

TRIBUTAÇÃO INDUTORA EM TEMPOS DE PANDEMIA:
CONSEQUÊNCIAS, LIMITES E POSSIBILIDADES

*TAXATION AS AN INDUCTION TOOL IN PANDEMIC TIMES:
CONSEQUENCES, LIMITS AND POSSIBILITIES*

Luiz Felipe Monteiro Seixas*

Fernanda Lucena de Albuquerque**

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo analisar as possibilidades, limites e consequências da tributação indutora em tempos de pandemia, partindo da verificação de planos de ação de iniciativa do G20 com contribuições da OCDE e do FMI, com relação às políticas fiscais a serem adotadas pelos países, na tentativa de minimizar os prejuízos e planejar a recuperação econômica mundial no período pós-pandêmico. O estudo também verificou as medidas tributárias adotadas pelo Brasil, seja utilizando-se de tributos regulatórios ou de incentivos fiscais. Para tanto, a metodologia empregada foi a revisão bibliográfica. Adotando-se como parâmetro as medidas propostas em nível internacional, observou-se que o Estado brasileiro está muito aquém do que é recomendado no enfrentamento da crise fiscal. Além disso, a pandemia demonstrou a fragilidade coletiva global, revelando que um elo fraco entre os países é capaz de comprometer a saúde física e econômica de todos os outros. Assim, a tributação indutora permanece sendo um relevante instrumento para solucionar os desafios econômico-financeiros, contudo, deve ser utilizada de forma planejada, controlada e transparente.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação indutora; Pandemia; Recuperação Econômica; Planejamento.

ABSTRACT: The purpose of this article is to analyze the possibilities, limits and consequences of using taxes as an economic inductive tool (inductive taxation) in times of pandemic, starting from the verification of action plans of the G20 initiative with contributions from OECD and IMF, regarding the fiscal policies to be adopted by countries, in an attempt to minimize losses and plan for the global economic recovery in the post-pandemic period. The study also verified the

Artigo recebido em 19 de novembro de 2020.

Artigo aceito em 06 de fevereiro de 2022.

* Doutor em Direito (UFPE). Professor da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA.
E-mail: luiz.seixas@ufersa.edu.br

** Mestre em Direito Professora da Faculdade Católica do Rio Grande do Norte - FCRN.
Procuradora Fiscal do Município de Mossoró/RN.. Especialista em Direito Tributário E-mail:
felucena20@hotmail.com

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

tax measures adopted by Brazil, whether using regulatory taxes or tax incentives. For that, the methodology used was the bibliographic review. Adopting the measures proposed at the international level as a parameter, it was observed that the Brazilian State is far below what is recommended in facing the fiscal crisis. In addition, the pandemic demonstrated global collective fragility, revealing that a weak link between countries is capable of compromising the physical and economic health of all others. Thus, inductive taxation remains an important instrument to solve economic and financial challenges, however, it must be used in a planned, controlled and transparent manner.

KEYWORDS: Inductive taxation; Pandemic; Economic Recovery; Planning.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. REVISITANDO O CONCEITO E A FUNÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS; 3. PANDEMIA, CRISE ECONÔMICA E O PAPEL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS; 3.1 TRIBUTOS REGULATÓRIOS NO CONTEXTO DE PANDEMIA; 3.2 CRISE ECONÔMICA E INCENTIVOS FISCAIS NO BRASIL; 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 5. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O ano de 2020 já está marcado na história mundial pela ocorrência surpreendente da pandemia originada pela COVID-19, doença causada pelo novo coronavírus (SARS-CoV-2), que segundos dados registrados pela Organização Mundial de Saúde – OMS, ocasionou a morte de mais de 1 milhão e 300 mil pessoas¹, o que provocou – e continua provocando – uma aguda crise sanitária, social e econômico-financeira em todo o mundo.

A forma como cada país reagiu e está reagindo possui inteira relação com o sucesso ou fracasso no enfrentamento do problema. Uma das áreas determinantes para auxiliar nos desafios, minimizando os prejuízos e planejando sua recuperação é a tributação.

Este artigo se propõe a revisitar o conceito e a função das normas tributárias indutoras, especialmente em tempos de pandemia, destacando sua importância e demonstrando de que forma deve acontecer sua utilização em

¹ Dados atualizados até 18/11/2020. Disponível em: <https://covid19.who.int/>. Acesso em: 18 nov. 2020.

meio à maior crise mundial da história contemporânea, segundo experiências e dados obtidos através da atuação de diversos especialistas, bem como, de instituições de relevância global como são o Fundo Monetário Internacional – FMI e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

A análise compreenderá a discussão sobre tributos regulatórios no contexto pandêmico, assim como, os efeitos verificados pelo uso dos incentivos fiscais, inclusive no Brasil. Será feito um breve comparativo com a literatura mais atualizada produzida pela OCDE e pelo FMI, a partir de uma iniciativa do G20², que lançou um plano de ação envolvendo uma série de propostas e compromissos sanitários, econômicos e financeiros, entre eles o de compartilhar dados e experimentos na perspectiva de auxílio às nações no desenvolvimento de suas políticas públicas.

A OCDE traçou suas recomendações dividindo a linha temporal em quatro fases da pandemia, cujos critérios e ações coordenadas tendem a viabilizar uma resposta positiva ou negativa, a depender da reação dos países, incluindo a verificação de suas peculiaridades. Esse estudo buscará compreender o passo a passo dessas fases, que proposições são discutidas e como o Brasil tem se comportado diante de seus diversos e complexos problemas existentes antes mesmo da pandemia, no que se refere à tributação.

