

AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO¹Juliano Lira Guimarães²João Hélio Coutinho³

RESUMO: O presente estudo tem como finalidade promover a reflexão entre o desenvolvimento econômico e as normas tributárias indutoras, como o estado por meio da atividade financeira e a extrafiscalidade é capaz de direcionar e controlar o desenvolvimento. O desenvolvimento econômico apresenta-se por vezes com a quantificação do Produto Interno Bruto – PIB e a renda per capita da sua população. Esses critérios traduzem de fato o crescimento econômico, contudo não estão relacionados diretamente ao desenvolvimento, mister se faz necessário observar outras questões como liberdade e os índices de desenvolvimento humano para sim concluir pela superação do subdesenvolvimento. Dessa forma, entre a diversas atribuições do Estado, este tem como o objetivo da sua atividade promover o desenvolvimento econômico para garantir a sua população melhor qualidade de vida, afastando a pobreza e precariedade nas condições de vida. Assim, os incentivos fiscais são uma importante ferramenta como forma de desenvolvimento, atraindo importantes a agentes econômicos que promoverão o crescimento econômico gerando riquezas. Em um país como o Brasil em que diversas regiões se enquadram como subdesenvolvidas, a concessão de incentivos fiscais é fundamental para alavancar a indústria, de modo a promover a população da região favorecida o acesso a bens de consumos, empregos de qualidade, até então não possíveis sem os incentivos como consequência da política tributária de incentivos fiscais.

Palavras chaves: Desenvolvimento Econômico. Tributação. Atividade Financeira. Extrafiscalidade. Incentivos. Benefícios fiscais.

ABSTRACT: The purpose of this study is to promote reflection between economic development and inducing tax rules, such as how the state through financial activity and extra-fiscality is capable of directing and controlling development. Economic development is sometimes presented with the quantification of the Gross Domestic Product – GDP and the per capita income of its population. These criteria actually translate economic

¹ Recebido em: 16/11/2023. Aprovado em: 29/12/2023.

² Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Especialista em Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas em São Paulo. Especializado em Direito Civil e Empresarial pela Universidade Federal de Pernambuco. Graduado em Direito pela Universidade Potiguar (2008). Atualmente é Advogado.

³ Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (2011) e Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (2002). Atualmente é professor assistente da Universidade Católica de Pernambuco e Auditor Fiscal do Tesouro Estadual - Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco aposentado. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, Financeiro e Administrativo.

growth, however they are not directly related to development, it is necessary to observe other issues such as freedom and human development indices in order to conclude that underdevelopment has been overcome. Thus, among the various responsibilities of the State, the objective of its activity is to promote economic development to guarantee a better quality of life for its population, eliminating poverty and precarious living conditions. Thus, tax incentives are an important tool as a form of development, attracting important economic agents that will promote economic growth by generating wealth. In a country like Brazil where several regions are classified as underdeveloped, the granting of tax incentives is necessary to boost the industry, in order to promote the population of the favored region access to consumer goods and quality jobs, which until then were not available. possible without the incentives as a consequence of the tax policy of tax incentives.

Keywords: Economic Development. Taxation. Financial Activity. Extrafiscality. Incentives. Tax benefits.

INTRODUÇÃO

A primeiro ponto do artigo trata das características do subdesenvolvimento e da necessidade de superação com o desenvolvimento econômico, que por vezes países podem ter elevado PIB, mas, mesmo, assim pode apresentar características de subdesenvolvimento e continuar subdesenvolvido com o crescimento econômico, uma vez que o desenvolvimento não está associado diretamente a renda per capita, de modo que para alcançar o desenvolvimento é necessário uma mudança em todo o processo estrutural do país, inclusive, com promoção de liberdades cerceadas para então afastar a pobreza.

A parte dois deste estudo desenvolve-se em torno da atividade financeira do estado e extrafiscalidade, em que o papel do Estado não está limitado a apenas a realizar suas funções administrativas, sua função vai além por meio da extrafiscalidade. O Estado para promover o desenvolvimento econômico, utiliza a tributação para produção dos efeitos extrafiscais da atividade financeira, isto é, efeito decorrentes da intervenção do Estado, pelas finanças públicas, na vida econômica e social.

Por último registra a isenção fiscal na indução das atividades econômicas através das normas tributárias. Esta parte o artigo esclarece como os incentivos fiscais são capazes de desenvolver setores econômicos específicos, ou seja, a ausência ou sua redução de tributação, faz com que o Estado controle e induza o comportamento de econômico da sociedade, vindo a estimular ou desestimular agentes econômicos.

1 O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

A teoria do desenvolvimento econômico passou a ocupar atenção dos estudiosos sobretudo a partir do segundo pós-guerra. Ela integra, sem dúvida, a macroeconomia, pois o desenvolvimento é um fenômeno que abarca todo o conjunto e não apenas parcelas do sistema econômico. Mesmo quando alguns setores específicos são privilegiados numa política desenvolvimentista, eles são encarados primordialmente pela contribuição que possam trazer para o todo, portanto, os seus aspectos microeconômicos não são olvidados.⁴

Em meados da década de 40, as grandes preocupações com a eficiência estática da economia já haviam sido superadas, graças a contribuição keynesiana e aos próprios efeitos da guerra, a qual trouxe uma solicitação de bens e serviços responsável pela desaparecimento do resto da capacidade ociosa ainda existente no fim da década anterior. O novo desafio passou então a ser não mais o de preencher a capacidade produtiva instalada, mas expandir esta mesma capacidade para níveis mais elevados, a fim de atender às crescentes necessidades de uma parcela também crescente da humanidade. Esta seria a eficiência dinâmica, por importar uma permanente e auto-sustentada evolução em toda estrutura não apenas econômica, mas social cultural dos países onde se implantasse o processo desenvolvimentista.⁵

O impacto trazido pela independência de um grande número de países em decorrência do movimento de descolonização veio a revelar uma realidade preocupante para o equilíbrio e manutenção da paz mundial a tão duras penas conquistada. Com efeito, cerca de uma centena de países que constituíram a Organização das Nações Unidas, surgida dos escombros da Segunda Guerra, menos de 20% poderiam ser considerados como desenvolvidos. Concentravam-se na Europa ocidental e no norte do continente americano, com mais o Japão na Ásia e a Austrália. Geograficamente a desproporção era mais chocante: os desenvolvidos ocupavam um espaço ainda menor, o mesmo se podendo dizer, e com maior ênfase, quanto à distribuição da população e da renda entre nações ricas e pobres.⁶

O panorama mostrava um fato até então pouco avaliado e discutido: o de ser o desenvolvimento um fenômeno excepcional na história da humanidade, não podendo ser encarado como mera questão de tempo ou simples estágio provisório de uma evolução futura. Pelo contrário, o subdesenvolvimento, à falta de uma decidida política destinada a erradicá-lo, tendia a ser manter indefinidamente, regredindo mesmo, em muitos casos, para níveis inferiores de atividade produtiva e de padrão de vida.

