

VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

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

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

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

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

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

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

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

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

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

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

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

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

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

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

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

Coordenadores: Abner da Silva Jaques; Jonathan Barros Vita; Maria Rafaela Junqueira. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-165-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Senhores(as) Leitores(as), Pesquisadores(as) e Acadêmicos(as),

Apresenta-se, com deferência, a compilação dos Anais do Grupo de Trabalho (GT) ‘Direito Tributário e Financeiro II’, fruto dos debates que ocorreram no âmbito do VIII Encontro Virtual do Egrégio Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI). Este evento, sob a égide do tema central ‘Direito, Governança e Políticas de Inclusão’, reafirmou a vocação do CONPEDI em erigir-se como um farol para o pensamento jurídico nacional, fomentando discussões que transcendem as fronteiras do convencional e abraçam os desafios iminentes à tessitura social contemporânea.

Verifica-se, atualmente, que as matérias de Direito Tributário e Financeiro assumem uma relevância sem precedentes. Em um cenário global permeado por transformações econômicas, sociais e ambientais, a tributação e as finanças públicas transcendem o mero escopo arrecadatório, erigindo-se como pilares para a consecução de uma sociedade mais justa, equitativa e inclusiva. A gestão e a redistribuição dos recursos pecuniários, a aferição da efetividade das políticas fiscais e a própria dialética entre o Fisco e o contribuinte configuram-se em elementos inafastáveis para a governança democrática e a efetivação dos direitos fundamentais. É nesse diapasão que a temática central do VIII Encontro Virtual do CONPEDI encontra eco direto nas discussões atinentes ao âmbito tributário, provando, de forma inarredável, que o Direito Tributário não pode ser concebido de forma isolada, mas sim como uma ferramenta vital para o avanço da justiça social e a promoção da sustentabilidade ambiental.

relação entre o ente fiscal e o contribuinte. Em um primeiro momento, alguns trabalhos, a título exemplificativo, destacaram a premente busca por mecanismos de caráter preventivo e consensual, os quais visam a aprimorar a eficiência da administração tributária e mitigar a litigiosidade, alinhando-se, sobremaneira, à governança moderna. Por sua vez, outros estudos abordaram temas como o custo inerente à regularização e a resistência manifestada ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no bojo das iniciativas de Regularização Fundiária Urbana (REURB), bem como a análise da Lei nº 14.592, de 2023, sob a perspectiva do devido processo legislativo tributário, evidenciando os desafios contemporâneos que permeiam o sistema.

O segundo bloco, por sua vez, dedicou-se a temas como ‘Justiça Fiscal, Princípios Tributários e Reforma’, conduzindo-nos ao cerne das discussões atinentes à equidade e aos fundamentos epistêmicos do Sistema Tributário Nacional. É de suma importância notar como os autores ressaltaram a indispensabilidade da busca por um sistema para além da atividade arrecadatória; ou seja, que também assegure a dignidade humana, a tal ponto que, por exemplo, propuseram políticas de inclusão social por intermédio de mecanismos fiscais. Este bloco igualmente abordou reflexões sobre as renúncias fiscais e a subversão ao princípio da capacidade contributiva, bem como a tributação como instrumento de intervenção estatal em políticas de índole extrafiscal. Além disso, foram objeto de análise os princípios da capacidade contributiva e proporcionalidade à luz da reforma tributária brasileira, e as implicações da instituição do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços no federalismo fiscal.

Em sequência, o terceiro bloco, com enfoque temático em ‘Tributação Ambiental, Sustentabilidade e Justiça Social’, explorou a fronteira entre o Direito Tributário e os imperativos do desenvolvimento sustentável. Neste contexto, os autores pormenorizaram o papel do Direito Tributário na resposta às mudanças climáticas e, ainda, aprofundaram-se na vulnerabilidade alimentar e na aplicação do princípio da seletividade, na tributação ambiental como vetor para a promoção de justiça ambiental e nos incentivos fiscais à reciclagem, bem

como a criminalização do inadimplemento de ICMS declarado e a ausência de políticas públicas efetivas para o comércio de cigarros eletrônicos também foram objeto de aprofundado debate, refletindo a amplitude e a complexidade das temáticas que o Direito Tributário e Financeiro se impõe a enfrentar. Cumpre aduzir, por oportuno, que, malgrado constasse da programação oficial, o trabalho intitulado “Sistema Tributário Nacional: uma jornada através da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann” não foi apresentado no transcurso do GT.

Exalta-se, aqui, o elevado nível de conteúdo, o rigor metodológico e o comprometimento com a episteme jurídica, manifestados em cada uma das contribuições apresentadas. Essas características, diga-se de passagem, constituem o padrão de excelência inarredável nas atividades promovidas pelo CONPEDI.

Ademais, cumpre sobrelevar a relevância da modalidade virtual do congresso para a democratização da investigação jurídica. Em um território de proporções continentais como o brasileiro, o formato remoto transcende as limitações geográficas, viabilizando a participação de pesquisadores oriundos das mais diversas regiões, e expande o acesso a debates de elevada qualificação, propiciando o enriquecimento do cenário acadêmico e a edificação de uma comunidade científica mais inclusiva e interconectada.