Os debates seguem intensos no plano internacional e tendem a se avolumar na proporção que a pandemia vai desvelando outros cenários de diversidade, como o agravamento da crise social e financeira, o que será pormenorizado neste artigo, passando por uma análise crítica de como o Estado brasileiro vai atuar – e está atuando - para diminuir (ou não) o alargamento de

² Grupo que reúne as vinte maiores economias no mundo.

suas desigualdades (se é que vai), por meio da política fiscal adotada, que conta com a eficaz, porém, complexa utilização de normas tributárias indutoras.

2. REVISITANDO O CONCEITO E A FUNÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

Para que se possa analisar a melhor a forma de tributação a incidir em determinado país, especialmente em tempos de pandemia, é fundamental verificar o papel do Estado na condução desse processo, como ator principal na coordenação das ações, e com o objetivo claro de minimizar os prejuízos sanitários, sociais e econômicos, além de possibilitar uma recuperação, de forma planejada, a curto, médio e longo prazo.

Segundo os dizeres de Bercovici, as possibilidades de transformação que nortearam o Estado Social europeu tiveram absoluta influência em toda formação e atuação do Estado desenvolvimentista latino-americano³.

O pensamento que vigorou até o final do século XIX no sentido de que o Estado não tinha papel de relevo numa economia que se autorregulava foi superado pelo modelo em que este adotou uma postura ativa e perene na economia, assumindo muitas vezes a condução e o funcionamento das forças econômicas. Esse acontecimento passou a ter previsão constitucional inicialmente no México, em 1917, e após, na Constituição de Weimar. Aos poucos foi se espalhando por outras constituições, chegando até a brasileira de 1934, alcançando maior atenção nos textos constitucionais seguintes⁴.

Mesmo considerando que o Estado brasileiro não pode ser conceituado inteiramente como um Estado de Bem Estar Social desenvolvido na Europa, ante

³ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005a. p. 54.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 1.

a sua incapacidade de efetivar direitos fundamentais assegurados constitucionalmente, Bercovici aponta que existem mecanismos claros de intervenção estatal *no* e *sobre* o domínio econômico previstos na Constituição Federal de 1988, o que autoriza classificá-lo como Estado de Direito Social em sentido amplo, ou seja, Estado Social como sinônimo de Estado intervencionista⁵.

Assim, na Ordem Econômica da Constituição brasileira de 1988 são encontrados elementos associados à política liberal, bem como à social/intervencionista, e apesar de conter um Título denominado “Ordem Econômica e Financeira”, verifica-se que a concepção de Ordem Econômica está espalhada em toda a Constituição, o que a aproxima do conceito de “Constituição Econômica” e demonstra sua importância no sistema constitucional⁶.

Desta forma, o Estado brasileiro assume o papel de regulador da economia imposto pela Ordem Econômica Constitucional, que institui duas finalidades precípua para tanto: busca garantir o regular funcionamento do mercado e também objetiva a garantia dos inúmeros princípios que orientam a vida econômica⁷.

A intervenção econômica do Estado pode dar-se de modo direto e indireto. Ao assumir uma postura mais distante da neutralidade e buscando um papel ativo na consolidação de projetos e objetivos do Estado brasileiro, vários autores do Direito Econômico falam de diversas modalidades de intervenção

⁵ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005a, p. 55.

⁶ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 85.

⁷ *Ibid.* p. 86.

estatal, estando entre elas a tradicional classificação do português Luís Moncada, que diferencia intervenção direta e indireta⁸.

A intervenção direta⁹ ocorre quando o Estado atua como agente econômico e explora diretamente alguma atividade, seja por meio de empresas estatais, com participações em empresas privadas ou mesmo por meio de um regime de monopólio.

E a indireta¹⁰ acontece quando o ente estatal regula a economia, fiscalizando, fomentando, estimulando ou desestimulando, sem atuar de forma direta na exploração de atividade econômica, sendo um dos principais exemplos de fomento os incentivos tributários.

Assim, a direta é uma forma de intervenção que faz do Estado um agente econômico principal, ao mesmo nível do agente econômico privado. Já na forma indireta trata-se de uma intervenção exterior, que se manifesta em estímulos ou limitações.

Eros Grau explica que o vocábulo *intervenção* indica *atuação em área de outrem*, ou seja, naquela esfera do que é privado, e propõe classificação didática a fim de se referir às variadas formas de atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito (domínio econômico), dividindo primeiramente a atuação *no* e *sobre* o domínio econômico¹¹.

Quando o Estado intervém *no* domínio econômico, desenvolve ação como agente econômico, o que pode ocorrer por *absorção* (quando assume integralmente o controle dos meios de produção, atuando em monopólio) ou

⁸ MONCADA, Luís S Cabral de. **Direito Econômico**. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 45.

⁹ Ibid. p. 45.

¹⁰ MONCADA, Luís S Cabral de. **Direito Econômico**. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 46/47.

¹¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.p. 140.

participação (quando assume o controle de parcela dos meios de produção, em regime de competição com empresas privadas)¹².

Por outro lado, aduz que o Estado intervém *sobre* o domínio econômico, quando desenvolve ação como regulador da atividade, o que pode ocorrer por *direção* (quando o Estado pressiona a economia e estabelece de forma compulsória normas de comportamento ou mecanismos direcionadas aos sujeitos econômicos) ou por *indução* (quando o Estado manipula os instrumentos de intervenção, de acordo com o ordenamento jurídico)¹³.

