

EXTRAFISCALIDADE, INCENTIVOS FISCAIS: AUSÊNCIA DE IGUALDADE E JUSTIÇA NO DESENVOLVIMENTO REGIONAL

THE EXTRA-TAXATION, TAX INCENTIVES: LACK OF EQUALITY AND JUSTICE IN REGIONAL DEVELOPMENT

.....
Lediane Rano Fernandes da Silva*

* Mestranda em Direito – PUC – Paraná, Pesquisadora no Projeto de Pesquisa Justiça Tributária e Atividade Econômica no Programa de Pós-Graduação em Direito PUC – Paraná.

Sumário

1.Extrafiscalidade 2. Extrafiscalidade sob a ótica dos incentivos fiscais e a macrológica econômica 3. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Regional 4. Incentivos Fiscais e a possibilidade de distorções violadoras dos Princípios da Concorrência e da Igualdade 4.1 O Princípio da Livre Concorrência 4.2 Princípio da Igualdade e Justiça: a ausência da busca pelo bem comum nos incentivos fiscais 5. Incentivos Fiscais: ideário simplista para o desenvolvimento socioeconômico 6. Conclusão e Proposta 7. Referências

Summary

1. Extra taxation. 2. Extra taxation from the perspective of tax incentives and macro logical economy. 3. Tax Incentives and Regional Development. 4. Incentives and the possibility of distortions that violate the Principles of Competition and Equality. 4.1 The Principle of Free Competition. 4.2 Principle of Equality and Justice: the absence of search for the common good in taxing. 5. Tax Incentives: simple ideas for socioeconomic development. 6. Conclusion and Proposal. 7. References

Resumo

A extrafiscalidade é um tema que envolve noções de igualdade e justiça, visto que seu objetivo é estimular ou desestimular comportamentos de acordo com os interesses da coletividade por meio da tributação ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais, interferindo na política econômica de desenvolvimento nacional. Em especial, o estudo do incentivo fiscal e o modo como vem sendo aplicado importam nas reflexões acerca da intervenção estatal sobre a economia que, embora possua modalidades distintas de atuação, uma das que mais identifica a necessidade de reflexos, tanto econômicos, como sociais, refere-se ao incentivo fiscal para desenvolvimento regional acompanhado de sua proposta de melhores expectativas de desenvolvimento. No entanto, a falta de eficiência na aplicação de incentivos fiscais gerou distorções que acabam por não conjugar os obje-

tivos econômicos e sociais do instituto, diante da prevalência ao aspecto econômico, ausente o alcance da igualdade tributária e do bem comum. A intervenção por meio de incentivos encontra-se extremamente carente de planejamento pelo setor público e tem violado princípios como da livre concorrência e da igualdade, quando atende a determinadas situações com critério discriminatório e desvirtua os resultados propostos da realização do bem comum. Faz-se necessária melhor conciliação entre resultados de desenvolvimento econômico e justiça tributária para que os objetivos do incentivo fiscal se concretizem.

Palavras-chave: incentivo fiscal; justiça.

Abstract

Extra taxation is a theme that involves notions of equality and justice, because its objective is to stimulate or to discourage behaviors in agreement with collectivity interests by taxing or the concession of benefits and fiscal incentives, interfering in the economical policies of national development. The study of the fiscal incentive and the way it has been applied matter, especially, in the reflections concerning the state intervention about economy. Although it possesses different modalities of performance, the one that more identifies the needs of reflexes either economical or social refers to tax incentive for regional development that is accompanied of its proposal for better development expectations. However, the lack of efficiency in the application of such incentive generated distortions that result on not conjugating the economical and social objectives of the institute, before the prevalence of the economical aspect, despite the achievement of tax equality and of the common good. The intervention through incentives lacks planning for the public section and it has been violating constitutional principles such as free competition and the equality, when it assists certain situations with discriminatory criterion and it depreciates the proposed results of the accomplishment of the common good. It is necessary better conciliation between results of economical development and tax justice so that the objectives of the fiscal incentive are rendered.

Keywords: tax incentive; justice.

1. Extrafiscalidade

A extrafiscalidade dos tributos está diretamente relacionada com o intuito ensejador do tributo. Um tributo é extrafiscal quando não almeja prioritariamente o provimento ao Estado de meios financeiros adequados a seu custeio, visando, dentre outras finalidades, à ordenação do uso da propriedade de acordo com sua função social ou a intervenção monetária ou estrutural da economia.

Para o cumprimento dessas prerrogativas, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos de acordo com os interesses da

coletividade através de tributação progressiva ou regressiva, ou ainda, da concessão de benefícios e incentivos fiscais¹.

Para James Marins, a chamada extrafiscalidade é um poderoso agente regulador utilizado pela política econômica. As opções políticas fiscais também interferem na distribuição de riqueza interna e podem favorecer ou bloquear determinadas atividades, drenar recursos de uma para outra atividade econômica, estabelecer subsídios tributários ou barreiras tarifárias².