⁴ NUSDEO, Fábio. Curso de Economia—Introdução ao Direito Econômico. revista. **São Paulo: Editora Revista dos Tribunais**, 2000, p. 343.

⁵ *Ibidem*, p. 344.

⁶ *Ibidem*, p. 344.

Todas essas evidências levaram os estudiosos a se debruçarem sobre o assunto com vistas a diagnosticar as características e as causas do subdesenvolvimento (Economia positiva) e a recomendar políticas para sua superação (economia normativa).

As características do subdesenvolvimento são inúmeras e, evidentemente, variam de um para outro país, mas alguns traços comuns podem ser destacados:

- a) Baixa renda per capita, correspondendo a algo como um décimo ou menos da média dos mais desenvolvidos, hoje ao redor de US\$ 20,000 a US\$ 25,000;
- b) Grande desigualdade na distribuição dessa renda, com extremos de riqueza e de pobreza; parcela considerável da renda total é detida por reduzida percentagem da população;
- c) Altas taxas de natalidade e de mortalidade
- d) Alta participação do setor primário da econômica na formação da renda. O setor secundário (indústria) é atrofiado e do terciário inflado, devido ao grande contingente de serviços de reduzida ou nula produtividade, a configurar não uma atividade produtiva mas mais um desemprego disfarçado;
- e) Baixa produtividade da mão-de-obra;
- f) Baixos padrões médios de consumo e de qualidade de vida; tais como instrução, nível sanitário, adequação alimentar e outros da espécie;
- g) Mau funcionamento ou inexistência de instituições políticas mais aprimoradas. Forte influência de oligarquias na legislação e na sua aplicação.⁷

Dentro desse quadro, é obviamente irrelevante qual o tamanho absoluto da economia de um país, pois ele, em função do seu território ou do tamanho da população, poderá em termos brutos apresentar um PIB elevado, o qual nada ou muito pouco significará ante os indicadores específicos do subdesenvolvimento, tal como enunciados. Eles apontam para a essência do problema do subdesenvolvimento, mostrando se ele antes de tudo, é cultural, para apenas depois tornar-se econômico.

Dada a grande extensão territorial e diversidade entre as regiões brasileiras, tais dados de caráter nacional pouco significam, mas é forçoso convir que se poderão melhorar para algumas regiões do país, piorarão sensivelmente para as demais (em maior número), mostrando um país, ainda, em sua essência subdesenvolvido.

O crescimento e desenvolvimento econômico tem sido definido como processo auto-sustentado, que leva a renda per capita a se elevar continuamente ao longo de um dado período. Em outras palavras, é um processo contínuo pelo qual a disponibilidade de bens e serviços cresce em proporção superior ao do incremento demográfico de uma dada sociedade.⁸

Esta definição peca por ser incompleta ou por ser por demais otimista. Incompleta porque poderá haver o crescimento assinalado sem se fazer acompanhar por um efetivo progresso naqueles outros requisitos acima apontados. Otimista porque, tomada por

⁷ Ibidem, p. 345.

⁸ Ibidem, p. 347.

outro lado, leva a crer que a simples elevação da renda implicará necessariamente aquele progresso nos setores apontados.

A conclusão a se tirar é a de que o desenvolvimento é, sem dúvida, um processo como o acima enunciado, mas não é apenas isso. Ele é mais envolvente e mais exigente, não podendo se limitar a um dado quantitativo, muito embora a variável escolhida – renda per capita – represente uma grandeza complexa, no sentido de abarcar toda uma gama de indicadores e de situações. Mas não é só. O desenvolvimento envolve uma série infindável de modificações de ordem qualitativa e quantitativa, de tal maneira a conduzir uma radical mudança de estrutura da economia e da própria sociedade do país em questão. Mesmo quando tais mudanças são quantitativamente expressas, elas traem ou revelam uma massa substancial de alterações de natureza qualitativa, inclusive de ordem cultural.⁹

Questão relevante é a percepção de que o desenvolvimento não é mero crescimento econômico, conforme nos alerta Amartya Kumar Sen¹⁰, ao enfatizar a relação entre desenvolvimento e liberdade, como neste escólio:

Vivemos em um mundo de opulência sem precedentes, de um tipo que teria sido difícil até mesmo imaginar um ou dois séculos atrás. [...] Entretanto, vivemos igualmente em um mundo de privação, destituição e opressão extraordinárias. Existem problemas novos convivendo com antigos – a persistência da pobreza e de necessidades essenciais não satisfeitas, fomes coletivas e fome crônicas muito disseminadas, violação de liberdades políticas elementares e de liberdades formais básicas,..... [...] Superar esses problemas é uma parte central do processo de desenvolvimento.

A Amartya Kumar Sen¹¹ propõe desenvolver e ser livre, uma vez que, partindo da teoria de Adam Smith, procura demonstrar que o desenvolvimento pode vir a ser um processo umbilicalmente relacionado à expansão da liberdade para todos os indivíduos. Portanto, para ele, o desenvolvimento só terá razão de ser se significar melhores condições para a expansão das liberdades individuais. Nesse sentido, assevera que:

O desenvolvimento requer que se removam as principais fontes de privação de liberdade: pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos.

Estabelece-se, desta forma, a distinção entre desenvolvimento e crescimento induzido: aquele é um progresso com alterações estruturais, afirmando-se com forças próprias; este é induzido por fator de fora, não provoca propriamente o progresso mais infla a economia, a qual se esvazia uma vez cessada a causa. Afora o crescimento induzido, o crescimento simples é o processo de expansão de renda sem mudanças estruturais apreciáveis. Assim, uma vez transformada a estrutura de um país ou de uma região, com a sua ascensão ao estágio de pleno

⁹ *Ibidem*, p. 347.

¹⁰ SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 9.

¹¹ *Ibidem*, p., p. 16.

desenvolvimento, aquilo que antes era um processo de evolução passa a ser uma situação, ou seja, ele agora integra o rol dos desenvolvidos. Isto não significa não possa ele continuar crescendo ou, eventualmente, experimentar algum retrocesso nesse crescimento. Mas o grande salto já foi dado. A sua estrutura já passou por aquelas modificações substanciais que o levaram ao novo status. Volta-se, então, a falar em crescimento e não mais em desenvolvimento, pois este já aconteceu.¹²

Os motivos e fases do desenvolvimento são um processo de transformação estrutural, parece lógico terem os vários estudiosos do tema se colocado duas questões fundamentais. Em primeiro lugar, quais as causas que o deflagram. Em segundo lugar quais os estágios a serem percorridos até ser atingida a plena maturidade econômica.¹³

Três fatores cruciais têm sido identificados na raiz de virtualmente todos os processos de desenvolvimento: a acumulação de capital, a evolução tecnológica e a existência de um mercado consumidor. Com efeito, se em última análise, ele redundava numa produção maior por habitante, não há como fugir à necessidade de se criar um excedente sob a forma de recursos destinados ao investimento em capital fixo social para com ele alavancar essa maior produção. Mas isto é uma espécie de truísmo, há aí, parece óbvio demais, e não atenta para a grande dificuldade justamente de conseguir formar algum capital onde o baixo nível de renda impera.¹⁴