A intervenção por direção é aquela que se identifica por meio de “comandos imperativos”, que impõem certos comportamentos a serem necessariamente observados pelos agentes que atuam no campo da atividade econômica. Exemplo típico de intervenção por direção é a da norma que instrumentaliza controle de preços para tabelá-los ou congelá-los¹⁴.

Diverso é o caso das normas de intervenção por indução, que são normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, ajudam-no a decidir qual caminho adotar, dentro dos limites estabelecidos pelo legislador. Desta feita, variadas são as modalidades de intervenção por indução, tais como as subvenções, os créditos e a assunção de garantia, sendo certo que as normas tributárias indutoras devem levar em conta que quando uns são estimulados, outros são desestimulados na mesma medida¹⁵.

Luiz Eduardo Schoueri faz um contundente alerta sobre a oposição entre privilégio e prêmio, do ponto de vista constitucional, o que demanda uma análise

¹² Ibid. p. 141.

¹³ Ibid. p. 141/142.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 43.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 43-44.

profunda sobre ambas, pois embora a intervenção por direção e por indução sejam inicialmente compatíveis com a Ordem Constitucional, faz-se necessário sopesar aspectos ligados à limitação da liberdade e ao princípio da proporcionalidade¹⁶.

A discussão da tributação indutora gira em torno da extrafiscalidade, destacando-se que ambas as expressões ora são utilizadas como sinônimas, ora a tributação indutora figura como espécie da extrafiscalidade¹⁷.

Schoueri utiliza a expressão “normas tributárias indutoras” para aquelas normas que possuem uma característica indutora, que embora contenham em seu bojo também a função arrecadadora, adotam como premissa a finalidade ou a intenção do legislador, como sendo a de regular ou de direcionar comportamentos¹⁸.

Para o autor, a utilização deste termo deixa evidente que se trata de instrumento a serviço do Estado na intervenção por indução, bem como demonstram que são normas diretamente ligadas aos tributos, sendo sujeitas aos princípios e regras do direito tributário¹⁹.

Conforme expressão consagrada na literatura tributária brasileira²⁰, a expressão *normas tributárias indutoras* (ou *tributação indutora*) traduz a ideia de uma norma tributária cuja finalidade precípua não é arrecadar (ainda que ela possua finalidade arrecadatória mediata), mas intervir na economia, estimulando ou desestimulando um dado comportamento por parte dos agentes econômicos.

¹⁶ Ibid. 50.

¹⁷ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 34.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 24/25.

¹⁹ Ibid. p. 34.

²⁰ Ibid.

As normas tributárias indutoras inserem-se no conceito de *extrafiscalidade*, amplamente estudado no Brasil, que corresponde ao uso da tributação para finalidades não arrecadatórias (diferentemente da *fiscalidade*, que correspondente exatamente aos propósitos arrecadatórios da tributação)²¹.

Assim, dentro desse contexto da extrafiscalidade é que estão inseridos os incentivos tributários, como espécies de desoneração tributária, abrangendo situações em que a tributação deixa de ser observada em alguma proporção, e, em razão disso, o resultado prático equivale ao não ingresso de receitas nos cofres públicos.

Os incentivos tributários foram concedidos de forma indiscriminada no Brasil, durante as décadas de 1960 e 1970, sem que existisse qualquer controle a respeito de suas consequências sobre as finanças públicas²², o que teve papel significativo no contexto de descontrole e desequilíbrio presentes no país até os anos 1990.

Em vista disso, a Constituição Federal de 1988 inseriu em seu texto vários dispositivos relacionados aos incentivos tributários, a exemplo do art. 43, § 2º,

²¹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

²² HENRIQUES, Élcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.100.

III²³; art. 151, I e III²⁴; art. 170, IX²⁵; art. 174²⁶; art. 179²⁷; art. 187, I²⁸; art. 195, §§ 7º e 8º²⁹ e art. 40 do ADCT³⁰, com o propósito de efetivar a realização de controle,

²³ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...)

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...).

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

²⁴ Art. 151. É vedado à União:

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

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

²⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995](#))

²⁶ Art. 174. 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. ([Vide Lei nº 13.874, de 2019](#))

²⁷ Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

²⁸ Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

I - os instrumentos creditícios e fiscais;

²⁹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: ([Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#)) (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#))

³⁰ Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. ([Vide Decreto nº 7.212, de 2010](#))

equilíbrio e responsabilidade no uso das desonerações tributárias, de forma inédita na história brasileira³¹.

Fazendo uso da classificação por nós empregada³², distinguimos as normas tributárias indutoras em duas espécies: os *tributos regulatórios* e os *incentivos fiscais*. Os *tributos regulatórios*, como o termo sugere, representam hipótese de tributação na qual um dado tributo é criado (ou tem a carga tributária majorada) com o propósito de desestimular uma conduta do agente econômico, conduta essa que pode estar relacionada ao que consumir, que serviço contratar, que atividade deve deixar de ser feita, etc. Por outro lado, os *incentivos fiscais* representam típica hipótese de norma tributária voltada a induzir um dado comportamento por meio, principalmente, da desoneração tributária (ou outra medida tributária que crie algum tipo de facilidade ou efeito positivo para o contribuinte).

Ambas as espécies de normas tributárias indutoras têm sido amplamente adotadas no Brasil e no mundo. Típicos exemplos de tributos regulatórios são o *carbon tax*, o *fax tax*, a tributação sobre o tabaco e a bebida alcoólica³³, o *tobin tax* (voltado a regulação do mercado financeiro)³⁴, dentre outros. No caso dos incentivos fiscais, além de eles tomarem diferentes feições no sistema tributário brasileiro e mundial (isenções, imunidades, parcelamento tributário, diferimento no pagamento, créditos presumidos, remissões/anistias, etc.), também são

³¹ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 99.

³² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

³³ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

³⁴ *Ibid.*

voltados a induzir variados comportamentos econômicos, a exemplo do consumo, da poupança, da atividade produtiva e da tomada de crédito.

Especificamente no caso da pandemia decorrente da crise da COVID-19, as repercussões foram imediatas, motivo pelo qual o cenário é de crise socioeconômica e financeira. De maneira geral, em cenários de crise, a edição de normas tributárias indutoras, com o propósito de intervir na economia, tem sido medida corrente desde longa data, sobretudo a concessão de incentivos fiscais. O caso brasileiro da tributação indutora em tempos de pandemia tem apresentado diferentes medidas que demandam uma análise crítica. É o que veremos a seguir.

3. PANDEMIA, CRISE ECONÔMICA E O PAPEL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

Quando o Estado concede subsídios, incentivos, isenções, assume o lugar do mercado e da sociedade no modo de direcionar o comportamento dos beneficiários. Deve ser ponderada também a situação dos afetados indiretamente pela norma, a exemplo dos contribuintes que, não beneficiados pelo mesmo incentivo, inegavelmente suportam uma carga tributária maior, em razão da redução daqueles que são desonerados, o que demonstra o interesse de toda a sociedade no controle dos incentivos tributários, uma vez que acaba onerada pela tributação adicional³⁵. Referido fenômeno é denominado tecnicamente como aumento da pressão fiscal³⁶.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 50.

³⁶ Os termos pressão fiscal e carga fiscal correspondem aos impostos que representam efetivamente a carga fiscal sofrida por um grupo de contribuintes ou por um contribuinte em específico. (...). O Nível de Fiscalidade é um indicador que procura aferir a carga fiscal global, por meio da determinação da percentagem de riqueza produzida transferida para o Estado. (CATARINO, João Ricardo; SOARES, Ricardo Moraes. **Desigualdades de esforço fiscal no imposto de renda das Pessoas Físicas. Sequência**: Estudos Jurídicos e Políticos, [s.l.], v. 38, n. 76, p. 37, 20 set. 2017. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

Além disso, os incentivos repercutem também na questão concorrencial, já que conferem a alguns contribuintes vantagens não atribuídas aos seus concorrentes³⁷. O fato é que verificar os impactos de um cenário em que são concedidos incentivos tributários constitui-se em tarefa bastante complexa, tendo em vista que muitos elementos devem ser considerados, como o comportamento dos agentes econômicos, a mobilidade dos fatores de produção, as externalidades,³⁸ etc.³⁹

A literatura especializada aponta que devem ser analisados os custos e os benefícios dos incentivos tributários, suas vantagens e desvantagens, alertando que não existem respostas fáceis que recomendem sua utilização ou não, ou mesmo a forma a ser adotada, contudo, Alex Easson e Eric M. Zolt esclarecem sobre a existência de diretrizes que podem melhorar as chances de sucesso dos programas de incentivo fiscal⁴⁰.

Primeiramente, os objetivos do programa de incentivo precisam ser objetivamente estabelecidos. Segundo, a modalidade adotada deve ser pensada

<https://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n76p37>. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/seq/n76/2177-7055-seq-76-00037.pdf>. Acesso em: 08 out. 2020. p. 44)

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 50.

³⁸ “As denominadas externalidades (ao lado dos monopólios), foram umas das primeiras falhas de mercado estudadas pelos economistas, com especial destaque para Arthur C. Pigou. (...) Representam situações nas quais as ações de um indivíduo ou de uma empresa afetam outros indivíduos ou empresas, impondo-lhes custos ou benefícios.” Um exemplo clássico de externalidade negativa é a poluição ambiental causada por uma indústria, e um exemplo positivo é o trabalho voluntário realizado por uma organização social sem fins lucrativos, beneficiando uma série de indivíduos. (SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 75/76).

³⁹ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF**. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 08 out. 2020. p. 4.

⁴⁰ EASSON, Alex; ZOLT, Eric M. **Tax Incentives**. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>.

de forma a atender a esse objetivo. Terceiro, o governo deve estimar os custos e benefícios desse programa. Quarto, o programa deve ser projetado de uma maneira que minimize as oportunidades de corrupção na concessão dos incentivos e na existência de abuso na exploração desse benefício. Em quinto, o regime aplicado deve ser analisado posteriormente de forma a verificar os méritos do programa, e por fim, o governo deve ser cobrado a apresentar uma avaliação quanto ao sucesso ou fracasso de cada programa de incentivo⁴¹.

No contexto pandêmico, numa tentativa de enfrentar a crise de forma global e coordenada, o G20⁴² lançou um plano de ação que envolve uma gama de propostas e compromissos sanitários, econômicos e financeiros, entre eles o de compartilhar dados e experiências na perspectiva de auxílio às nações para o desenvolvimento de suas políticas públicas⁴³. Para tanto, buscaram ajuda do

⁴¹ *No easy answers exist to the questions of whether to use tax incentives and what form these tax incentives should take. There are, however, some clear guidelines that may improve the chances of success of tax incentive programs. First, the objectives of the tax incentive program should be clearly set forth. Second, the type of tax incentive program should be crafted to best fit the objective. Third, the government should estimate the anticipated costs and benefits of the incentive program in a manner similar to other types of tax expenditure analysis. Fourth, the incentive program should be designed to minimize the opportunities for corruption in the granting of incentive and for taxpayer abuse in exploiting the tax benefit. Fifth, the tax incentive regime should have a definite “sunset” provision to allow for a determination of the merits of the program. Finally, the government should be required at a specific time to assess the success and failure of each incentive program.* (EASSON, Alex; ZOLT, Eric M. **Tax Incentives**. Disponível em: <<http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>>.)