Apresenta-se, na sequência, o rol exaustivo dos artigos apresentados, sistematicamente organizados de acordo com os eixos temáticos predefinidos, os quais constituem o cerne destes Anais:

1. Compliance como prevenção e gestão de riscos e conflitos na relação Fisco-Contribuinte;
2. Reflexões acerca do consensualismo como método de resolução de demandas e litígios tributários;

6. Cashback tributário à luz da análise econômica do direito: instrumento de justiça social ou estratégia de arrecadação?;
7. Reflexões acerca da concessão de renúncias fiscais e a subversão ao princípio da capacidade contributiva;
8. Políticas tributárias extrafiscais no Código Tributário do Município de Chapecó: a relevância da tributação como instrumento de intervenção estatal;
9. Tributação e justiça fiscal: os princípios da capacidade contributiva e proporcionalidade à luz da reforma tributária brasileira;
10. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e as implicações no federalismo fiscal;
11. Análise crítica da Lei nº 15.042/2024: mercado de carbono, sustentabilidade e os desafios da regulação no contexto das mudanças climáticas;
12. O imposto seletivo como ferramenta para o desenvolvimento econômico sustentável;
13. Vulnerabilidade alimentar e o princípio da seletividade: as escolhas necessárias à realização efetiva do direito fundamental à alimentação adequada;
14. A tributação ambiental para a promoção de justiça ambiental à luz dos incentivos fiscais à reciclagem;
15. Tributação verde e incentivos fiscais ambientais no Brasil;

19. A ausência de políticas públicas efetivas para o comércio de cigarros eletrônicos: o perigo do uso do vape para o Estado e para sociedade brasileira.

Por fim, gostaríamos de expressar nossa mais profunda gratidão ao CONPEDI por mais uma vez proporcionar um espaço tão fundamental para o intercâmbio de ideias e o avanço da pesquisa jurídica no Brasil. Aos pesquisadores, nosso agradecimento especial por cada trabalho submetido, pela dedicação e pelo comprometimento com a ciência, que enriqueceram sobremaneira os debates. A todos os demais envolvidos, principalmente a equipe técnica, nosso reconhecimento pelos bons trabalhos realizados que garantiram o sucesso do GT.

Almeja-se a todos os leitores uma excelente experiência de leitura e que o presente material possa servir de fonte inspiradora para futuras investigações, contribuindo para o contínuo aprimoramento do Direito Tributário e Financeiro em nosso país.

Prof. Dr. Abner da Silva Jaques (UFMS),

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita (UNIMAR),

Profa. Dra. Maria Rafaela Junqueira Bruno Rodrigues (FDF),

Coordenadores do GT Direito Tributário e Financeiro II.

REFLEXÕES ACERCA DA CONCESSÃO DE RENÚNCIAS FISCAIS E A SUBVERSÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

REFLECTIONS ABOUT THE GRANTING OF TAX WAIVERS AND THE SUBVERSION OF THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTION ABILITY

Artur Wagner Faria Mascarenhas ¹

Luciene Fernandes Santos ²

Resumo

O presente trabalho busca trazer reflexões acerca da relação existente entre a prática de concessão de renúncias fiscais, por meio de incentivos e benefícios tributários, e uma possível subversão do ideal sob o qual se funda a ideia do princípio tributário da capacidade contributiva. A questão fulcral que se coloca diante da pesquisa é que as renúncias fiscais da forma como são praticadas não respeitam os critérios legalmente determinados e acabam por subverter o princípio da capacidade contributiva. O objetivo geral da presente pesquisa é analisar o modo como as renúncias fiscais e o princípio da capacidade contributiva se relacionam na realidade tributária brasileira. Para tanto, especificamente, busca-se compreender conceitos básicos como igualdade, capacidade contributiva, renúncias fiscais. A partir dessa compreensão objetiva-se estabelecer relações entre esses conceitos, e analisar se tais relações respeitam o que determina a legislação. A pesquisa baseia-se em fontes do tipo teórico-bibliográfico e documental. O método utilizado para pesquisa é hipotético-dedutivo. A pesquisa se justifica do ponto de vista teórico e prático, ante ao fato de as renúncias fiscais serem uma prática corriqueiramente aplicada, e nem sempre respeita aos requisitos legalmente determinados.

Palavras-chave: Renúncias, Fiscais, Capacidade, Contributiva, Princípios

Abstract/Resumen/Résumé

The present work seeks to reflect on the relationship between the practice of granting tax exemptions, through tax incentives and benefits, and a possible subversion of the ideal upon

to understand basic concepts such as equality, contributory capacity, tax exemptions. Based on this understanding, the objective is to establish relationships between these concepts, and analyze whether such relationships respect what the legislation determines. The research is based on theoretical-bibliographic and documentary sources. The method used for research is hypothetical-deductive. The research is justified from a theoretical and practical point of view, given the fact that tax exemptions are a commonly applied practice, and do not always comply with legally determined requirements.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax, Exemptions, Contributory, Capacity, Principles

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa aborda o tema da capacidade contributiva e as renúncias fiscais, analisa a forma como essa relação tem se dado na prática tributária brasileira. O princípio da capacidade contributiva fundamental na busca por um sistema tributário justo e isonômico, pode ser entendido como uma decorrência da aplicação do princípio da igualdade na seara tributária.

Lado outro, são as renúncias fiscais, uma forma do Estado abster-se de determinada receita por meio da concessão de incentivos e benefícios fiscais e tributários. Todavia, as renúncias fiscais não podem ser concedidas de forma imotivada e desarrazoada, devendo, observar os requisitos legais serem observados.

Ambos os conceitos objetivam promoção de justiça tributária e desenvolvimento econômico e social, entretanto da forma como as benesses fiscais do Estado têm sido concedidas a determinados grupos, percebe-se um desrespeito às determinações legais e aos princípios constitucionais tributários, dentre eles o princípio da capacidade contributiva.

Dessa forma, a problemática da pesquisa reside na reflexão acerca da compatibilidade ou não entre o princípio da capacidade contributiva e a forma como são concedidas renúncias fiscais. De modo geral, objetiva-se com a pesquisa analisar a relação entre renúncias fiscais e o princípio da capacidade contributiva, primeiramente, compreender alguns conceitos como igualdade, capacidade contributiva, renúncias fiscais, benefícios e incentivos tributários, e em seguida, analisar a relação entre eles no sistema tributário brasileiro.