Embora a extrafiscalidade esteja para o fim de prestigiar situações tidas como social, política ou economicamente importantes, atingindo objetivos distintos e valores importantes, para o presente estudo importa verificar alguns aspectos: o econômico, no âmbito dos incentivos fiscais, sua repercussão social e a obediência a princípios constitucionais.

2. Extrafiscalidade sob a ótica dos incentivos fiscais e a macrológica econômica

Com respeito situação do termo incentivo na estrutura do Direito, nota-se parte da doutrina situa-o como integrante do novo ramo da ciência jurídica denominada Direito Econômico, que é responsável pela definição da política econômica de desenvolvimento, razão pela qual fica a seu encargo o estabelecimento da condição em que os incentivos serão oferecidos. A sua concessão deverá ser feita com fundamento numa norma jurídica, o que demonstra um dirigismo econômico estatal, pois seus efeitos demonstram que o Estado utiliza sua força para determinar os rumos que a economia privada deve tomar. Para Washington Peluso, o Direito Econômico serve como instrumento para a definição da política econômica do Estado, estabelecendo condições e delimitações por meio das normas, o que evidencia que os incentivos enquadram-se na área de abrangência deste ramo do Direito. Entretanto, o mesmo autor destaca:

[...] importa menos considerar se se trata de microeconomia ou de macroeconomia. Ambos os aspectos são igualmente importantes diante da problemática do conteúdo do direito, sem que sejamos obrigados a adiantar se nos preocupa o Direito Público, o Direito Privado, ou se adotamos uma posição de não aceitar essa divisão³.

1 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 576.

2 MARINS, James. **Tributação e política**. Livro 6. Curitiba: Juruá, 2005, p. 36-37.

3 SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 5. Ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 36-57.

Roberto Ferraz entende que o Direito Econômico possui uma lógica peculiar que fundamenta suas normas: a macrológica, ou seja, a lógica fundamentada em dados macroeconomicamente identificados, como por exemplo, a concorrência⁴.

Para o mesmo autor⁵, o que caracteriza as normas de direito econômico não é a matéria que lhe seria própria, mas sim o enfoque com que foram concebidas: o enfoque macroeconômico ou, em uma palavra, macrológicamente. O espírito das normas de direito econômico é diferente, pois corresponde às necessidades da sociedade de massa surgidas após a revolução industrial e afirmadas na modernidade, sobretudo em torno ao consumo. Existe uma nova lógica, de contemplação ao coletivo, que se choca com a tradicional lógica jurídica, estruturada em conceitos estritamente individuais. De acordo com Washington Peluso, estabelecidas as normas de direito econômico em legislações das mais variadas áreas, é necessário esforço dos profissionais dessas variadas áreas para identificá-las e as suas lógicas para a proteção de interesse coletivo, ou seja, para que sejam atingidos os objetivos ideológicos definidos na Constituição – o que demonstra o domínio do Direito Econômico. Quando esses objetivos se cumprem por meio de recursos financeiros obtidos por expedientes tributários, mas contidos na área das normas de Direito Financeiro, consigna-se uma relação entre as duas disciplinas: “Por exemplo, para que se atinja o desenvolvimento econômico tomado como dado ideológico, adota-se o expediente chamado ‘incentivo fiscal’”⁶.

O incentivo fiscal é um caso típico de norma de Direito Econômico que se choca com institutos do Direito Tributário como o interesse fiscal, que, por sua vez, não pode ser a comodidade do Fisco, nem o arbítrio, nem a falta de razoabilidade. Essa tipicidade se verifica quando por uma decisão político-econômica, o Estado decide que o contribuinte, em lugar do pagamento total do imposto, possa destinar uma parte desse total a investimento na área ou atividade considerada necessitada e merecedora desse tratamento. Verificou-se, a rigor, um investimento privado e não mais um pagamento de imposto, no que corresponde ao percentual deixado à opção do contribuinte. O Estado não recebe esse percentual para si, pois funciona apenas como agente recebedor para o particular que se irá beneficiar do investimento, e como intermediário junto ao particular contribuinte⁷.

4 FERRAZ, Roberto. **O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente)**. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 11º Volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007, p. 359-379.

5 FERRAZ, Roberto. A macrológica de direito econômico. **Revista de Direito Mercantil**. São Paulo, n. 142, p. 80-85, abr./jun 2006.

6 SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 5. Ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 80.

7 Idem, p. 80.

Com a prática de incentivos fiscais, o Estado quebra a uniformidade do imposto e exonera o contribuinte de recolhê-lo, sendo que, em troca, espera a expansão econômica de certa região ou certa atividade econômica desenvolvida pelo particular.

Comentando o artigo 174 da Constituição da República, Cretella Junior⁸ diz que:

Incentivo é a segunda das funções exercidas pelo Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, aliás, a mais moderada forma da presença do Estado na economia. Os incentivos podem ser de natureza não fiscal, como ocorre nos casos de doações de áreas a empresas para a exploração de atividades econômicas – industriais, comerciais, de exportação e importação – ou de natureza fiscal, como as isenções de tributos a empresas, em pleno funcionamento, quando se trata de atividade que interesse à região ou país.