⁴² Grupo que reúne as vinte maiores economias no mundo.

⁴³ CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Tributação em tempos de pandemia**. Câmara dos Deputados: 2020. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4. Acesso em: 08 out. 2020.

Fundo Monetário Internacional - FMI⁴⁴ e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE⁴⁵.

O FMI disponibilizou toda a sua capacidade de empréstimo, qual seja, de US\$ 1 trilhão⁴⁶, como forma de auxiliar os países; passou a monitorar as principais respostas econômicas ao novo coronavírus analisadas a partir do contexto de 193 nações⁴⁷; publicou relatórios analisando as políticas fiscais capazes de serem implementadas na tentativa de superar a crise econômica, estimulando também o crescimento de toda a economia global.

Também na tentativa de encontrar soluções, a OCDE está compilando dados e recomendações, buscando unificar as políticas públicas adotadas pelas nações em várias áreas, a exemplo de saúde, educação e tributação, de maneira a facilitar a coordenação e contribuir para um esforço global imprescindível no enfrentamento da pandemia⁴⁸.

⁴⁴ É uma organização internacional que resultou da Conferência de Bretton Woods (1944). Os objetivos declarados da organização são promover a cooperação econômica internacional, o comércio internacional, o emprego e a estabilidade cambial, inclusive mediante a disponibilização de recursos financeiros para os 188 países membros para ajudar no equilíbrio de suas balanças de pagamentos. Disponível em: [http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/119-fundo-monetario-internacional#:~:text=organiza%C3%A7%C3%A3o%20internacional%20que%20resultou%20da%20Confer%C3%A7%C3%A3o%20de%20Bretton%20Woods%20\(1944\).&text=Al%C3%A9m%20dos%20empr%C3%A9stimos%20para%20socorrer,seus%20membros%20e%20faz%20recomenda%C3%A7%C3%B5es](http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/119-fundo-monetario-internacional#:~:text=organiza%C3%A7%C3%A3o%20internacional%20que%20resultou%20da%20Confer%C3%A7%C3%A3o%20de%20Bretton%20Woods%20(1944).&text=Al%C3%A9m%20dos%20empr%C3%A9stimos%20para%20socorrer,seus%20membros%20e%20faz%20recomenda%C3%A7%C3%B5es). Acesso em 08/10/2020.

⁴⁵ A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é um organismo internacional composto atualmente por 37 países, fundada em 1961 e com sede em Paris (França). Constitui-se em um fórum em que os governos podem trabalhar em conjunto para compartilhar experiências e buscar soluções para problemas comuns. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/ocde/sobre-a-ocde-1/sobre-a-ocde>. Acesso em 08/10/2020.

⁴⁶ Disponível em: <https://www.imf.org/en/About/FAQ/imf-response-to-covid-19#Q1>. Acesso em: 07/10/2020.

⁴⁷ Disponível em <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Policy-Responses-to-COVID-19>. Acesso em: 07/10/2020.

⁴⁸ Disponível em: <https://www.oecd.org/coronavirus/en/#policy-responses>. Acesso em: 07/10/2020.

No que se refere à política tributária, existem três documentos da OCDE que são utilizados como parâmetro e que dão o embasamento para as proposições descritas abaixo⁴⁹.

As possíveis políticas fiscais então divididas em 4 fases: (i) uma fase inicial de resposta à pandemia, focada na criação de liquidez e manutenção da renda; (ii) uma segunda fase de esforços para se reduzir os impactos negativos das medidas adotadas na contenção do vírus; (iii) uma terceira fase de recuperação da economia, envolvendo a adoção de estímulos fiscais para promover investimentos e consumo; e, (iv) somente ao final, em uma quarta fase, deverá se buscar o reestabelecimento das finanças públicas, de maneira limitada no tempo e conduzida cuidadosamente, para ser consistente com os objetivos de crescimento⁵⁰.

Assim, a primeira fase da pandemia deve ser contida e mitigada com o confinamento, distanciamento social e *lockdowns*, que geram como efeito direto a retração na economia. Como resposta é indicada a adoção de medidas tributárias emergenciais para auxiliarem famílias e empresas. Exemplos de medidas voltadas para a manutenção do fluxo de caixa são a prorrogação do

⁴⁹ “O primeiro foi o panfleto intitulado “*Emergency tax policy responses to the Covid-19 pandemic: Limiting damage to productive potential and protecting the vulnerable*”, publicado em 20 de março de 2020, com sugestões de medidas tributárias emergenciais. Em 15 de abril de 2020, foi publicado o relatório denominado “*Tax and fiscal policy in response to the Coronavirus crisis: Strengthening confidence and resilience*”, que, além de fazer um apanhado das medidas fiscais de curto prazo já adotadas, explora outras de médio prazo para retomada da atividade econômica (OECD, 2020). Além desses documentos, a OCDE mantém banco de dados constantemente atualizado com as medidas fiscais tomadas pelos diversos países. Até 8 de maio de 2020, já haviam sido catalogadas 886 ações, tributárias e não tributárias.” (CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Tributação em tempos de pandemia**. Câmara dos Deputados: 2020. Disponível em:

https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4. Acesso em: 08 out. 2020.).