O presente trabalho se desenvolve em três seções. A primeira seção aborda o princípio da igualdade e a capacidade contributiva. Esta seção será dividida em três subseções. Na primeira subseção são abordados o Estado Social e o princípio da igualdade. Em seguida, são tratados os conceitos de igualdade material e formal. A última subseção deste item aborda a capacidade contributiva enquanto manifestação do princípio da igualdade no direito tributário, bem como, será exposta a forma como este princípio do direito tributário é contemplado tanto no direito tributário brasileiro quanto em diplomas legais estrangeiros. Na segunda seção é tratado o tema das renúncias fiscais. Nas subseções são discutidas questões como a extrafiscalidade, a busca pelo desenvolvimento econômico e social na aplicação do direito tributário, e os critérios e objetivos da abstenção das receitas públicas pelo Estado. A última seção tem como objetivo traçar breves considerações acerca da concessão das concessões das renúncias fiscais e sua compatibilidade ou não com a legislação tributária nacional.

A pesquisa se justifica por tratar de tema de grande relevância, qual seja, a incorporação de receitas pelo Estado advindas da distribuição dos encargos tributários e da

distribuição desigual destes encargos. A aplicação do princípio da capacidade contributiva, assim como a concessão de renúncias fiscais têm, ao menos em tese, o objetivo de alcançar justiça social e desenvolvimento econômico e social. Diz-se em tese pois, na prática não é isso que se observa, mas sim, são grupos econômicos que detém força política e financeira se beneficiam das benesses tributárias concedidas pelo Estado, o que acaba por subverter a lógica constitucional tributária vigente em nosso país, que está alicerçada num ideal de Estado Social.

Para elaboração deste trabalho optou-se pelo emprego do método de pesquisa teórico-bibliográfico. As fontes teóricas consultadas foram livros de autores de renome, bem como artigos científicos que abordem a temática objeto desta pesquisa. As fontes documentais utilizadas foram utilizadas foram a Constituição Federal, leis complementares e ordinárias, bem como jurisprudência que trata do tema.

A pesquisa do tipo hipotético-dedutiva se desenvolveu a partir da elucidação de alguns conceitos fundamentais, e de posse desse ferramental teórico e principiológico, aventou-se a possibilidade de uma aplicação distorcida desses conceitos.

Para a elaboração deste trabalho busca-se vislumbrar as questões atinentes ao tema pelas lentes de Marciano Seabra de Godoi, mais especificamente sua obra data de 1999, intitulada Justiça, Igualdade e Direito Tributário.

1. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE COMO COROLÁRIO DA IDEIA DE DISTRIBUIÇÃO DOS ENCARGOS TRIBUTÁRIOS EM RAZÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1.1. O ESTADO SOCIAL E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

É consabido que a Constituição da República promulgada em 1988 surge como resposta a um sombrio período de regime ditatorial que antes estava instalado. Essa nova direção constitucional, atendendo aos anseios da sociedade aponta para a busca e efetivação de um Estado Constitucional Social, que manifesta um poder político soberano atento às necessidades do seus nacionais, e que teria como incumbência precípua a proteção e promoção dessas necessidades. Na perseguição dessa finalidade prioritária a que se propõe o Estado Social, devem ser observadas não apenas a segurança jurídica, mas, também, ideais de justiça e igualdade, com vistas a garantir e dar materialidade a direitos econômicos, sociais e culturais.

A evolução político-constitucional do Brasil, da fase colonial, depois a monarquia até a fase republicana, sempre foi marcada por insurgências em relação aos impostos. A promulgação da Constituição da República de 1988 traz novo ideal, afeto à proteção dos direitos fundamentais e sociais.

Fundada em princípios basilares do Estado Democrático de Direito, como o sistema republicano, a divisão de poderes ou modernamente tratada como divisão de funções, a Constituição traz aspectos delimitadores das ações governamentais.

A proteção social é vista no ensinamento de Silva e Silva (2021, p. 271) acerca da função redistributiva do tributo adotada pela ordem constitucional vigente, oriunda do ideal de Estado Social. Para os autores:

(...) um Estado social que tem como objetivo a redução das desigualdades sociais, mediante a adoção do modelo de tributação progressiva, e em observância ao princípio fundamental da capacidade contributiva, para possibilitar uma promoção de gastos públicos voltados àqueles que mais necessitam, e assim, concretizar a justiça social.

A igualdade é a marca fundamental da democracia, contraria o domínio de classe, visto especialmente no ideal da burguesia. Um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a redução das desigualdades sociais e regionais. Nesse sentido, a relação entre igualdade e capacidade contributiva é entendida por Marciano Seabra de Godoi, como:

(...) a relação entre um princípio maior (que engendra um direito individual fundamental e se aplica a todo e qualquer ramo do direito) e um subprincípio que se consubstancia na eleição (por vezes expressa na constituição) de um critério fundamental - mas não exclusivo - para operar, na seara tributária, aquele princípio maior. (Godoi, 1999, p. 192)

Continua o autor a expor sua visão e relaciona o princípio da capacidade contributiva e as medidas de extrafiscalidade, apontado para a superação das antinomias geradas pelo conflito entre estes conceitos:

Ver o princípio da igualdade como um princípio maior, e tomar o princípio da capacidade contributiva como um subprincípio que opera a igualdade, permite que se superem as aparentes antinomias geradas pelo conflito entre capacidade contributiva e extrafiscalidade. (Godoi, 1999, 192)

O Estado Social, ou por nós defendido o Estado Constitucional Democrático de Direito Social, protege a sociedade multitudinária, portanto, a igualdade e a capacidade contributiva superam os conceitos anteriores firmados, para não ser apenas um nome, um substantivo, deve se revelar na própria essência, ao identificar a capacidade contributiva, sendo necessária a reflexão acerca da afirmação do artigo 1º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a qual estabelecia igualdade jurídico-formal.