O círculo vicioso da pobreza – A essa dificuldade conatural ao próprio estado de subdesenvolvimento tem sido dado o nome do círculo vicioso da pobreza. Ele se expressa muito simplesmente pelo fato de os vários países pobres terem como marca fundamental um PIB mínimo ao qual corresponde uma baixa renda de sua população. Esta renda, por ser baixa, mal permite o atendimento das necessidades básicas, pouco ou nada sobrando para ser acumulado como capital. Mesmo a pequena parcela de alta renda não terá porque acumular capital produtivo, pois a pobreza da maioria da população não lhe permitiria absorver os bens que tal capital permitisse produzir. E, assim, o excedente, além de pequeno, não tem como ser canalizado para um emprego compatível com qualquer veleidade desenvolvimentista. Será provavelmente gasto no consumo de alto luxo, até mesmo fora do país ou da região.¹⁵

Numa situação como a descrita, o súbito aumento do preço de um bem ali produzido ou produzível provocaria, muito provavelmente, um surto de crescimento induzido. Mas se não houvesse um processo de distribuição de renda que levasse a criação de um mercado excedente, embora maior, não seria potencializado para o investimento e continuaria sendo

¹² NUSDEO, Fábio. Curso de Economia–Introdução ao Direito Econômico. revista. **São Paulo: Editora Revista dos Tribunais**, 2000, p. 348-349.

¹³ *Ibidem*, p., p. 349.

¹⁴ *Ibidem*, p. 349.

¹⁵ *Ibidem*, p. 350.

exportado, isto é, mandado para fora em troca de bens de consumo. Em suma, a estrutura existente, pela sua rigidez, não permitiria fosse quebrado tal círculo vicioso e, passada a expansão induzida novamente se contrairia. Quebrar, pois, esse círculo vicioso é o desafio inicial de qualquer política de desenvolvimento.

A criação de mercado – Esta quebra poderia ocorrer, caso, concomitantemente com o surto exportador, se tivesse implantado, natural ou provocadamente, um processo de distribuição de renda apto a levar uma parte maior da população a ter condições de consumir acima do estrito nível de sobrevivência. Imagine-se, por exemplo, a instalação de algumas fábricas para beneficiar ou industrializar o produto local, até então vendido em bruto. Ou uma obra pública lançada pelo governo.

A solicitação de mão-de-obra e a sua qualificação, ainda quando elementar, promovida quer pelas próprias fábricas, quer pelo governo, acarretariam uma diferenciação salarial e o surgimento de uma classe média consumidora inicialmente obrigada a se abastecer com produtos vindos de fora – do país ou da região. Uma vez, porém, criado esse mercado incipiente, já começará a haver algum estímulo para se investir a fim de atender às suas incipientes exigências. E esse investimento, dirigir-se-á, provavelmente, para a chamada substituição de importações, ou seja, a produção local de bens de consumo imediato até então importados – do exterior ou de outras regiões –, tais como alimentos, tecidos, materiais de construção etc. Os novos assalariados dessas fábricas engrossariam o batalhão de consumidores, escalonados pelas várias faixas de remuneração, criando-se uma procura diversificada, a gerar maior variedade de ramos no parque produtor recém-criado. O contingente populacional tanto poderia ser autóctone quanto importado, via imigração. É necessária, porém, uma ressalva: não é a simples existência desse contingente populacional um fator do desenvolvimento, mas sim daquele já minimamente qualificado ou apto a receber alguma qualificação profissional para se transformar em mercado. Mais do que isso, em seu meio é imprescindível a existência de um grupo dotado de iniciativa empresarial, pronto a assumir os correspondentes riscos. À ausência de tais requisitos mínimos, uma massa populacional numerosa será um fator negativo, por exigir investimentos não devolvidos à sociedade sob a forma de capacidade produtiva: empresarial ou laboral.¹⁶

Transferência da tecnologia – No entanto, até então mudança na estrutura já em processo estaria a demandar um elemento essencial para lhe garantir a continuidade – fator tecnológico.

A tecnologia, por ensejar aumento da produtividade dos demais fatores de produção, responderá não apenas pelo uso mais eficiente destes últimos, como também permitirá a liberação da mão-de-obra do setor primário para os demais, eliminando o fenômeno

¹⁶ *Ibidem*, p. 350-351.

já descrito de unidade do fator trabalho estarem operando com uma produtividade tão baixa, a caracterizar mais um desemprego disfarçado. É esse o momento do primeiro salto qualitativo. E para um saudável início é importante que ele se dê na agricultura, pois, então, ela liberará braços para a indústria ou os serviços mesmo com o menor número de trabalhadores estará produzindo tanto ou até mais do que antes, assegurando assim o suprimento de víveres às cidades, sem pressões inflacionárias de cunho estrutural.

O processo de política de desenvolvimento exige-se a presença do Estado, esta dá-se sobretudo por via da indução, ou seja medidas com vistas a estimular determinados setores ou atividades, bem como pela geração de economias externas, como estradas, usinas de energia, obras-de-infraestrutura.

Política tributária – Inclui a elevação de tarifas de importação para reserva de mercado à indústria nacional, a concessão de incentivos fiscais para investimentos em determinadas áreas geográficas, setores ou mesmo para capitalização de empresas, penalização tributária do consumo em alguns de seus segmentos, tributação progressiva de terras e terrenos ociosos e outras medidas da espécie a integrarem uma complexa legislação, que vêm enriquecer e dar mais vida ao Direito Tributário Clássico, empenhado, como já se disse, apenas em coletar recursos para o Erário. Dado o seu caráter de especificidade e particularismo, os tributos prestam-se adequadamente a essa intervenção para atingir certas atividades relevantes na condução do processo.

2 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO E A EXTRAFISCALIDADE

O Estado, considerado como uma comunidade jurídica total ou nacional é uma organização preordenada à realização de certos fins, no exercício de suas atribuições desenvolve, por meio de seus agentes e órgãos, atividades de natureza diversa (políticas, sociais, administrativas, econômicas, financeiras, etc.).¹⁷

Assim, exerce as suas atribuições que se diversificam institucionalmente, embora de maneira não absoluta: podem ser exercidas subsidiária ou excepcionalmente por outro, funções inerentes a um determinado poder.

Uma vez constituído o Estado, este realiza os seus fins mediante de três funções em que se reparte a sua atividade: legislação, administração e jurisdição.¹⁸

As funções legislativas, executiva e jurisdicional, se exercem pelos diversos órgãos dos três poderes da União: o Legislativo, o Executivo e o Judiciário (Const. Fed. art. 36,

¹⁷ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 10/11.