⁵⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros et al. *Tributação em tempos de pandemia*. Câmara dos Deputados: 2020. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4. Acesso em: 08 out. 2020.

prazo para pagamento de tributos; para entrega de declarações tributárias; parcelamentos mais flexíveis; restituição mais rápida de tributos; concessão de isenções, especialmente com relação aos tributos que possuem bases que não variam de imediato com o ciclo econômico, como contribuições sobre a folha de salários, impostos sobre a propriedade e tributos sobre a base presumida de pequenas empresas, bem como desonerações voltadas para setores especialmente atingidos pela crise, como turismo e aviação⁵¹.

Já no tocante à proteção do investimento e do consumo são relevantes medidas como o alargamento dos limites para baixa de ativos; redução da alíquota do imposto de renda para alguns setores e da alíquota dos impostos sobre consumo com relação a determinados produtos⁵².

Pensando em auxiliar o setor de saúde são propostas autorizações de créditos tributários relacionados a produtos doados por empresas; possibilidade de dedução de doações a instituições de saúde no tocante às bases de cálculo dos impostos de renda de empresas e de pessoas físicas; adoção de incentivos de imposto de renda para a produção de bens utilizados no combate ao coronavírus; em relação ao bônus pago aos profissionais da saúde e no que se refere à importação e compra de equipamentos médicos⁵³.

Ainda nessa linha, pensando na proteção da renda das famílias, são indicadas medidas como prorrogação de prazo para entrega de declarações; adiamento de pagamento de impostos; e restituição acelerada de imposto de renda e parcelamento de débitos⁵⁴.

⁵¹ CORREIA NETO, Celso de Barros et al. *Tributação em tempos de pandemia*. Câmara dos Deputados: 2020. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4. Acesso em: 08 out. 2020.

⁵² Ibid.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Ibid.

A OCDE faz um alerta de que a escolha e a intensidade das medidas a serem adotadas deverão ser diversas em cada país, exatamente por conta de suas peculiaridades econômicas e jurídicas, e recomenda que os benefícios alcancem as empresas que de fato precisem, como os pequenos e médios negócios, bem como, as empresas que se utilizam em grande parte de mão de obra, na tentativa de evitar demissões. Já no que concerne às famílias indica-se a preferência a auxílios financeiros diretos ao invés de tributários⁵⁵.

A segunda fase do plano deve corresponder ao período de relaxamento gradual das medidas de distanciamento social e a sua duração depende da realidade de cada país, havendo a possibilidade de ocorrência de um retrocesso, com o retorno à primeira fase, a depender do local. Assim, existe a possibilidade dos benefícios já concedidos serem prorrogados ou ajustados, até mesmo com a criação de outros, tendo em vista o crescimento do risco das empresas tornarem-se insolventes⁵⁶.

Nesse estágio, no tocante às empresas, devem ser adotadas estratégias de preservação da atividade econômica, como a implementação de novos benefícios, adiamento do pagamento de tributos, redução ou isenção de impostos, etc.⁵⁷

Chegando na terceira fase a intervenção estatal deve ocorrer de maneira a estimular à recuperação da atividade econômica, com a permanência de uma política fiscal expansionista, tendo em vista a necessidade de incentivar o consumo das famílias e o investimento das empresas, evitando-se, ainda, o fim de medidas emergenciais de forma abrupta e o restabelecimento imediato de

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros et al. *Tributação em tempos de pandemia*. Câmara dos Deputados: 2020. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4. Acesso em: 08 out. 2020.

⁵⁷ Ibid.

obrigações tributárias adiadas, sob pena de ocasionar a falência de muitas empresas⁵⁸.

Um importante alerta feito pela OCDE impõe bastante cautela no tocante ao direcionamento dado aos estímulos fiscais, de maneira a evitar o desperdício de recursos públicos escassos em favor de empresas ou setores que não estejam entre os mais necessitados ou fragilizados com a crise, exemplificando que o setor manufatureiro, ainda que tenha tido uma demanda reprimida no início da crise sanitária, tende a se recuperar de forma mais rápida que outros setores, como o de serviços, e desta forma, precisará de menos incentivos⁵⁹.

Uma mensagem bastante clara transmitida é a de que as ações econômicas devem favorecer e incentivar o consumo e o investimento, não devendo existir preocupação tão somente com o pagamento dos gastos com a crise. Desta feita, as medidas devem ser temporárias, para não gerarem déficits permanentes, e transparentes, de forma que a população não fique desconfiada e escolha poupar ao invés de consumir⁶⁰.

Além disso, são aconselhados investimentos em setores que ocasionem efeitos sociais importantes, como a pesquisa e desenvolvimento, proteção do meio ambiente e fortalecimento do combate a epidemias, fazendo-se um relevante destaque sobre a essencialidade do planejamento, uma vez que incentivos mal empregados possuem o efeito reverso, ou seja, têm o condão de dificultar a recuperação da atividade econômica⁶¹.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ CORREIA NETO, Celso de Barros et al. *Tributação em tempos de pandemia*. Câmara dos Deputados: 2020. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4. Acesso em: 08 out. 2020.

Um último aspecto recomendado nesse contexto é o de que os países devem buscar acordos internacionais para evitar uma guerra fiscal, com o objetivo de atrair de forma consensual investimentos globais para as nações⁶².

A quarta e última fase deve ser planejada, naturalmente, antes do fim do período pandêmico e intenta a superação da crise sanitária, com o implemento de medidas tributárias direcionadas à recuperação das contas públicas, que devem ser desenhadas juntamente com as políticas sanitárias, sociais, financeiras e monetárias. Revela-se imperativa a adoção de ações coordenadas entre os países, com a conseqüente cooperação econômica, sob pena de ações descoordenadas gerarem efeitos negativos na capacidade de solvência dos países mais afetados pela pandemia⁶³.