1.2. IGUALDADE MATERIAL E FORMAL

Entende-se por relevante, antes de abordar o conceito da capacidade contributiva propriamente dita - uma forma de manifestação do princípio da igualdade na seara tributária - fazer uma mui resumida explanação acerca da distinção entre igualdade material e formal.

José Afonso da Silva (2010, pp. 214-215) ensina que:

Nossas constituições, desde o Império, inscreveram o princípio da igualdade, como igualdade perante a lei, enunciado que, na sua literalidade, se confunde com a mera

isonomia formal, no sentido de que a lei e sua aplicação tratam a todos igualmente, sem levar em conta as distinções de grupos. A compreensão do dispositivo vigente, nos termos do art. 5º, *caput*, não deve ser assim tão estreita. O intérprete há que aferi-lo com outras normas constitucionais, conforme apontamos supra e, especialmente, com as exigências da justiça social(...)

A igualdade formal seria uma igualdade dos indivíduos perante lei, tal qual dispõe o *caput* do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, uma igualdade que não leva em consideração as diferenças. Nesse sentido Ommati (2024, p. 87) informa que esta é uma construção do Estado Liberal de Direito, e que “por não considerar as diferenças fáticas entre os indivíduos acabou por produzir mais desigualdade e opressão conforme demonstrou Karl Marx em uma longa passagem de sua obra *O Capital*, (...)”.

Lado outro, ainda apropriando dos ensinamentos de Ommati (2024, p. 88), com a implementação de um Estado Social, o conceito de igualdade toma novos contornos e passa a ter novo escopo. Nessa construção de Estado “(...) não basta mais tratar todos igualmente perante a lei, mas que se deve atentar para as diferenças reais”.

Não se trata, portanto, de um conceito/visão de igualdade abolindo o outro, mas, sim, de ambos se complementam. Não deve haver essa distinção entre igualdade material e formal, pois nas palavras de Ommati (2024, p. 91):

Já normativamente os direitos de igualdade e liberdade não estão em conflito, pois igualdade não significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que se desiguam, mas tratar todos como iguais. E tratar todos como iguais significa que o Estado e os indivíduos devem tratar todos com igual respeito e consideração.

O artigo 150, II da Constituição da República de 1988, circunscrito dentro das limitações ao poder de tributar busca dar concretude ao princípio da igualdade no que tange às questões tributárias:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (CRFB, 1988)

Para o ideal de igualdade comparado ao direito tributário, e fazendo paralelo entre este conceito e o princípio da capacidade contributiva, o qual será abordado adiante, Silva e Silva (2021, p. 269) estabelecem uma distinção entre equidade horizontal e vertical.

A equidade pode ser ainda subdividida em horizontal e vertical. A equidade vertical são as exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda (ou de qualquer base tributária), e equidade horizontal são as exigências da justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais.²⁵ (Silva e Silva, 2021, p. 269)

A exigência tributária, portanto, não tem cunho pessoal, é instituída para os contribuintes que se encontrem em condições equivalentes. A proteção da pessoa se mostra

clara, vedada a discriminação em razão da classe social, sendo a base do princípio republicano. A Constituição da República de 1988 demonstra essa proteção, principalmente ao estabelecer os direitos sociais, os quais serão custeados com valores arrecadados das contribuições.

1.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: O PRINCÍPIO DA IGUALDADE MANIFESTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A igualdade enquanto princípio e mandamento fundamental do Estado Social Democrático de Direito se materializa no plano da realidade dos fatos de maneiras diversas. Na seara tributária a mais objetiva e concreta forma de materialização do princípio da igualdade dá-se mediante o ideal de capacidade contributiva.

No que diz respeito à centralidade do conceito de capacidade contributiva e sua consequente distribuição desigual dos encargos tributários, assim leciona Godoi (1999, p. 183):

Já podemos adiantar que, para a generalidade das ordens constitucionais contemporâneas, a capacidade econômica dos cidadãos é critério fundamental que deve presidir a repartição dos encargos tributários.

Meirelles (1997, p. 334-335) também utiliza a expressão capacidade econômica, e assim posiciona-se:

A capacidade contributiva seria, portanto, um conjunto de forças econômicas embasado em alguns indícios parciais que, enquanto tais, representam manifestação direta de uma certa disponibilidade econômica limitada e manifestação indireta da disponibilidade econômica complexa. (Meirelles, 1997, p. 334-335)

Consoante informa Meirelles (1997, p. 337), o princípio da capacidade contributiva teve sua primeira menção em um texto constitucional, na Constituição de 1824 em seu artigo 175, parágrafo 15, que assim dispunha “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”. A Constituição de 1946 também prestigia o princípio da capacidade contributiva dispondo o seu artigo 202, de forma expressa, que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte”. O princípio da capacidade contributiva fora retirado dos textos constitucionais do período ditatorial (1967 e 1969), e retornou ao regramento constitucional na Constituição da República de 1988 em vigor.

Na visão de Marciano de Seabra Godoi, quanto ao *momentum* em que a capacidade contributiva adquire sentido e funcionalidade e sua relação com o princípio da igualdade enquanto pilar constitucional:

Por isso se pode dizer que a noção de capacidade contributiva adquire sentido e funcionalidade no momento mesmo em que o tributo é alçado à categoria principal da receita pública (em detrimento das contribuições espontâneas e das receitas patrimoniais), e a igualdade perante a lei é alçada a alicerce fundamental da moralidade política do regime constitucional. (Godoi, 199, p.)