¹⁸ FAGUNDES, M. SEABRA. O controle dos Atos Administrativos pelo Judiciário, 3ª Ed., Revista Forense, Rio de Janeiro. 1957, nº 2, pág. 17.

caput), mediante essas formas específicas que distinguem o Estado dos demais agrupamentos societários.¹⁹

Diversos motivos políticos e que não podem ser determinados a priori comandam a atuação do Estado no sentido de promover a satisfação de certas necessidades coletivas exercendo os governos uma série constante de opções das necessidades sociais.²⁰

Aliomar Balleiro, chega a afirmar que uma necessidade se torna pública por uma decisão de órgãos políticos:

Necessidade Pública é aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo de serviços público. É a intervenção do Estado para provê-la, segundo aquele regime jurídico, o que lhe dá colorido inconfundível. A despeito dos fugidos contornos econômicos, a necessidade torna-se pública por uma decisão de órgãos políticos.²¹

Souto Maior Borges, destaca também que “o exercício das atividades do estado pode se dar em caráter supletivo ou complementar, concorrente ou monopolizador de setores da vida econômica e social.”²²

Ernst Blumenstein aduz que rege a atividade financeira o princípio fundamental do moderno Estado de Direito, pelo qual toda manifestação do poder público se submete a um ordenamento jurídico (princípio da administração legal).²³

A atividade administrativa é espécie, e a financeira, que se desenvolve, basicamente, no campo da receita e despesa, ou seja, de gestão do patrimônio estatal, é considerada particularmente ou administrativa, uma espécie de atividade do Estado.²⁴

Pode-se dizer, entretanto, com maior rigor científico que a atividade financeira é predominantemente administrativa: O Estado-legislador decreta; o Estado Administra: O Estado legislador decreta; o estado-administrador arrecada tributos. Essa distinção é conceitual do Estado como autos do mandato e o Estado como titular de um dos interesses em conflito e, pois, como destinatário daquele mesmo mandato, é aplicação no regime constitucional vigorante em nosso país.

A maior parcela do dinheiro necessário ao desempenho das funções estatais é pela tributação coativamente subtraída do patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, ao lado das receitas provenientes do patrimônio público. A requisição de coisas e serviços particulares, ou a

¹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 12/13.

²⁰ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 12/14.

²¹ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Revista Forense, 2º Ed. Rio de Janeiro. 1958, vol I, n. 3, p. 13.

²² BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 15.

²³ BLUMENSTEIN, Ernst. El orden jurídico de la economía de las finanzas, in trata de Finanzas, de GERLOFF-NEUMARK, trad. Do Handbuch der Finanzwissenschaft, Libreria “El Ateneo” Editorial, Buenos Aires, 1961, vol I, pág. 111, apud, BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 19.

²⁴ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 20.

sua colaboração gratuita em funções do governo (e. g., júri, serviço militar, composição de mesas eleitorais, etc), tem, hodiernamente, caráter excepcional:

A regra, hoje, é o pagamento em moeda e, por isso constitui atividade financeira a que o Estado, as províncias e municípios exercem para obter dinheiro e aplica-lo ao pagamento de indivíduos e coisa utilizados na criação e manutenção de vários serviços públicos.²⁵

O Estado exerce atividade financeira, visando a obtenção, a administração e o emprego de meios patrimoniais que lhe possibilitem o desempenho daquelas outras atividades que se referem a realização de seus fins. A atividade financeira do Estado desenvolve-se fundamentalmente em três campos: a receita, isto é, a obtenção de recursos patrimoniais; a gestão, que é a administração e conservação do patrimônio público; e finalmente a despesa, ou seja, o emprego de recurso patrimoniais para realização dos fins visados pelo Estado.²⁶

A atividade financeira é objeto material de estudo por diversas disciplinas de caráter científico. A ciência das finanças estuda os princípios e leis reguladoras do exercício financeiro da atividade do Estado, sistematizando os fatos financeiros.

A atividade financeira consistente, em síntese, na criação, obtenção, gestão e dispêndio do dinheiro público para execução de serviços afetos ao estado, é considerada por alguns como exercício de uma função meramente instrumental, ou natureza adjetiva (atividade-meio) distinta das atividades substantivas do Estado, que visam diretamente a satisfação de certa necessidade sociais, tais como educação, saúde, construção de obras públicas, estradas, etc. (atividades fins).²⁷

Casalta Nabais afirma que:

A extrafiscalidade traduz no consulto de normas que embora, formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados económicos ou sociais através da utilização de instrumentos fiscal e não a obtenção de receitas para fazer às despesa públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar diretamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os, ou seja, as normas que contêm medidas de política económica e social.²⁸

Souto Maior aduz ainda que ao lado da função meramente fiscal da atividade financeira, estuda os efeitos da intervenção governamental na sociedade através das finanças

²⁵BALEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Revista Forense, 2º Ed. Rio de Janeiro. 1958, vol I, n. 3, p. 13.

²⁶GOMES DE SOUSA, Rubens. Compêndio de Legislação Tributária, 2ª ED. Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1956, § 2º, págs 4 e 5.

²⁷BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 39.

²⁸NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributos para a compreensão constitucional do estado fiscal. **Almediba: Coimbra**, 2004, p. 629.

públicas. É o que se denomina extrafiscalidade. Esta função extrafiscal da atividade financeira distingue-se da simples fiscalidade porque não se limita a retirar do patrimônio dos particulares recurso pecuniários para a satisfação de necessidade públicas: é função tipicamente intervencionista e redistribuidora.²⁹

Portanto, a extrafiscalidade é a utilização de um tributo com o propósito de induzir um comportamento omissivo ou comportamento comissivo nos agentes econômicos.

A intervenção crescente do Estado na vida econômica e social é portanto, fenômeno cuja intensificação repercute sobre a concepção do papel a ser exercido pela finança pública da sociedade.³⁰

A moderna teoria da extrafiscalidade, entretanto, põe em relevo a produção dos efeitos extrafiscais da atividade financeira, isto é, efeito decorrentes da intervenção do Estado, pelas finanças públicas, na vida econômica e social, além da simples obtenção de recursos para a execução dos serviços administrativos e manutenção das funções governamentais: “Acredita-se encerrado o tempo das finanças “neutras”, às quais sucedem as finanças “ativas”, como alavancas de comando da conjuntura econômica”.³¹

A doutrina da extrafiscalidade - ao contrário da concepção de finança “neutra” - não considera a atividade financeira um simples instrumento ou meio de obtenção de receita, utilizável para o custeio da despesa pública. Através dela, o Estado Provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais. É, portanto, um fator importantíssimo na dinâmica sócio estrutural.³²

Modernamente, nos sistemas de economia planificada, o Estado, como sujeito central da atividade econômica, assume, pelo intervencionismo financeiro, a liderança no processo de redistribuição da renda nacional. É este um dos aspectos mais sugestivos do intervencionismo estatal na economia. Chega-se a falar de uma “agressividade fiscal” ou fiscalismo hiperprogressivo” do “Estado Regulador e tributador”.³³

A intensificação dos aspectos econômicos-sociais da atividade financeira acentuou a oposição entre o neutralismo e o intervencionismo das finanças públicas. Noutros termos, essa oposição se reduz à discussão entre os que entendem, no âmbito doutrinário, que elas se devem propor exclusivamente a um fim fiscal de obtenção de recurso ou se, além disso, devem perseguir finalidades extrafiscais, vale dizer, de natureza econômica social.³⁴

A utilização das finanças públicas para a consecução de fins sociopolítico decorre da constatação das reações recíprocas entre o os fenômenos econômicos e financeiros.