Muito embora ainda não se conheçam os reais impactos que a crise gerará nos orçamentos públicos e nos níveis de endividamento das nações, estima-se que serão bastante gravosos, em virtude do considerável aumento de gastos públicos e da perda de receitas tributárias. E a extensão dessas perdas é variável em cada país. Como os tributos sobre o consumo compõem a maior fatia da arrecadação nos países em desenvolvimento, enquanto que nos países desenvolvidos predominam os tributos sobre a renda das pessoas, essa variação tende a interferir na recuperação das receitas públicas⁶⁴.

No seu plano de recuperação, a OCDE lista algumas propostas determinantes, tais como as reformas dos sistemas tributários das nações, buscando o reequilíbrio das fontes de receitas, o aumento das bases tributáveis, maior controle com gastos públicos ineficientes e implementação de medidas

⁶² Ibid.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid.

que aumentem a progressividade, como através de aumento na tributação sobre a propriedade ou da criação de impostos sobre fortunas⁶⁵.

Outro aspecto recomendado é o fortalecimento dos fiscos com utilização de novas tecnologias, importando na digitalização das administrações, o que tende a reduzir os custos dos contribuintes, aumentar a conformidade e ser um relevante meio de recuperação das finanças públicas⁶⁶.

Nessa linha, o FMI publicou um conjunto de medidas que propõem estimular o crescimento da economia global. O documento, intitulado IDEAS, lista políticas formuladas que facilitem a recuperação econômica, direcionando investimentos em sistemas de saúde, infraestrutura, tecnologias de baixo carbono, educação e pesquisa; instituição de medidas econômicas planejadas; e o fortalecimento dos estabilizadores automáticos da economia com a modificação dos sistemas tributários, além de utilização de políticas sociais que favoreçam as famílias mais vulneráveis economicamente, como exemplo a devolução direta de parte do imposto às famílias mais pobres, o que promove um maior crescimento econômico e possibilita que sejam atingidas as metas de desenvolvimento ⁶⁷.

Observa-se que, coadunando com o pensamento proposto pela OCDE, o FMI estimula medidas que tornem o sistema tributário mais progressivo; que os tributos incidentes sobre a renda sejam preferíveis aos que incidem sobre o consumo e sobre a folha de pagamentos. Além disso, também são importantes os tributos sobre ganhos de capital, transações financeiras e propriedade

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ IMF. **FISCAL MONITOR: Policies to Support People During the COVID-19 Pandemic.** Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2020/04/06/fiscal-monitor-april-2020>. Acesso em: 08 outubro 2020.

imobiliária, entre outras. Todas essas propostas reforçam estratégias recomendadas por diversos economistas e especialistas em finanças públicas⁶⁸.

No sentido inverso, não são recomendadas práticas tributárias que onerem a exportação de produtos primários, e na mesma linha dos estudos sobre justiça fiscal, deve ser criado imposto sobre as fortunas. Ademais, na tentativa de alargar as bases tributárias e buscar outras fontes de receitas, ganha contornos cada vez mais fortes a reformulação da política tributária no que se refere às grandes empresas de tecnologia. As chamadas empresas digitais recolhem seus tributos de forma muito menos acentuada, uma vez que costumam direcionar seus lucros para nações com menor tributação. Este, inclusive é um desafio mundial, objeto de acaloradas discussões, o que traz a OCDE mais uma vez para o centro dos debates, especialmente no contexto da Ação 1 do Projeto BEPS (*"Base Erosion and Profit Shifting"*, ou, em português, "Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros"), que propõe uma solução consensual com relação à tributação mundial dos lucros das multinacionais e a resolução de problemáticas relacionadas à economia digital⁶⁹.

3.1 Tributos Regulatorios no Contexto de Pandemia

Ainda na perspectiva de enfrentamento da crise sanitária, econômica e social, muitos autores tem defendido a resolução de problemas climáticos, de graves efeitos globais, por meio da reforma da política de tributação sobre a

⁶⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Tributação em tempos de pandemia**. Câmara dos Deputados: 2020. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4. Acesso em: 08 out. 2020.

⁶⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Tributação em tempos de pandemia**. Câmara dos Deputados: 2020. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4. Acesso em: 08 out. 2020.

energia. Alertam sobre a queda dos preços dos combustíveis fósseis e da necessidade de serem cortados seus benefícios, em contraposição à necessária adoção de tributos sobre o carbono (*carbono taxes*), pois são eles que são capazes de financiar a recuperação econômica atual, além de serem determinantes na transição para uma economia mais limpa⁷⁰.

No contexto brasileiro, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 924/20, com o objetivo de instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, em cumprimento ao art. 153, inciso VII⁷¹ da Constituição Federal de 1988, com produto a ser destinado exclusivamente ao combate da pandemia do COVID-19, enquanto perdurar a situação de calamidade pública⁷².

As alíquotas propostas são: (i) 0,5%, para fortunas acima de R\$ 5.000.000,00 até R\$ 10.000.000,00; (ii) 1%, para fortunas acima de R\$ 10.000.000,01 até R\$ 20.000.000,00; (iii) 2%, para fortunas acima de 20.000.000,01 até 30.000.000,00; (iv) 3%, para fortunas acima de R\$ 30.000.000,01 até 40.000.000,00; e (v) 5% para fortunas acima de 40.000.000,01.