Numa análise global do tratamento constitucional dispensado à ordem econômica, constata-se que os incentivos do Poder Público às empresas privadas são, em tese, admitidos pela Constituição Federal de 1988, de modo que não se pode, de plano, considerá-los contrários ao ordenamento jurídico brasileiro.

A simples análise de princípios constitucionais que fundamentam a República Federativa do Brasil, consistentes na promoção da dignidade da pessoa humana e na promoção dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, bem como pelos objetivos fundamentais da República, que consistem em garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, pode justificar o incentivo.

E, principalmente, o justifica a análise dos conteúdos dos princípios do artigo 170 e seus incisos da Constituição da República, destacando-se aqueles que tratam da valorização do trabalho humano, de assegurar a todos existência digna, justiça social, soberania nacional, redução das desigualdades regionais e sociais, busca pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país.

Entretanto, a permissão constitucional a incentivos fiscais é limitada pelo tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, segundo o artigo 150, II, num indicativo de que os incentivos devem ser destinados ao desenvolvimento nacional e ao atendimento regional ou setorial das atividades econômicas.

8 CRETELLA JUNIOR, Jose. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. Vol. VIII. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 40-47.

Assim, tem-se que o incentivo fiscal é em si um modo extrafiscal de intervenção estatal sobre a economia. Embora o incentivo possua modalidades distintas de atuação, uma das que mais identifica a necessidade de reflexos, tanto econômicos como sociais, refere-se ao incentivo fiscal para desenvolvimento regional.

3. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Regional

O Brasil é um país com farta quantidade de incentivos fiscais a pretexto de estímulo a novas indústrias ou atividades econômicas, que, no campo prático, apresentaram-se como meio de propagação de clientelismo, nepotismo e outras ações não menos nefastas, de forma a instituir privilégios subjetivos e inconstitucionais.

Para que se verifique a validade do incentivo fiscal, Marcos Catão⁹ pondera que há a necessidade de conjugação do binômio fundamento validade/efetividade na multiplicidade de situações passíveis de concessão de incentivos, em que um dos dois pontos acaba por ser minimizado.

O autor ilustra e comprova tal afirmação no âmbito dos resultados dos incentivos fiscais às Regiões Norte e Nordeste, os denominados Fundos de Investimentos do Nordeste, cujo fundamento encontra-se previsto pelo artigo 151, I, da Constituição da República.

Concebidos pelo Ministro da Fazenda Celso Furtado, em 1963, a instituição desses incentivos tinha por pressuposto a diminuição das desigualdades socioeconômicas dentro do país.

Estava baseado em um sistema de isenções, subvenções e empréstimos subsidiados, controlados por autarquias e instituições financeiras especialmente criadas para tanto. As autarquias são as das extintas Superintendências para Desenvolvimento da Amazônia e para o Desenvolvimento do Nordeste, cujos detalhes de funcionamento não são objeto do presente trabalho. Entretanto, cabe ponderar que elas avaliavam, autorizavam e acompanhavam a declaração de implementação de projetos aprovados na Região.

Com a edição da Medida Provisória 2.146/01, foram criadas, em substituição às Superintendências para Desenvolvimento da Amazônia e para o Desenvolvimento do Nordeste, agências nacionais reguladoras de natureza autárquica vinculadas ao Ministério da Integração Nacional, denominadas

⁹ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 110-111.

respectivamente de Agência de Desenvolvimento do Nordeste e Agência de Desenvolvimento da Amazônia¹⁰.

O Dec. 4.213/2002, que regulamenta o incentivo, prescreve quais os setores da economia¹¹ que se classificam como prioritários para o desenvolvimento regional nas áreas de atuação das extintas Superintendências para Desenvolvimento da Amazônia e para o Desenvolvimento do Nordeste. Entretanto, cabe observar que tais setores econômicos refletem no âmbito social para a população regional, na medida em que ela oferece melhores expectativas de desenvolvimento.

Ocorre que a verificação dos resultados, durante as décadas que se seguiram desde a implementação dos incentivos, não foi positiva, mediante a associação do sistema a casos de outorga de privilégios a políticos pela ausência de criação de uma atividade ou setor de destaque.

A renda *per capita* do Nordeste evoluiu consideravelmente de 1960 a 1998; ainda assim, é a região brasileira com a mais baixa renda *per capita* e maior nível de pobreza. 50,12% da população possui uma renda familiar de meio salário mínimo e, de acordo com o levantamento Do Fundo das Nações Unidas para a Infância divulgado em 1999, as 150 cidades brasileiras com a maior taxa de desnutrição se encontram no Nordeste¹².

Lembra Marcos Catão:

Na verdade, é consenso atribuir-se o recente progresso da região muito mais ao estímulo de dispêndios através de gastos diretos que permitiram a melhoria da infraestrutura, como a construção de aeroportos, os quais têm contribuído para uma vocação natural que é o turismo, sem prejuízo de outras atividades industriais como a petroquímica e a indústria têxtil.

Verifica-se que não basta um bom sistema sem o exercício da atividade institucional, destacam-se primordialmente a ineficiente fiscalização e a falta de revisão dos incentivos, ainda que, após 1990 tenham os mesmos sido reduzidos¹³.