²⁹ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 39 e 40.

³⁰ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 44.

³¹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Revista Forense: Rio de Janeiro. 1960, pág. 409.

³² BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 47.

³³ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 47.

³⁴ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 47.

“Os dois fenômenos – o econômico e o financeiro – não ocorrem paralelamente, mas, pelo contrário, não se cruzam ou se superpõem, surgindo daí recíprocas relações. Tanto as finanças públicas sofrem consequências da conjuntura econômica quando podem modificar profundamente a face desta”.³⁵

O Emprego da tributação como instrumento de regulação pública (fim extrafiscal) é, ao lado das funções puramente fiscais da atividade financeira, largamente utilizado: Ao invés das “finanças neutras”, da tradição, com o seu código de omissão e parcimônia, tão do gosto da empresa privada, entendem hoje alguns que maiores benefícios a coletividade colherá de “finanças funcionais”, isto é, a atividade financeira orientada no sentido influir sobre a conjuntura econômica”.³⁶

Baleeiro advoga o emprego das finanças para fins extrafiscais: “Pelo volume enorme das receitas dos impostos nos orçamentos contemporâneos são eles por excelência, o instrumento fiscal para o comando da conjuntura”.³⁷

Dessa forma a extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece com a categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações tributárias.³⁸

Por sua vez Griziotti, a finança é instrumento de obtenção direta (finança extrafiscal) ou indireta (finança fiscal) dos fins do Estado:

Si distinguen las finanzas fiscales y extrafiscales. La primers persiguen la satisfacci3n de los fine p3blicos indirectamente porque consisten em la actividad de procurarse los recursos com los cuales se efetuan los gastos que cumplen los fines p3blicos.³⁹

A atividade financeira do Estado, para os adeptos da extrafiscalidade, é método pelo qual se exerce a influência da ação estatal sobre a economia (regulatory effects); visa atingir escopos extrafiscais de intervencionismo estatal sobre as estruturas sociais. As finanças públicas desenvolvem-se não apenas para suprir as necessidades estatais, mas também para a consecução de objetivos de dirigismo e ordenação econômica.⁴⁰

Maurice Duverger, depois de acentuar que as instituições financeiras do Estado se encontram em plena evolução, observa que hoje as concepções modernas se juntam a

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução a Ciência das Finanças. Revista Forense: Rio de Janeiro, vol. I, p. 20.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução a Ciência das Finanças. Revista Forense: Rio de Janeiro, vol. I, p. 50/51.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução a Ciência das Finanças e à Política Fiscal. Revista Forense: Rio de Janeiro. 1964, pág. 402.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito tributário e financeiro. **Rio de Janeiro: Renovar**, 2004, p. 185.

³⁹ GRIZIOTTU, Benvenuto: Principio de Ciencia de las Finanzas, Depalma, Buenos Aires, 1959, p. 4 e 5; apud, BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 49.

⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 52.

concepção tradicional clássica das finanças públicas que consideram ser o único fim destas assegurar cobertura para as despesas públicas. Por meio de despesas e das receitas públicas o Estado pode exercer uma ação sobre a economia. Por Exemplo: isentando de impostos tal atividade ele a favorecerá. Pode, igualmente, conceder subvenções a tal qual empresa para favorecê-la; meio de intervenção por uma despesa pública. Dum modo mais geral chega-se a considerar que o Estado poderá assegurar uma redistribuição da renda nacional por meio das finanças públicas.

Através, arrecadação, do empréstimo e do imposto ele absorve, com efeito, uma grande parte renda nacional. Mas redistribui as somas assim obtidas ao público. Apenas, os que recebem não são exatamente os que pagam. Desta maneira, o Estado modifica a repartição da renda e dos bens. Concebe-se, assim, uma intervenção muito desenvolvida do Estado na vida econômica, política e social, por meio das finanças públicas.⁴¹

O Estado de Direito, que é o Estado que se submete às leis, também conhece e emprega largamente a extrafiscalidade, que é justamente a tributação com fins outros que não a obtenção de receita. Na Extrafiscalidade existe a obtenção de receita, só que é acidental e secundária. O que imposta é objetivo econômico ou político visado pela tributação.

Para Geraldo Ataliba a Extrafiscalidade é um recurso técnico de que dispõem os governos. É instrumento muito utilizado. É tão importante que – não pode-se dizer – está constantemente presente na mente do legislador, como instrumento de intervenção do estado no meio social e na economia.⁴² Com o progresso moderno e o aprimoramento dos processos políticos e administrativos, cada vez mais vai a extrafiscalidade exercendo influência na elaboração legislativa financeira.⁴³

Além dos tributos, outros recursos financeiros como os empréstimos públicos, pode ser utilizado para fins extrafiscais: “os Keynesianos propugnaram a utilização dos empréstimos como instrumento de alta eficácia na luta contra a depressão. Acentua Baleeiro, ainda, com clareza, que a facilidade de contrair dívidas, como meio para realização dos fins estatais, entegra-se no processo econômico de repartição do custo funcionamento do governo e, ao mesmo tempo, o de redistribuição da renda nacional, um e outro peculiares a toda atividade financeira.

Dentre os objetivos que podem ser colimados pela extrafiscalidade, pode ser citados alguns, a título meramente exemplificativo:

- a) Combate às depressões, à inflação e ao desemprego;

⁴¹ DURVERGER, Maurice. *Droit Public*, Presses Universitaires de France, Paris. 1957, págs 331 e 332; apud, BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. Max Limonad, 1998, p. 52

⁴² ATALIBA, Geraldo. *Noções de direito tributário*. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1964, p. 92.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. *Noções de direito tributário*. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1964, p. 93.

- b) Proteção à procuração nacional (v. g., estímulo industrial por meio de isenções à indústrias novas, direitos alfandegários protecionistas, etc.);
- c) Absorção da poupança e restabelecimento da propensão ao consumo;
- d) Tributação fragmentadora dos latifúndios improdutivos, pelo imposto territorial fortemente progressivo e imposição incidente sobre a exploração de jogos de azar;
- e) Incentivos à urbanização, pela tributação de terrenos baldios e áreas inaproveitadas;
- f) Tributos gerais fortemente progressivos sobre as grandes fortunas, réditos e heranças (política de nivelamento e redistribuição);
- g) Impostos suntuários de repressão ao luxo;
- h) Combate ao celibato pela imposição, estabelecimentos de isenções em favor de famílias prolíficas e agravamento da tributação sobre casais e filho.⁴⁴

Segundo Griziotti, notam-se nas entradas fiscais, além da função financeira de procura de meios para cobrir despesas públicas, funções acessórias de caráter social, que se manifestam na própria natureza do tributo (e. g. imposto sobre o luxo ou santuário), na sua estrutura (alíquota progressiva) ou destinação da respectiva receita (impostos de destinação específica).