Em que pese os termos capacidade contributiva e capacidade econômica sejam corriqueiramente utilizados para expressar a mesma ideia, o texto da Constituição da República em seu artigo 145, parágrafo 1º é um exemplo dessa confusão terminológico-conceitual. Todavia Marciano de Seabra Godoi estabelece uma distinção entre estes conceitos e aborda a ideia de mínimo vital individual e familiar.

O conceito de capacidade contributiva começa a formar-se quando, no caso das pessoas físicas, preserva-se o mínimo vital individual e familiar e, no caso das pessoas jurídicas deduzem-se os gastos e elementos passivos que influem na situação econômica do contribuinte. (Godoi, 1999, p. 197)

José Ricardo Meirelles também aborda esta ideia ao mencionar o conceito de mínimo para a existência.

Ao mesmo tempo em que se entendia que um sistema tributário justo seria aquele fundado na taxaçaõ proporcional à renda, entendeu-se por bem impor uma limitação, baseada no conceito do mínimo para a existência. Assim, os bens necessários à satisfação das necessidades elementares da vida deveriam ser excluídos da imposição tributária, considerando-se que aquela parte destinada às necessidades elementares do indivíduo eram consideradas como despesas de produção, não sujeitas à tributação. (Meirelles, 1997, p. 334)

A justiça distributiva em matéria tributária está intimamente vinculada ao princípio da igualdade. A repartição do ônus fiscal de modo mais justo, deve ser fomentada, para que a igualdade não seja meramente formal.

1.3.1. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ARCABOUÇO JURÍDICO NACIONAL E EM DIPLOMAS LEGAIS ESTRANGEIROS

O princípio da capacidade contributiva, no texto constitucional de 1988 está expressamente previsto no artigo 145, parágrafo 1º, no referido dispositivo é utilizada a expressão “ capacidade econômica do contribuinte”, veja-se:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Meirelles (1997, p. 336-337) é arguto ao informar que a capacidade contributiva enquanto princípio: na Constituição da República Portuguesa – 1967, que sobre ela dispõe no art. 106 – “o sistema fiscal será estruturado por lei, com vistas à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos”; na Constituição da Espanha 1978, em seu artigo 31, afirmando que “todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade econômica, mediante sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que em caso algum terá alcance confiscatório”; na Constituição da República Italiana, no art. 53, que

estabelece que “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”. Poder-se-ia citar ainda as Constituições do Chile, Argentina dentre outras.

Também a Constituição de Weimar de 1919, embora não traga de forma explícita a terminologia “capacidade contributiva”, traz um paralelo a essa ideia em seu artigo 134, que assim determina: "Todos os cidadãos, sem distinção, contribuirão na proporção de seus próprios meios a todos os ônus públicos, em conformidade com a lei."

Não se pode deixar de mencionar a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 que em seu artigo 13, assim aborda o princípio da capacidade contributiva "Para a manutenção da força pública e para as despesas administrativas, é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades."

José Afonso da Silva (2011, p. 222) , ao analisar o artigo 150, II e o artigo 145, §1º, em aparente confronto de normas, esclarece que “ambas se conjugam na tentativa de concretizar a justiça tributária”.

Fato é que o princípio da igualdade, pedra fundante do Estado Democrático de Direito reverbera na seara tributária por intermédio da aplicação de uma distribuição dos encargos tributários na medida das potencialidades econômicas dos indivíduos (capacidade contributiva ou capacidade econômica do contribuinte). Independentemente da terminologia usada, as constituições ao redor do mundo trazem o ideal de capacidade contributiva, cada qual à sua maneira.

2. RENÚNCIAS FISCAIS: OS OBJETIVOS E CRITÉRIOS

2.1. O CARÁTER EXTRAFISCAL DAS RENÚNCIAS TRIBUTÁRIAS

Antes de adentrar ao ponto central deste tópico, entende-se positivo fazer uma breve distinção conceitual entre benefícios e incentivos fiscais e tributários, vez que estes termos comumente são objeto de confusão conceitual.

Incentivos e benefícios são, portanto, gêneros da espécie desoneração tributária, de modo que a diferença fundamental entre ambos seria a finalidade de cada um.

Benefícios e incentivos são categorias de desoneração tributária, resultando na ausência de ingresso de valores nos cofres públicos, ou seja, renúncias de receitas. No entanto, eles se distinguem pelo fato de que os BENEFÍCIOS não têm o propósito de induzir comportamentos econômicos ou sociais, destinando-se a aliviar a carga tributária ou a mitigar situações adversas enfrentadas por determinados contribuintes. Por outro lado, os INCENTIVOS, ao estabelecerem tratamento diferenciado, visam induzir e estimular a adoção de condutas específicas voltadas à concretização de interesses tutelados constitucionalmente. (Fernandes, 2024, p. 45)

Distinção importante também é feita entre incentivos fiscais e incentivos financeiros ou creditícios.

É relevante destacar a diferenciação estabelecida pela doutrina entre incentivos fiscais e incentivos financeiros ou creditícios. Os INCENTIVOS FISCAIS situam-se na vertente da receita pública, resultando na renúncia de receita, uma vez que envolvem a não aplicação da regra geral de tributação e a concessão de benefícios tributários. Por outro lado, os INCENTIVOS FINANCEIROS OU CREDITÍCIOS, também destinados a estimular determinados comportamentos, estão na vertente da despesa pública, uma vez que implicam a criação direta de despesas ou dispêndios de recursos pelo Estado. (Fernandes, 2024, p. 46)

Dessa forma, pode-se considerar que benefícios tributários são medidas adotadas pelo Estado no intuito de abster-se de determinada receita tributária, concedendo tratamento diferenciado e favorável a um grupo de contribuintes. Em tese, as renúncias tributárias tem por objetivo a concretização de interesses políticos, sociais e econômicos albergados pela texto constitucional, que se efetivam e ganham concretude por modalidades como isenção, remissão, anistia, redução da base de cálculo, alíquotas ou concessão de crédito presumido, entre outras.