A falta de eficiência na aplicação de incentivos fiscais gerou distorções que acabam por não conjugar os objetivos econômicos e sociais do instituto, diante

10 ELALI, André; ZARANZA, Evandro. Indução econômica por meio da tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 72., p. 11-23, jan/fev.2007.

11 Setores de infraestrutura; atividades de turismo, atividades de agroindústria; setores da indústria extrativa de minerais; as atividades do setor da indústria de transformação, empreendimentos do setor de produtos farmacêuticos; atividades do setor de fabricação de máquinas e equipamentos; atividades na área de minerais não metálicos e atividades dos setores de eletro-eletrônica.

12 <http://pt.wikipedia.org.br>. Acesso em 19.11.2008.

13 CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 112.

da prevalência ao aspecto econômico, ausente o alcance da igualdade tributária e do bem comum.

4. Incentivos Fiscais e a possibilidade de distorções violadoras dos Princípios da Concorrência e da Igualdade

É de notório conhecimento de todos que os incentivos fiscais têm suas justificativas apresentadas pelos administradores públicos para as concessões de incentivos para empresas privadas instalarem-se em suas unidades territoriais, apoiadas no desenvolvimento local, notadamente pela geração de tributos e empregos.

A geração de empregos, cabe reconhecer, promove a dignidade humana, erradica a pobreza e a marginalização, diminui diferenças sociais e amplia a justiça social, que constituem fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil, em seus artigos 1º e 3º, bem como princípios da intervenção do Estado na ordem econômica.

Uma das formas de que o Estado dispõe para garantir os fundamentos e alcançar os objetivos estabelecidos na Constituição Federal é através do desenvolvimento econômico.

Contudo, a busca do esperado desenvolvimento não justifica atitudes administrativas viciadas; é preciso que a atuação incentivadora do Estado seja feita com base nas direções principiológicas estabelecidas, explícita e implicitamente, pela Constituição Federal.

É possível verificar, no artigo 3º da Constituição da República, que um dos objetivos da República é a garantia do desenvolvimento nacional, o que significa que as ações neste sentido devem ser abrangentes e resultantes de um planejamento do governo, o qual é determinante para o setor público, conforme dispõe o artigo 174 do mesmo diploma legal.

Assim, se o Poder Público conceder um incentivo fiscal para uma empresa de determinado setor da economia, o mesmo tratamento deverá ser dado a outras empresas pertencentes ao mesmo setor. Caso contrário, verifica-se um tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, e violador do já citado artigo 150, II da Constituição da República.

A política de incentivos, contudo, não vem merecendo aplausos ou aplicação irrestrita. Como instrumento de intervenção deverá ser deferida após cuidadoso estudo. A problemática liga-se à proteção da igualdade tributária.¹⁴

14 TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Editora Método, 2003, p. 305.

Embora exista exceção para o tratamento diferenciado entre contribuintes do mesmo setor, quando o incentivo é conferido sob a justificativa exclusiva do desenvolvimento regional com a instalação de uma empresa, onde isso não aconteceria naturalmente,¹⁵ tal exceção precisa ser verificada com muito cuidado ,sob pena de ferir princípios constitucionais.

A intervenção por meio de incentivos encontra-se extremamente carente de planejamento pelo setor público, como determina o artigo 174 da Constituição da República, ocorrendo de forma desorganizada, sem um efetivo controle sobre os investimentos aplicados e os retornos efetivamente ocorridos. As escolhas dos beneficiários, de um modo geral, não são feitas com base em critérios administrativos objetivos, mas, sim, por interesses e pressões políticas¹⁶.

Não obstante existam previsões constitucionais autorizadoras dos incentivos fiscais, embora com restrições, é preciso que os princípios que orientam a intervenção do Estado na ordem econômica sejam analisados em consonância com outras previsões constitucionais que disciplinam a aplicação de recursos públicos pelo Estado.

4.1. O Princípio da Livre Concorrência

O incentivo fiscal requer, para seu resultado prático, econômico e social, um planejamento adequado e, ainda assim, tal instituto representa, quase que na totalidade dos casos, um grande risco de violação ao princípio da livre concorrência. O princípio da livre concorrência está configurado no art. 170, IV, da Constituição da República, como um dos princípios da ordem econômica, e como manifestação da liberdade de iniciativa e, para garanti-la, a Lei Maior estatui que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. As disposições se complementam no mesmo objetivo. Visam tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência contra a tendência avassaladora da concentração capitalista. A Constituição reconhece a existência do poder econômico; este não é, pois, condenado pelo regime constitucional. Não raro esse poder econômico é exercido de maneira antissocial. Cabe, então,

15 Faz-se necessário, até mesmo aqui, cuidar das possíveis constatações de concorrência desleal, como lembrado por Roberto Ferraz, em **O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária**. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 11º Volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007, p. 359: quando da “[...] consequência da política de repartição de receitas configurada pelo estabelecimento de alíquotas diferenciadas em operações internas e interestaduais, o preço de aquisição de veículos por concessionárias do Norte e do Nordeste era consideravelmente inferior ao praticado com as concessionárias do mesmo Estado em que fabricados os automóveis. Isto antes da criação do regime de substituição tributária.”