Griziotti ainda, inclui entre os escopos da finança extra-fiscal os de proteção (econômica, demográfica e social), da distribuição da riqueza, da prevenção, da repressão e da sanção.

Esses objetivos extrafiscais, para ele, se manifestam de diversas maneiras, tais como:

- a) proteção econômica, pela imposição de tarifas aduaneiras de escala móvel, inversamente proporcionais aos preços externos, isto é, tarifas que aumentam com a diminuição dos preços externos e se reduzem com seu aumento. Quando a tarifa é tão elevada que torna o imposto proibitivo, este cumpre uma finalidade exclusivamente protetora. Quando o imposto, ao contrário, tendo alíquotas menos elevadas, permite a introdução de mercadoria estrangeiras, tem como caráter extrafiscal e fiscal ao mesmo tempo. A proteção econômica exerce-se amplamente através das isenções e reduções de impostos.

⁴⁴ BALEIRO, Aliomar. Uma Introdução a Ciência das Finanças. Revista Forense: Rio de Janeiro, vol. I, p. 812.

b) A proteção demográfica, pela adoção de medidas fiscais favoráveis ao incremento populacional do Estado, p. Ex., a isenção tributária para as famílias numerosas e agravamento dos tributos sobre o celibato.

c) A proteção social, pela criação de tributos destinados a cobrir os gastos da previdência social, seguro social, salvação, educação e tutela da juventude, etc.

d) A redistribuição, pela tributação da renda, do patrimônio e das sucessões (através do imposto logra-se a redistribuição de renda nacional).

e) A prevenção evitando a prática de ato ilícitos ou criminosos e assegurando a observância da lei. Nesta hipótese, o poder de polícia exercita a sua atividade valendo-se dos subsídios do poder fiscal (e. g. licença para porte de armas, venda de bebidas alcoólicas, fabricação e comercialização de explosivos, ou de armas e similares). O poder fiscal complementa o poder de polícia, visando fins extrafiscais.

f) A repressão e a sanção, pelo exercício da atividade financeira em caráter complementar ao exercício do poder judiciário penal, pela cominação de penalidades pecuniárias para a repressão de delitos e contravenções.

3 ISENÇÃO FISCAL NA INDUÇÃO DAS ATIVIDADE ECONÔMICAS

O constituinte originário atribui ao Estado brasileiro no seu art. 174 da Constituição Federal Brasileira a poder de induzir as atividades econômicas como meio fomentar o crescimento nacional: *“Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”*

Dessa forma, a disposição constitucional tanto na intervenção quanto na indução econômica, em princípio, com o ordenamento constitucional, de algum modo implica na redução de liberdade do contribuinte, haja vista que as normas obrigatórias ou proibitivas estão submetidas ao rígido controle constitucional.

Tratando-se especificamente de incentivos fiscais, o tema não é tão claro, já que, do ponto de vista do contribuinte afetado pela intervenção econômica do Estado Brasileiro, pode-se acreditar que não se dando a influência por limitações, mas por alargamento de suas possibilidades econômicas, descaberia qualquer cuidado constitucional.⁴⁵

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 50.

O escopo da finança extrafiscal os de proteção (econômica, demográfica e social), da distribuição da riqueza prevenção da repressão e da sanção.

Este entendimento, entretanto, descuida da questão proposta por Tércio Ferraz Júnior: "Saber se, no caso das técnicas de encorajamento, a autonomia da vontade não estaria sutilmente sendo escamoteada implicando isso o reconhecimento de que o Estado com função promocional desenvolve formas de poder ainda mais amplas que o Estado protetor. Isto é, ao prometer via subsídios, incentivos, isenções, ele se substitui, como disse, ao mercado e à sociedade no modo de *controlar* (no sentido amplo da palavra) o comportamento."⁴⁶

Isso se dá, porque a hipótese de incidência da norma tributária indutora abre duas hipóteses: ou o contribuinte se dobra à pressão da tributação, não incorrendo no fato gerador da obrigação tributária, ou ele suporta o encargo financeiro. A conclusão de Höfling é a de que o economicamente mais fraco poderá ser mais afetado pela norma indutora.⁴⁷

A tal paradoxo também se referiu Böckli, que vê nas normas tributárias indutoras um efeito regressivo, já que acabam implicando um prêmio para os contribuintes que têm maior capacidade econômica, de modo que após alguns anos, estes contribuintes acabam ficando mais fortes. Nesse sentido, o autor alerta para o efeito concorrencial das normas tributárias indutoras, já que os mais fortes podem fazer investimentos para racionalizar sua produção, enquanto os menos favorecidos não suportam o aumento de custos do tributo, sendo obrigados a abandonar os investimentos já efetuados. Após alguns anos, o mais forte economicamente tem sua posição concorrencial ainda mais favorecida. Assim, a norma tributária indutora pode implicar, paradoxalmente, um prêmio para o empresário mais forte, capaz de continuar adotando o comportamento indesejado, apesar da tributação gravosa.⁴⁸

Estímulos e desestímulos podem, entretanto, ser estudados com conjunto, quando se toma em consideração que "a isenção, sob uma análise estritamente financeira, mas de projeção sobre o campo jurídico, pela sua implicação com os princípios de justiça fiscal, importaria então em mero agravamento da carga tributária sobre os contribuintes não isentos, quer dizer, fora do âmbito de incidência do preceito isentivo".⁴⁹

⁴⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. O pensamento jurídico de Norberto Bobbio. **Bobbio no Brasil: um retrato intelectual**, Carlos Henrique Cardim (org.), Brasília: UnB, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 2001, p. 49.

⁴⁷ HÖFLING, Wolfram. Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform. *Steuer und Wirtschaft*, nº 3, p. 247. 1992, *apud*, SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p. 50.

⁴⁸ BÖCKLI, Peter. Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart, Helbing & Lichtenhahn, 1957, p. 104, *apud*, SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 53/54.

⁴⁹BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª Edição Revista e atualizada. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 75.