De forma muito apropriada, Fernandes (2024, p. 53) entende que:

Os benefícios fiscais são instrumentos de intervenção do Estado na ordem econômica, cujo desenho das obrigações principais e acessórias da relação tributária possui um objetivo pré-definido que justifica sua instituição. Como os benefícios fiscais se valem da renúncia de receitas tributárias, sob a justificativa de que tais renúncias gerarão um bem-estar econômico ou social, diz-se que os benefícios fiscais possuem uma função extrafiscal, pois seus efeitos esperados não se destinam à função primordial da tributação, mas, sim, para influenciar o comportamento da sociedade e do mercado, que insere a essência do que é chamado de indução, ou seja, ligada à capacidade de induzir ou provocar mudanças no cenário econômico e social.

Em que pese o objetivo de angariar recursos financeiros por meio do tributo para o Estado, esse não é o único propósito tributário. Diz que o tributo que objetiva trazer receita aos cofres do Estado tem caráter fiscal, ao passo que o tributo que não objetiva pura e simplesmente acréscimo de receita pelo Estado este tem caráter extrafiscal.

(...) o tributo pode ser compreendido como um entre tantos outros instrumentos de intervenção pública, meio de modelar condutas e interferir no curso dos acontecimentos, e não preponderantemente como ferramenta de captação de receitas para o Estado. ¹³ (Silva e Silva, 2021, p. 265)

Os Estados modernos, todos eles em alguma medida, adotam os ideais do Estado Social, porque utilizam os tributos como uma forma de intervir no domínio econômico e social, e moldar a conduta dos indivíduos, uma clara, objetiva e eficaz maneira de exercer o caráter extrafiscal tributário. A intervenção fiscal no domínio econômico e, conseqüentemente, na vida cotidiana dos indivíduos pode acontecer de duas formas, primeira dela ao proteger situações ou indivíduos que carecem de maior proteção estatal e a segunda quando impõe maior ônus tributário sobre aqueles que detém potencial econômico superlativo.

2.2. A BUSCA PELO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL DO PAÍS COMO UM TODO

A intervenção do Estado no domínio econômico por meio da concessão de incentivos deve ser feita com muito critério e cautela, respeitando os objetivos aos quais, de fato, se propõe quais sejam, a mitigação de problemas e distorções econômicas e sociais estruturais, muitas vezes oriundas de desigualdades e regionais, assim entende José Wesley Rocha Fernandes.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; (CRFB, 1988).

Art. 227. (...)

§ 3º O direito a proteção especial abrangerá os seguintes aspectos:

(...)

VI - estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica, incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado; (CRFB, 1988)

Somente se justifica a adoção de tratamento desigual entre os contribuintes com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico e social regional. Na busca pela promoção do desenvolvimento econômico e social o Estado pode lançar mão de políticas fiscais com vistas a desonerar tributos e instituir tratamento desigual entre os contribuintes. Um exemplo dessa possibilidade de tratamento diferenciado pode ser encontrado nos artigos 146, inc. II, alínea “d”; e 170, inc. IX da Constituição da República de 1988.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. (CRFB, 1988)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (CRFB, 1988)

Fato é que, o caráter extrafiscal dos tributos interfere de forma direta e objetiva na busca por desenvolvimento econômico e social das distintas regiões do país.

É relevante destacar que, ao buscar a necessária harmonização com os valores e princípios constitucionais, os estudiosos da área financeira têm ressaltado que o sistema tributário não deve ser concebido apenas em função de sua evidente função arrecadadora. Ele também deve concretizar outros objetivos que contribuam para o desenvolvimento econômico e social do país, exigindo a observância de determinados atributos. (Fernandes, 2024, p. 36)

Contudo a política de renúncias fiscais pelo Estado não gera apenas benefícios ao desenvolvimento econômico e social.

As desonerações tributárias também podem ter efeitos adversos no mercado. Apesar de parecer contraditório que a renúncia de tributos pelo Estado possa ter impactos negativos na economia, esse mecanismo, dependendo de como é estruturado, pode causar desajustes nos setores econômicos. Isso ocorre porque possui efeitos similares aos da tributação, como a alteração dos preços relativos dos bens, com potencial para gerar externalidades negativas, desequilíbrios na concorrência e falhas de mercado.” (Fernandes, 2024, p. 30)

Ademais, convém mencionar a criação e manutenção da Zona Franca de Manaus como forma de promover o desenvolvimento econômico e social da região. A implementação deste polo industrial e comercial está baseada na concessão de incentivos fiscais para que empresas se instalem naquela região. A manutenção da Zona Franca de Manaus está disposta no artigo 40, *caput* do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição da República de 1988.

2.3. CRITÉRIOS E OBJETIVOS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS E TRIBUTÁRIOS

Conforme abordado nos tópicos anteriores, as renúncias fiscais são legalmente permitidas e têm objetivos nobres que, de fato, devem ser perseguidos.

No entanto, para que não se abra espaço para arbitrariedades faz necessário o atendimento a alguns critérios objetivos, legalmente previstos para que se conceda incentivos e benefícios fiscais e tributários.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
(...)

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (CRFB, 1988)

Bastos e Oliveira (2018, p. 208-209) ao analisar o dispositivo constitucional supra observam que é fundamental que a concessão de renúncias fiscais se dê de forma transparente, por meio da demonstração dos efeitos de todas as renúncias e subvenções junto com o orçamento.