16 TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 118.

ao Estado coibir este abuso¹⁷. Diante da clara noção do objetivo da proteção da concorrência do Estado, intenta-se demonstrar, a partir de um caso concreto de incentivo fiscal, a total violação ao referido princípio. Para exemplificar uma modalidade de incentivo fiscal, que tanta polêmica gerou em face dos elevados montantes gastos pelo setor público, torne-se o caso da multinacional Ford Motor do Brasil, com os dados referentes ao projeto para instalação no Estado do Rio Grande do Sul, cujos valores, somente com incentivos consistentes da doação de terrenos e isenção de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), foram estimados num valor de R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais). Ainda segundo a revista *Fortune*, a referida empresa era a terceira maior empresa do mundo, quando de sua instalação, o que não demonstra qualquer necessidade de incentivo fiscal¹⁸. Isto porque tal gasto representa somente um dos gastos estatais com a empresa, os quais são exorbitantes e violam os princípios da eficiência, da economicidade, da igualdade e quebram garantias como a concorrência num livre mercado econômico. Afinal, será mínima a chance de empresas de pequeno porte, ou mesmo de grandes empresas concorrerem com empresas beneficiadas pelo incentivo fiscal por meras motivações indisfarçadamente políticas e não jurídicas.

4.2. Princípio da Igualdade e Justiça: a ausência da busca pelo bem comum nos incentivos fiscais

O conceito de justiça fiscal confunde-se muito com a noção de igualdade na distribuição de carga tributária. A justa repartição dos encargos com o financiamento das atividades do governo, nesse caso, seria obtida na medida em que a contribuição individual variasse diretamente em função da respectiva capacidade. Nesse sentido, o princípio da isonomia tributária deve ser operacionalizado através do princípio da capacidade contributiva¹⁹. A capacidade contributiva e os princípios da Ordem Econômica poderão compreender-se numa relação de integração, já que ambos servem para atingir a mesma finalidade preconizada na Constituição, consubstanciada nos princípios da justiça e da solidariedade.

Assim, o princípio da capacidade contributiva passa a ser apenas um entre vários fatores de discriminação, todos baseados nos valores e voltados à mesma finalidade. A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade

17 SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 876.

18 TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a Empresas privadas e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 132-133.

19 GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, p. 69.

contributiva, mas também de outros fatores impostos pela lei, que justifiquem a discriminação²⁰.

Aurélio Pitanga Seixas Filho²¹ diz que o princípio da isonomia permite ao legislador fazer discriminações que atendam situações desiguais, desde que o critério discriminatório não seja puramente arbitrário, existindo razões valiosas, de ordem econômica e/ou social. Para Ricardo Lobo Torres²², o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, razão pela qual encontra-se sempre limitado pela liberdade individual. Aduz, ainda, que as ideias de liberdade e tributo, bem como as de direitos humanos e poder de tributar estão conectadas fundamentalmente na mesma equação de valores. O respeito aos direitos da liberdade e pela utilização dos princípios constitucionais vinculados à segurança, a justiça e à igualdade garantem a legitimidade do poder de tributar. Esta liberdade do contribuinte é altamente prejudicada pelas discriminações fiscais geradas por desigualdades absolutamente infundadas. Por tal razão, constituirá ofensa aos direitos humanos qualquer discriminação injustificável que provoque a exclusão de alguém da regra tributária geral ou de um privilégio, posto que restará desrespeitada a igualdade assegurada no artigo 5º da Constituição Federal. Sainz de Bujanda, analisando a utilização extrafiscal das isenções e a isonomia fiscal, aponta que o uso abusivo dessas exonerações resulta na quebra do princípio da justa repartição dos encargos tributários. Qualquer isenção extrafiscal somente será indiscutível juridicamente se for exercida a serviço do bem comum e não em favor das classes dirigentes. Denunciando o risco de emprego abusivo deste tipo de isenção, como se esta fosse a solução para todos os males, preconiza uma redução paulatina desse método extrafiscal, propondo a substituição desses estímulos ocasionais por um “sistema tributário estimulante” que não abra brechas na justa repartição da carga fiscal²³. Como verificado no exemplo acima citado – Ford Motor do Brasil, e não único existente, mas de grande monta em razão do poderio apresentado pela empresa incentivada – é possível verificar o quão violador da igualdade e da justiça fiscal pode tornar-se o incentivo fiscal. Sem falar da inevitável injustiça social que se verifica na utilização de incentivos fiscais regionais, nos quais o objetivo é a existência de uma política diferenciada motivados por políticas sociais, de fomento à cultura e à educação, ou seja, motivos filantrópicos e humanitários,

20 SHOUBRI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 291.

21 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 115-116

22 TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 3.

23 BUJANDA, Sainz de. Teoria jurídica de la exención tributária. XI Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, p.398. apud GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. p. 71.

motivos políticos e econômicos, sendo estes últimos os causadores dos maiores questionamentos relativos à violação do princípio constitucional da igualdade. E isto, por estarem sendo buscados com exclusividade pelos incentivos fiscais.