Em longo estudo acerca do conceito de subvenções, Babrowsk identifica quatro elementos presentes em textos de ciências das finanças e em autores que se concentraram em aspectos jurídicos (poder concedente, ato de concessão finalidade e beneficiário). Da comparação de ambos os tratamentos dados à matéria, constata que foram os primeiros que identificaram uma diferenciação entre subvenções e doações, já que estas independem de qualquer atuação do beneficiário; por outro lado, se do ponto de vista econômico o ato de concessão se identifica com um pagamento, os juristas incluem naquela categoria a mera redução ou perdão de obrigação preexistente. No que tange à finalidade, enquanto os financistas realçam o aspecto econômico, os juristas vêem como finalidade da subvenção a concessão de meios para sustentar uma finalidade pública por meio de um comportamento do beneficiário, seja este adotado antes da própria concessão da subvenção (*ex-post-Subventionen*), seja quando o pagamento for efetuado antes de o beneficiário adotar o comportamento esperado (*ex-ante-subventionem*). Finalmente, nota que financistas e juristas concordam em diferenciação as subvenções das doações, embora que para os primeiros a diferenciação se dê por conta do destinatário (que deve ser necessariamente integrantes da atividade produtiva, distanciando-se, neste aspecto, da assistência social), enquanto para os juristas os relevantes seja a inexistência de exigência de um comportamento por parte do destinatário das doações.⁵⁰

Do mesmo modo, Zuleeg, para quem as subvenções são as "medidas de incentivo, por parte do Poder Público, em favor de uma pessoa privada, com a finalidade de direcionamento econômico ou de atingir outras metas no interesse público", inclui entre suas formas os pagamentos a fundo perdido, os créditos, as fianças e as garantias.⁵¹

Identificado o gênero das subvenções como o campo onde se encontram as normas da intervenção indireta de caráter financeiro, importa investigar se as normas tributárias indutoras, quando adotam a forma de incentivos fiscais (isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo, créditos tributários etc.) também se enquadram naquela categoria.⁵²

Do ponto de vista do direito financeiro, as normas tributárias indutoras podem ter efeito seja de um pagamento a fundo perdido, seja de uma concessão de crédito sem juro. Enquanto a primeira hipótese se concretiza no exemplo da isenção, a última aparece em casos e deferimentos (inclusive na antecipação de despesas, com se dá na depreciação acelerada.

⁵⁰BABROWISK, Udo W. *Die Steuerbefreiung ais Rechtsform der Subwmition: Erscheinung und verfassungsrechtliche Problematik*. Tese de doutorado na área de Direito na Universidade Eberhard-Karls-Universitaät, Tübingen, edição do autor, 1976, p. 10-28, *apud*, SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 55/56.

⁵¹ZULEEG, Manfred. *Die Rechtsform der Subventionen*, Bcrlin, Walter de Gruyter & Co, 1965, pp. 18-19, *apud*, SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 55/56.

⁵²SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 57.

Neste sentido parece acertado entende que os incentivos fiscais são uma forma de subvenção, sujeitando-se, então, ao regime imposto à última.⁵³

Juridicamente, entretanto, deve-se ressaltar que o conceito de subvenção pressupõe uma prestação pecuniária pelo Estado, o que no incorre no caso de incentivos fiscais, quando adotam a forma de renúncia. Neste sentido, apenas os créditos tributários recairiam naquela categoria. Entretanto, como argumenta Bayer, não pode a visão formal deixar de reconhecer que essencialmente ocorre uma subvenção, seja com uma prestação pecuniária, seja com uma renúncia por parte do Estado.⁵⁴

Também Tipke é categórico ao incluir as normas tributárias indutoras que afastam a carga tributária entre as formas de subvenções, o que implica deverem ela se justificar, como qualquer subvenção.⁵⁵

No Brasil, Ricardo Lobo Torres ensina: “Desmistificou-se nos últimos anos o mecanismo dos privilégios e das desgravações fiscais. Percebe-se, hoje que são todos eles conversíveis entre si, o que permite que se lhes desvende a concessão injustificada, ainda que camuflada sob diferentes rótulos”, continuando: “Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e pode ser convertido em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico formal”.⁵⁶

Também, o texto constitucional brasileiro, no controle dos “privilégios odiosos”⁵⁷, exige a identificação das normas tributárias indutoras, quando o § 6º de seu artigo 15 determina que projeto de lei orçamentária se faça acompanhar “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.” No mesmo sentido, o artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), exige que “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

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 57.

⁵⁴BAYER, Hermann-Wilfried, "Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen", in *Steuer und Wirtschaftl*, nº 2, pp. 149 a 156 (154), 1972, *apud*, SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 57.

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 57. Cf. Klaus Tipke, *ob. cit.* (nota 19 da Introdução), vol. I, pp. 123-124; 129.

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, Volume V: o orçamento na constituição. 2ª Edição, revista e atualizada até publicação da Emenda Constitucional nº 27, de 21.03.2000, e da lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04.05.2000, Rio de Janeiro Renovar, 2000, p. 230.

⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 357.

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:⁵⁸

É o que Ricardo Lobo Torres trata com “princípio da gestão orçamentária responsável ou como subprincípio do princípio da responsabilidade”.⁵⁹

Numa análise comparativa dos benefícios fiscais, em relação às subvenções, diretas, Surrey arrola três argumentos que poderiam justificar a adoção dos primeiros, apresentando em seguida, outros argumentos para tornar duvidosa a conveniência dos benefícios fiscais.⁶⁰

Como argumentos favoráveis aos benefícios fiscais, são arrolados e contestados pelo autor: i) que benefícios fiscais impulsionam o setor privado da economia a participar de programas sociais (na opinião de Surrey, o fato de que há necessidades sociais não impede que sejam elas atendidas por despesas governamentais diretas); ii) que os benefícios fiscais seriam simples e exigiriam menos controle estatal ou normas individuais (o que evidentemente cai por terra quando o incentivo fiscal fica condicionado a qualquer ato concessório, ou quando se tem em vista a necessidade de o poder “tributante” fiscalizar a atuação do contribuinte); e iii) que os benefícios fiscais atraem melhor a iniciativa privada do que iniciativas que partam de despesas públicas diretas.⁶¹

A primeira dificuldade que surge é que a concessão de benefícios fiscais permite que os contribuintes tenham ganhos extraordinários por algo que eles já fariam ainda que não gozassem dos incentivos, aplicando-se o “efeito carona” (*Mitnahmeeffekt – free rider*). Esse efeito também se daria, em igual monta, no caso de subvenções diretas. Menciona-se, aqui, o estudo de Tilbery, que também levantava dúvidas sobre a relevância de isenções fiscais como instrumento da política de incentivos, já que na sua opinião haveria outros fatores mais decisivos, cabendo às isenções papel secundário na tomada de decisão pelo empresário.⁶²

No mesmo sentido, Schmolders nota que incentivos e desincentivos não são percebidos igualmente pelos contribuintes, sendo possível que os incentivos não levem o contribuinte ao comportamento desejado, seja porque tal incentivo concorre com outras motivações que também influenciam e o levam a outro comportamento, seja por existirem

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 59.

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, Volume V: o orçamento na constituição. 2ª Edição, revista e atualizada até publicação da Emenda Constitucional nº 27, de 21.03.2000, e da lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04.05.2000, Rio de Janeiro Renovar, 2000, p. 260.

⁶⁰ SURREY, Stanley S. “Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik”, *Steuer Wirtschaft*, nº 4, pp. 366 a 371, 1981, *apud*, SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 62.