A Lei 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) também disciplina o tema dos critérios necessários para a concessão de renúncias fiscais:

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 (Brasil, 2000). (Lei Complementar, 101/2000)

Percebe-se, portanto, que os critérios para a concessão de renúncias fiscais são objetivos. Analisando o artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal entende-se ser necessário: 1 - a renúncia ser acompanhada de estimativa dos impacto orçamentário financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes; 2 - obedecer ao que determina a lei de

diretrizes orçamentárias; 3 - ser demonstrado pelo proponente que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou estar acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Tem-se, dessa forma, requisitos formais e cumulativos que devem, obrigatoriamente, ser observados.

José Wesley Rocha Fernandes, informa que os requisitos formais e cumulativos são obrigatórios, mas não são suficientes, é necessário que se demonstre outros aspectos relevantes, quais sejam:

(...) além de atender aos requisitos formais discutidos anteriormente e de apresentar justificativas adequadas para o tratamento diferenciado decorrente da implementação do benefício tributário, o poder concedente também deve demonstrar: i) que o critério ou medida escolhida é capaz de gerar efeitos que contribuam efetivamente para a consecução gradual da finalidade extrafiscal, evitando meios manifestamente inadequados (adequação); ii) que, entre todas as medidas igualmente apropriadas e disponíveis, a escolhida é aquela que impõe a menor restrição possível aos demais princípios em jogo (necessidade); e iii) que os efeitos positivos gerados pela medida superam os efeitos negativos, garantindo a proporcionalidade em sentido estrito.⁷ (Fernandes, 2024, p. 58)

Desse modo, para além da observância aos requisitos formais, é imprescindível que se atenda a requisitos qualitativos, que serviram como base para se analisar a real necessidade e efetividade da renúncia fiscal a ser concedida.

Com grande perspicácia, Bastos e Oliveira (2018, p. 210) manifestam a compreensão no sentido de que a real capacidade de contribuir para o desenvolvimento econômico e social, deve ser a base sob a qual se assentará a análise a respeito da concessão ou não de determinada isenção. Essa análise, portanto, não pode ser dissociada do princípio da capacidade contributiva antes mencionado, de modo que os ônus oriundos da renúncia de receitas pelo Estado não venham a ser suportados pelas classes mais fragilizadas do ponto de vista econômico-financeiro, pois, dessa forma, estar-se-ia se materializando o extremo oposto do que se objetiva com a medida concessiva.

Isso porque, as renúncias fiscais devem ser praticadas como um fator de redução de desigualdades e nivelamento do desenvolvimento regional, por essa razão não se pode admitir a concessão de benefícios ou incentivos fiscais que não tenham o condão de promover justiça social.

Nesse trilhar de ideias o princípio da capacidade contributiva deve ser uma baliza para a concessão de benefícios e incentivos fiscais, haja vista que a distribuição desigual de encargos tributários em razão das potencialidades financeiras dos contribuintes, comunga do ideal de promoção de justiça fiscal.

3. O MODUS OPERANDI DE CONCESSÃO DE RENÚNCIAS FISCAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO PÁTRIO E SUA (IN)COMPATIBILIDADE COM A ESSÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Ante todo o exposto nos tópicos anteriores, inegável é que as renúncias fiscais têm o condão de promover justiça social e desenvolvimento econômico e social, todavia para que estes objetivos sejam efetivados é fundamental que os requisitos legais sejam observados e obedecidos.

Ocorre que nem sempre há real observância desses requisitos. O que se percebe muitas vezes é a decisão de conceder renúncias fiscais baseadas em critérios políticos.

Em sentido convergente se posiciona (FERNANDES, 2024, p. 36): “(...) evidente distorção relacionada à falta de equidade no sistema. Essa distorção é manifestada pela injusta distribuição do ônus tributário, que não tem observado os princípios da capacidade contributiva.”

O estrito respeito aos requisitos legais para concessão deve ser praticado, pois, se assim não for corre-se o concreto risco de violação do princípio da isonomia tributária. Não bastasse a possibilidade de violação de princípio de tamanha relevância, a concessão de benefícios e incentivos imotivadas e desarrazoados pode, por via reflexa, culminar na violação de outro princípio de natureza constitucional e fundamento do sistema vigente que tem o capital como o centro, o princípio da livre concorrência, previsto no artigo 170, IV da Constituição da República de 1988.

A violação ao princípio da livre concorrência pode ser vista na possibilidade de o beneficiário das renúncias fiscais oferecer melhor preço em razão do menor custo de produção de comercialização de determinado bem ou serviço. Perceba que dessa forma, a intervenção do Estado na economia por meio da abstenção de receita pública, permite ao beneficiário lançar mão de vantagem competitiva, qual seja, diminuição dos custos, que refletirá no poder de oferecer ao cliente final melhores condições para que adquira seu produto ou serviço.

Fernandes (2024, p. 33) assim observa a concessão de benefícios fiscais no contexto atual:

Atualmente, os benefícios fiscais são frequentemente instituídos sem estabelecimento de prazo de vigência, o que pode resultar na perda de sua eficácia ao longo do tempo. Isso pode fazer com que esses benefícios se transformem não em instrumentos de desenvolvimento e correção de falhas de mercado, mas sim em privilégios injustificados. (Fernandes 2024, p. 33)

Em um cenário de desrespeito aos requisitos para concessão de benefícios e incentivos fiscais, associado, muitas vezes, a concessões motivadas por questões políticas, o que se observa é que os grupos favorecidos por essas benesses fiscais reguladas pelo Estado são

sempre os mesmos. Grupo estes que detém grande poderio econômico e forte interferência política. A consequência desse *modus operandi* de concessão de renúncias fiscais é a subversão a princípios constitucionais como o princípio da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da justiça fiscal e também da livre concorrência, cuja reverberação é o agravamento das desigualdades econômicas e sociais existentes.