Apenas para ponderar, cabe lembrar da existência de posicionamento doutrinário de que a justiça social é conceito deveras complicado de se chegar²⁴. Mas o presente estudo não tem como objetivo tal reflexão.

Veja-se o que diz Luis Eduardo Schoueri²⁵ acerca da relação do princípio da igualdade com a regulação econômica por parte do Estado:

Também na implementação dos objetivos positivos do Estado haverá campo para discriminações lícitas. Havendo, no seio da Constituição Econômica brasileira, sua finalidade, definida como a construção de uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna num ambiente de justiça social, encontram-se as primeiras balizas que justificarão uma discriminação lícita por parte do Estado. Por outro lado, conforme já estudado acima, tais objetivos não se haverão de alcançar a todo custo: haverão eles de atender o binômio valorização do trabalho humano e livre iniciativa, de que trata o artigo 170, caput do texto constitucional, como explicitação dos valores sociais inscritos no inciso IV do artigo 1º da Constituição Federal, que são princípios fundamentais da República. Sob o prisma da igualdade, dir-se-á que apenas será razoável a discriminação quando conforme àqueles valores sociais.

O mesmo autor, ao englobar os incentivos fiscais como normas indutoras de intervenção econômica, ressalta que o confronto deste tipo de norma com o

24 A tese fundamental de Friedrich Hayek, em **The Mirage of Social Justice**, é que, numa sociedade de homens livres cujos membros podem servir-se de seus próprios conhecimentos para alcançar seus próprios fins, a expressão justiça social carece totalmente de significado ou conteúdo, e por sua própria natureza não pode ser demonstrada. A expressão justiça social não é, ao contrário do que muitos pensam, uma expressão inocente de boa vontade aos menos favorecidos; ela se tem convertido numa situação desonesta segundo a qual haveria que estar de acordo sobre algumas exigências que obedecem a interesses especiais que não podem se justificar seriamente.

Há um alerta acerca de que existem prejuízos perigosos para o culto da justiça social, que tende a destruir o genuíno sentido do que é moral. Em particular, nas formas mais igualitárias, este culto esta em conflito com alguns princípios morais em que se fundamenta toda a comunidade de homens livres. Analogamente, o postulado de que todo adulto deve ser responsável por seu próprio bem-estar e de quem dele depende, quer dizer que, por própria culpa, não devem pagar seus amigos ou seus semelhantes, é incompatível com a ideia de que a sociedade ou o Estado devem a toda pessoa uma renda adequada. A perseguição sistemática da justiça social assemelha-se ao socialismo e se apóia completamente na ideia de que o poder político deve determinar a posição material dos distintos indivíduos ou grupos, ideia defendida pela falsa afirmação de que assim deve ser inevitavelmente, e que o socialismo quer simplesmente transferir este poder dos privilegiados à classe mais numerosa.

25 SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense. 2005, p. 288.

princípio da igualdade permite que o intérprete adote uma dentre três posições: Desconsiderar qualquer norma indutora por ferir o princípio da igualdade; afirmar a aplicação do princípio da igualdade às normas tributárias indutoras, mas negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva ou, ainda, afirmar a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e buscar sua compatibilidade com as normas tributárias indutoras. O primeiro posicionamento é o de Sainz de Bujanda²⁶: *La equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificar-se para el logro de otros fines, por muy elevados y atrayentes que sean, porque para ello seria necesario, en España, producir una legislación radicalmente nula*”. Para Ricardo Lobo Torres²⁷, acompanhando a corrente liderada por Klaus Tipke, adepto da segunda corrente, entende que as tais normas indutoras não se submeteriam ao princípio da capacidade contributiva, mas ao princípio do Estado Social, sustentando que o tema desenvolvimento econômico tem mais a ver com a vertente dos incentivos fiscais e extrafiscalidade que com a da tributação segundo a capacidade contributiva, e que as concessões de incentivos fiscais, em nome do desenvolvimento econômico, tornaram-se um dos mais importantes e difíceis problemas do intervencionismo estatal, pela inevitabilidade das desigualdades. Segundo os ensinamentos de Klaus Tipke e Douglas Yamashita²⁸:

Por juristas também é defendida a tese de que incentivos fiscais seriam apenas justificados quando servissem ao Bem Comum – numa lei cantonal Suíça consta que reduções de impostos serão concedidas quando o fomento da macroeconomia, o aumento da capacidade contributiva ou fins filantrópicos as justificarem.[...] O fomento do bem-estar de um grupo social e economicamente desamparado asseguraria a paz social e beneficiaria a comunidade. O fomento de algumas regiões economicamente atrasadas (pobres, estrutural e financeiramente) serviria à criação de um nível isonômico de bem-estar e, com isso, da justiça e do bem para todos.

Ives Gandra Martins²⁹ e Luis Eduardo Schoueri³⁰, por sua vez, filiam-se à terceira corrente, apontando a impossibilidade da absoluta isonomia jurídica, ou seja, a estrita isonomia para as situações particulares, aplicada a um círculo cada

26 BUJANDA, Sainz. Hacienda y Derecho. vol. III. Madrid. 1963, p. 420 apud SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 278.