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 63.

⁶² TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. **Incentivos fiscais para o desenvolvimento. São Paulo: José Bushatsky**, p. 11-68, 1971.

alternativas, além da imaginada pelo legislador, que também podem afastar a tributação indesejada ou mitigá-la.⁶³

Para Tilbery é o paradoxo de que a adoção de benefícios fiscais implica uma alocação desigual de recurso, já que contribuintes de classes de renda mais elevadas recebem maiores vantagens de que os de classes mais baixa, além de não de beneficiarem aqueles cuja renda é muito baixa ou têm prejuízo⁶⁴

O exemplo de Knief, na legislação alemã, parece esclarecedor: trata ele da dedução por dependente (*Kindelfreibetrag*), contemplada como modo de permitir que o contribuinte tenha recursos para manter seus filhos, *i.e.*, como um auxílio do Estado para a manutenção das crianças: esta ajuda de nada serve para aqueles que ganham pouco (e por isso estão isentos do imposto de renda) e é sempre crescente conforme maior seja a renda do contribuinte beneficiado. No limite, um contribuinte que, na tabela progressiva estiver na faixa dos cinquenta por cento de tributação terá um "auxílio" do Estado da ordem de cinquenta por cento do montante da dedução, enquanto para aquele que está na faixa dos cinco por cento, o auxílio será apenas de tal porcentagem.⁶⁵

Como outro ponto a ser ponderado na comparação entre os incentivos fiscais e as subvenções diretas lembram que os benefícios fiscais podem gerar desequilíbrio na alocação de recursos dada a impossibilidade de se conhecer, *ex ante*, quantos serão seus beneficiárias e qual será o montante exato da renúncia fiscal.⁶⁶

Finalmente, Surrey⁶⁷ aponta o problema da necessidade de se elevarem alíquotas dos tributos objeto de incentivo fiscal, dada a redução da base de contribuintes. Também Tilbery⁶⁸ se refere ao aumento da pressão fiscal sobre os que não gozam da isenção, além da contradição ente a necessidade de o País arrecadar mais e a redução de receitas por conta dos incentivos fiscais.

Esse problema não parece ser exclusivo dos incentivos fiscais, já que também num regime de subvenções direta se faria necessário o aumento dos tributos para garantir recurso financeiros para sua concessão.

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 63 (nota 72) Schmolders, Günter. "Die Steuer ls instrumente der Währungspolitik". *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*

⁶⁴ TILBERY, Henry. Base Econômica e Efeito das Isenções, Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento, Antonio Roberto Sampaio Doria, p. 42 à 48.

⁶⁵ KNIEF, Peter. *Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik*, Köln, Westdeutscher Verlag, 1968, pp. 40 a 51, *apud*, SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005, p 65.

⁶⁶ TILBERY, Henry. Base Econômica e Efeito das Isenções, Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento, Antonio Roberto Sampaio Doria, p. 42 à 48.

⁶⁷ SURREY, Stanley S. "Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik", *Steuer Wirtschaft*, nº 4, pp.359 a 377, 1981.

⁶⁸ TILBERY, Henry. Base Econômica e Efeito das Isenções, Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento, Antonio Roberto Sampaio Doria, p. 42.

CONCLUSÃO

A atividade financeira do estado entre suas atribuições citadas possui o objetivo extrafiscal como forma de intervenção estatal na economia por meio da tributação. A extrafiscalidade por meio das normas tributárias ultrapassam o caráter o meramente fiscal ou de arrecadação, propondo direcionar políticas públicas de desenvolvimento econômico e social.

Nesse sentido, os incentivos fiscais enquanto normas tributária indutoras, promovem o direcionamento de determinada atividade econômica, a qual foi agraciada com o favor estatal.

Por sua vez, esse instrumento de controle econômico, o Estado utiliza para atingir fins sociais e políticos, com a intenção de desenvolver e beneficiar regiões que necessitam de intervencionismo estatal para desenvolver-se economicamente.

Assim, o Estado na atividade financeira extrafiscal intervém por meio da isenção da tributação com a concessão dos incentivos fiscais ou benefícios fiscais.

Portanto, conclui-se que incentivos fiscais são de fato, normas indutoras do desenvolvimento e atraem agentes para investimentos econômicos, sendo eficaz, proporcionando o desenvolvimento de determinada região.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BABROWISK, Udo W. *Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subwmition: Erscheinung und verfassungsrechtliche Problematik*. Tese de doutorado na área de Direito na Universidade Eberhard-Karls-Universitaät, Tübingen, edição do autor, 1976

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Revista Forense, 2º Ed. Rio de Janeiro. 1958.

BAYER, Hermann-Wilfried, "Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbcfreiungen", *in Steuer und Wirtschaftl*, nº 2,, 1972.

BÖCKLI, Peter. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*, Basel/Stuttgart, Helbing & Lichtenhahn, 1957.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. Max Limonad, 1998.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª Edição Revista e atualizada. São Paulo, Malheiros, 2001.

BLUEMENSTEIN, Ernst. El orden jurídico de la economía de las finanzas, in trata de Finanzas, de GERLOFF-NEUMARK, trad. Do Handbuch der Finanzwissenschaft, Libreria “El Ateneo”Editorial, Buenos Aires, 1961

DURVERGER, Maurice. Droit Public, Presses Universitaires de France, Paris. 1957.

FAGUNDES, M. SEABRA. O controle dos Atos Administrativos pelo Judiciário, 3ª Ed., Revista Forense, Rio de Janeiro. 1957

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. O pensamento jurídico de Norberto Bobbio. **Bobbio no Brasil: um retrato intelectual**, Carlos Henrique Cardim (org.), Brasília: UnB, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 2001.

GOMES DE SOUSA, Rubens. Compêndio de Legislação Tributária, 2ª ED. Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1956

GRIZIOTTU, Benvenuto: Principío de Ciencia de las Finanzas, Depalma, Buenos Aires, 1959.

HÖFLING, Wolfram. Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform. Steuer und Wirtschaft, nº 3, p. 247. 1992

KNIEF, Peter. *Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik*, Köln, Westdeutscher Verlag, 1968, pp. 40 a 51, *apud*, SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributos para a compreensão constitucional do estado fiscal. **Almediba: Coimbra**, 2004

NUSDEO, Fábio. Curso de Economia-Introdução ao Direito Econômico. revista. **São Paulo: Editora Revista dos Tribunais**, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro. Forense. 2005.

SEN, Amartya Kumar. Desenvolvimento como liberdade. Trad. Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SURREY, Stanley S. "Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik", *Steuer Wirtschaft*, nº 4, 1981.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia, Rio de Janeiro, Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, Volume V: o orçamento na constituição. 2ª Edição, revista e atualizada até publicação da Emenda Constitucional nº 27, de 21.03.2000, e da lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04.05.2000, Rio de Janeiro Renovar, 2000.

TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: José Bushatsky, p. 11-68, 1971