Analizando os efeitos das políticas assim posiciona-se José Wesley Rocha Fernandes:

A experiência revela que políticas fiscais são frequentemente superestimadas em seus efeitos e utilizadas mais como uma maneira de agradar setores econômicos e grupos específicos do que como um meio efetivo de corrigir falhas de mercado, promover o desenvolvimento nacional e resolver desigualdades sociais. A conclusão que se tira acerca da forma como os benefícios fiscais são instituídos no Brasil é que a complexidade das relações econômicas é frequentemente ignorada, seja por imperícia ou má-fé dos legisladores. (Fernandes, 2024, p. 34)

Para além da contaminação política no que diz respeito à concessão de incentivos e benefícios fiscais, a alta regressividade do sistema tributário contribui direta e intensamente para uma injusta distribuição dos encargos tributários.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O princípio da igualdade, um dos pilares do Estado Democrático de Direito, manifesta-se de variadas formas, em todos os ramos do direito. No que concerne à seara tributária, uma maneira de materialização do princípio da igualdade é a ideal de capacidade contributiva.

O princípio constitucional tributário da capacidade contributiva preconiza a distribuição desigual dos encargos tributários em razão do potencial econômico do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva, assim como a prática de concessão de renúncias fiscais objetivam, ao fim e ao cabo, a promoção da justiça fiscal e o desenvolvimento econômico social.

Ocorre que, para que esses objetivos sejam efetivamente alcançados é imprescindível que se observe os critérios legalmente determinados, o que nem sempre se confirma.

Percebe-se que determinados grupos com força política e econômica são costumeiramente agraciados pela abstenção de renúncias por parte do Estado. Dessa forma, o que se pratica muitas vezes na realidade tributária é uma subversão do louvável e necessário ideal de distribuição desigual dos encargos tributários.

Para finalizar, vale a pena frisar que não se trata de condenar a prática de renúncias fiscais, muito menos descredibilizar o nobre princípio da capacidade contributiva. O que se

pretende é traçar reflexões acerca do *status quo*, consequentemente avançando na direção das mudanças necessárias para que a justiça fiscal, um princípio tributário constitucional, se efetive.

As renúncias fiscais, como apontado, podem ocorrer, por exemplo, por meio de isenções, subsídios, reduções de alíquotas, e o objetivo principal é estimular setores da economia a promover investimentos e reduzir desigualdades regionais e sociais. No Estado Social, essas renúncias podem desempenhar papel importante na estrutura econômica do país, porque podem ser direcionadas para o incentivo de políticas públicas para a educação, saúde, cultura e moradia. O princípio da igualdade tributária está intimamente vinculado à justiça distributiva, base do Estado Democrático de Direito Social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 dez. 2024.

BRASIL. Lei nº 5.712 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF: Senado. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 dez. 2024

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**. Brasília, DF: Senado. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm Acesso em: 03 jan. 2025

BASTOS, Ricardo Victor Ferreira & OLIVEIRA, Marlene Matos de. **A caracterização das isenções fiscais à luz do sistema tributário nacional: perspectiva de sua implementação sob a ótica constitucional**. In: SIMAS, Erich Endrillo Santos; SACHSIDA, Adolfo (org.). Reforma tributária: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e Desenvolvimento Regional. *in*: BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e constituição**. São Paulo: Max Limond, 2003. p. 191-216. Disponível em : https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5777032/mod_resource/content/0/Aula%2013%20-%20Bercovici%20-%20Desigualdades%20Regionais.pdf. Acesso em: 30 dez. 2024

DA GAMA, Guilherme Calmon Nogueira. **Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais**. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20844-20845-1-PB.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2024

FERNANDES, José Wesley Rocha. **Democracia, orçamento público e benefícios fiscais**. 2024. 127 f. Dissertação (Programa Stricto Sensu em Direito) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2024. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3488>. Acesso em: 25 dez. 2024

GESTO, Martin da Silva. **Renúncias Fiscais e as Desigualdades Sociais**. 2021. 165 f. Tese (Doutorado em Direito Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário** / Marciano Seabra de Godoi. São Paulo : Dialética, 1999

IPEA. Radar social-2005. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/Destaques/livroradar/introducao.pdf>. Acesso em: 28 set 2007

MAROSTICA, Arlindo; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. Da capacidade contributiva e o seu processo real de efetividade. **Revista de Direito Tributário da APET**. v. 6. n(21). 2009. p. 45-67. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rtda/article/view/160/119>. Acesso em: 03 jan. 2025

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 34 n. 136 out./dez. 1997. Disponível em : <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf>. Acesso em: 01 de jan. 2025

OMMATI, José Emílio Medauar. **Uma teoria dos direitos fundamentais** . 9. ed. Belo Horizonte: Conhecimento Editora, 2024.

PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: **Revista de Direito GV**. , SÃO PAULO 5(1)/p. 095-106. jan-jun.2009. <https://doi.org/10.1590/S1808-24322009000100005> Acesso em: 25 dez. 2024

ROQUE, Ana Cristina Lemos; SIMÕES, Melrian Ferreira da Silva. INCENTIVOS FISCAIS E DESENVOLVIMENTO NACIONAL. REGRAD - **Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM** - ISSN 1984-7866, [S.l.], v. 8, n. 1, p. 139-149, nov. 2015. ISSN 1984-7866. Disponível em: <<https://revista.univem.edu.br/REGRAD/article/view/995>>. Acesso em: 30 dez. 2024.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA , Eduardo Sousa Pacheco Cruz; SILVA , Larissa Sousa Pacheco Cruz.

Função redistributiva, Estado social e a sistemática atual tributária. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. vol. 28. ano 6. p. 263-283. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021. Disponível em: https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6537/1/RDTC_N28_P263-283.pdf. Acesso em: 26 dez. 2024