27 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 357.

28 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 40.

29 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da legalidade no direito tributário brasileiro**. São Paulo: CEEU, 1981, p. 325 a 364.

30 SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 281.

vez mais restrito de iguais perante a lei, passou a ser a fórmula convivencial entre o direito de intervenção sobre o Domínio Econômico e de estímulo, de outro lado, de certezas de assegurar direitos iguais aos iguais em situações rigorosamente iguais, para concluir que o princípio da estrita isonomia permite a formação de áreas mais largas de desigualdades por força de lei, que não afetem o “pequeno núcleo de iguais.” Estes círculos cada vez mais restritos é que explicam a compatibilidade das normas indutoras com o princípio da igualdade e, conseqüentemente, com os contornos do princípio da capacidade contributiva, relacionada à Ordem tributária com a Ordem Econômica.

Cabe aqui ponderar que o que se quer destacar são dois pontos: a violação da igualdade entre contribuintes em relação à sua capacidade contributiva como aspecto de justiça fiscal (empresas de grande poderio econômico recebendo incentivos fiscais); a previsão constitucional de justiça num acento social de igualdade de oportunidades. O incentivo fiscal tem um objetivo econômico, por exemplo, o desenvolvimento regional, atrelado a um objetivo social de aumento de oportunidades para a população da região. Muitas vezes, o poder público, por motivos político-econômicos, concede incentivos fiscais como meros favores que visam a interesses estritamente particulares e não repercutem em inserção social ou regional no mercado econômico. Tal fato é verificado em regiões mais pobres, onde, mesmo com a ingerência de incentivos fiscais para empresas instaladas, não se atingiu o desenvolvimento socioeconômico esperado.

Ou seja, empresas continuam sendo beneficiadas por incentivos mesmo não contribuindo para um desenvolvimento econômico de modo associado a uma melhoria para a coletividade, no campo social para o bem comum, sendo que a conjunção desses interesses constitui o objetivo precípua do incentivo fiscal.

5. Incentivos Fiscais: ideário simplista para o desenvolvimento socioeconômico³¹

Um estudo realizado em Harvard, acerca dos incentivos fiscais em países subdesenvolvidos, verificou que todo incentivo fiscal funda-se sobre a pressuposição de que uma redução de impostos para contribuintes selecionados resultará em um aumento de investimentos em atividades selecionadas. No entanto, visto que os incentivos fiscais são apenas um entre muitos fatores que se influenciam reciprocamente uns aos outros e que afetam o comportamento do empresário, essa pressuposição reflete uma concepção demasiado simples dos ideais econômicos de um investidor.

31 HELLER, Jack; KAUFFMAN, Kenneth. **Incentivos fiscais à indústria em países subdesenvolvidos.** Tradução Zeno Santiago. Rio de Janeiro: Impresso e Composto pela Sociedade Editora e Gráfico Ltda, 1972, p. 35-43. (Estudo retirado da Universidade de Harvard em 1963)

O Brasil tem realizado poucos esforços no sentido de coordenar a aplicação das legislações como medidas e programas visando ao desenvolvimento econômico. Houve um foco de esperança de que o incentivo fiscal, por si só, resultaria em um aumento apreciável dos investimentos, mesmo sem o esforço adicional da parte do governo na promoção deles e mesmo sem a aplicação da isenção estar integrada em programas de fomento maiores. Essa concepção simplista da correspondência direta entre o incentivo e a resposta do investidor reflete-se nas numerosas leis que incluem diferenças de privilégios, conforme fatores diversos, como a localização, tipo de produtos e tipo de matéria-prima. Entretanto, as leis fiscais não se operam sozinhas; elas funcionam com relação a um arcabouço econômico e político, a um sistema fiscal existente. A política econômica de governo tem capacidade para fomentar o desenvolvimento e sua estabilidade política e monetária. Assim, uma previsão realista sobre a utilidade geral dos incentivos requer um juízo sobre os efeitos possíveis destes fatores. Quando falta esta perspectiva, perdem-se ocasiões para acelerar o desenvolvimento pela adoção de medidas fiscais apropriadas, ou podem-se adotar medidas que são impróprias às circunstâncias e necessidades nacionais e que podem causar distúrbios no processo de desenvolvimento. O estudo também pondera que os incentivos fiscais não podem contrabalançar fatores negativos graves como a corrupção administrativa, a arbitrariedade ou a incompetência na aplicação das leis, fiscais ou não, relativas à indústria. De fato, isenções fiscais não têm força suficiente para melhorar um clima financeiro já mau por causa de manobras políticas ou econômicas, ou por causa da incapacidade, da parte do governo, de manter as condições de estabilidade econômica, política e monetária tão necessárias ao desenvolvimento econômico e social. A necessidade de racionalizar o sistema fiscal torna-se mais urgente em muitos países, mas a necessidade de conciliar o fisco com o desenvolvimento econômico, é ainda mais premente.

Os objetivos de desenvolvimento econômico e da justiça tributária são complementares. Às vezes, porém, como no caso dos incentivos fiscais, um conflito pode surgir. Nesse caso, como em todos os casos em que a equidade e os objetivos econômicos parecem colidir, o consenso geral tem sido de que o objetivo urgente do desenvolvimento econômico deve passar à frente de todos os outros, e que a equidade, embora importante, deve ser temporariamente secundária. Assim, contanto que os incentivos fiscais tenham um nível incontestado de mérito econômico, a escolha entre os objetivos econômicos e a equidade é clara. Deste ponto de vista, a arbitrariedade na distribuição de vantagens, que é inerente aos incentivos fiscais, deve ser contrabalançada por efeitos gerais sobre o desenvolvimento. Faltando uma razão econômica firme, no entanto, não há justificativa para desigualdades arbitrárias entre os contribuintes. De fato, considerando que a justiça e a equidade são condições *sine qua non* de uma reforma fiscal harmonizada com as necessidades

do desenvolvimento, as consequências de tal falta de equidades podem ser muitas e muito graves, impedindo o desenvolvimento. Na verdade, o que ocorre é que o administrador público ou o legislador prefere, por vantagem política, ampliar os privilégios e estendê-los a outras categorias, em vez de corrigir as irracionalidades ou injustiças da lei existente, que são as verdadeiras causas de descontentamento dos grupos não beneficiados. Nesse caso, os incentivos fiscais não passam de expedientes para adiar uma reforma tributária.

6. Conclusão e proposta

Os incentivos fiscais, embora sejam métodos extrafiscais de intervenção do Estado na atividade econômica, consoantes com a ordem constitucional, não têm respeitado seus objetivos tanto econômicos como sociais, e tal resultado já era previsto internacionalmente. Concessões arbitrárias e puramente políticas assolam uma verdadeira prática de concorrência desleal entre empresas. A proteção do bem comum e de uma justiça social baseada na igualdade de condições e estímulo ao desenvolvimento das populações, nas quais são realizados os incentivos fiscais para desenvolvimento regional, não têm sido verificados e, nas regiões em que empresas privadas recebem os incentivos, continuam a preponderar índices altíssimos de pobreza e desigualdade social. A legitimidade da manutenção de atuações interventivas de incentivo fiscal se dará, tão somente, quando forem estabelecidos parâmetros prévios de concessão num cauteloso planejamento. Estes parâmetros deveriam basear-se numa nova proposta de análise prévia de requisitos para posterior outorga de concessão do incentivo pelo Estado. Esta proposta exigiria que uma empresa, para receber incentivos fiscais, teria que demonstrar a relação entre a sua atuação e desenvolvimento econômico e social da região e, somente após verificados pelo Poder Público tais progressos, este concederia incentivos fiscais. Entretanto, qual o estímulo para que uma empresa corresse o risco de instalar-se numa região de duvidoso retorno econômico? A resposta para tal questionamento é dada por proposta doutrinária de criação de subvenções, apropriadamente direcionadas para a implementação de empresas em regiões não desenvolvidas. Ou seja, o primeiro estímulo seria a facilidade em adquirir o capital necessário e na implementação da empresa, verificado o seu reflexo econômico e social e maiores chances de crescimento com o apoio dos incentivos fiscais. Com tal reflexão é possível verificar que uma empresa só receberia um estímulo fiscal se estivesse efetivamente proporcionando o bem comum, mesmo contribuindo de modo justo na repartição fiscal. As concessões de incentivos fiscais muito provavelmente cairiam; entretanto, as que fossem concedidas estariam primariamente visando ao interesse público e colaborando para a manutenção do Estado Social.

Referências

- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BUJANDA, Sainz de. **Teoría Jurídica de la Exención Tributária**. XI Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- BUJANDA, Sainz. **Hacienda y derecho**. vol. III. Madrid. 1963.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 112.
- CRETELLA JUNIOR, Jose. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. Vol. VIII. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 4.047.
- ELALI, André; ZARANZA, Evandro. **Indução econômica por meio da tributação**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais. N° 72. Jan/Fev.2007, p. 11-23.
- FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERRAZ, Roberto. **O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções dasubstituição tributária (para frente)**. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 11º Volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007, p. 359-379.
- FERRAZ, Roberto. A macrológica de direito econômico. **Revista de Direito Mercantil**. n.142. São Paulo. Abr/jun 2006, p. 80-85.
- GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. 2007. Rio de Janeiro: Lúmen Júris.
- HELLER, Jack; KAUFFMAN, Kenneth. **Incentivos fiscais à indústria em países subdesenvolvidos**. Tradução Zeno Santiago. Rio de Janeiro: Impresso e Composto pela Sociedade Editora e Gráfico Ltda, 1972, p. 35-43. **(Estudo retirado da Universidade de Harvard em 1963)**
- MARINS, James. **Tributação e política**. Livro 6. Curitiba: Juruá, 2005.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da legalidade no direito tributário brasileiro**. São Paulo: CEEU, 1981, p. 325-364.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999.
- SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense. 2005.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Editora Método, 2003, p. 305.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 40.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

Lediane Rano Fernandes da Silva

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.

Recebido em 29/09/09

Aceito para publicação em 27/11/09