A discussão sobre a instituição do imposto sobre grandes fortunas é de grande relevância, principalmente nesse momento de crise, na mesma linha de pensamento de diversos especialistas, bem como da OCDE e do FMI, como debatido linhas acima. Contudo, a proposta nasce com grave impropriedade, que é a de vincular a receita de um imposto a uma determinada atividade estatal,

⁷⁰ IMF. **FISCAL MONITOR: Policies to Support People During the COVID-19 Pandemic**. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2020/04/06/fiscal-monitor-april-2020>. Acesso em: 08 outubro 2020.

⁷¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

⁷²

Disponível

em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1870163. Acesso em 08 out. 2020.

contrariando claramente o disposto no art. 16⁷³ do Código Tributário Nacional - CTN, haja vista terem os impostos na sua natureza a característica elementar de serem tributos não vinculados.

Em todo caso, afastando-se a ideia de fixar a destinação do produto obtido com a eventual instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, haja vista não ser possível vincular sua receita nem mesmo ao necessário enfrentamento da crise pandêmica, não se pode negar que é absolutamente relevante sua criação, em virtude do intenso aumento dos gastos e da queda da arrecadação dos recursos públicos, o que comprometeu – e tem comprometido – fortemente às finanças públicas.

Na verdade, com o fim de enfrentar às despesas extraordinárias decorrentes da calamidade pública provocada pelo novo coronavírus, o instrumento mais adequado e compatível com o texto constitucional é a instituição do empréstimo compulsório por parte da União, que por se tratar de um tributo vinculado, os recursos provenientes de sua criação deverão ser aplicados de forma vinculada às despesas que fundamentaram sua instituição, nos exatos termos do art. 148, inciso I, Parágrafo Único da Constituição Federal.

3.2. Crise Econômica e Incentivos Fiscais no Brasil

Os incentivos fiscais têm sido usado amplamente como instrumento de política fiscal voltada a estimular determinado segmento econômico. Conforme mencionamos, no Brasil, apesar de não ser nova, tal prática tem se consolidado nas últimas décadas, seja por meio de recortes regionais (recordemo-nos as políticas desenvolvimentistas iniciadas a partir da década de 1950, voltadas a estimular o desenvolvimento regional em determinadas regiões do território,

⁷³ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

como o Norte e o Nordeste, mediante, dentre outras medidas, a desoneração tributária), sejam incentivos voltados a estimular determinado segmento econômico, setor produtivo, etc.

Nesse sentido, podemos identificar políticas de incentivos fiscais no contexto da pandemia sob duas perspectivas: uma voltada para minimizar os impactos da Covid-19 no cenário socioeconômico (já em curso no Brasil, ainda que de forma pontual, conforme veremos); outra, com o escopo de reestruturar e estimular a economia no cenário pós-pandêmico. Vejamos.

Medidas voltadas para a desoneração tributária tem sido implantadas, por exemplo, para o setor de saúde/sanitário, como a Resolução CAMEX nº 17/2020, que reduziu temporariamente à zero as alíquotas *ad valorem* do Imposto de Importação de produtos como kits para teste da Covid-19, medicamentos voltados para o tratamento da doença, insumos e equipamentos médico-hospitalares diversos (como luvas, máscaras, ventiladores pulmonares, dentre outros)⁷⁴.

No mesmo sentido, foram editados o Decreto nº 10.285/2020, reduzindo a zero a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre álcool 70%, desinfetantes, equipamentos de proteção individual e determinados aparelhos médicos; e o Decreto nº 10.302/2020, reduzindo à zero a alíquota do IPI incidente sobre artigos de laboratório ou de farmácia, luvas, mitenes e semelhantes, exceto para cirurgia e termômetros clínicos, redução essa que se encerra em 1º de janeiro de 2021. Em tais casos, o propósito dos incentivos é evidente, qual seja, reduzir os custos dos tratamentos relacionados com a Covid-19, sobretudo num cenário no qual já conta com dificuldades de viés financeiro e orçamentário, seja em âmbito público ou privado.

⁷⁴ A lista de itens previstas originalmente na Resolução CAMEX nº 17/2020 foi ampliada pelas Resoluções CAMEX nº 22/2020 e 28/2020.

Uma outra medida tributária que também se configura, ao nosso ver, como incentivo fiscal corresponde à determinação do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), por meio da Resolução CGSN nº 154/2020, de prorrogar o pagamento dos tributos no âmbito do Simples Nacional durante o período da pandemia. A lógica aqui é permitir que as microempresas e empresas de pequeno porte (que, em muitos casos, tiverem perdas significativas de faturamento) reorganizem-se financeiramente, o que perpassa, por óbvio, à gestão tributária.

Também foram criados incentivos fiscais voltados para o pagamento de determinadas contribuições especiais, a exemplo: i) da redução temporária de 50% das alíquotas das contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos (Sescoop, Sesi, Sesc, Sest, Senac, Senais, Senat e Senar), alteração implementada pela Medida Provisória nº 932/2020, posteriormente convertida na Lei nº 14.025/2020; e ii) da prorrogação do prazo para recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos devidas pelo empregador, do PIS/Pasep e da Cofins, instituída pela Portaria nº 139/2020, do Ministério da Economia. Tanto a redução quanto a prorrogação representam medidas pontuais, que conferem, em algum grau, alívio fiscal para o segmento empresarial durante a pandemia do Sars-Cov-2.

O Governo Federal também zerou a alíquota do Imposto sobre Operações Financeiras nas operações de crédito contratadas no período de 03/04/2020 a 03/07/2020, conforme disposto no Decreto nº 10.305/2020. Nesse caso, a medida fiscal tem como principal objetivo reduzir os custos das linhas emergenciais de crédito, estimulando sua contratação.

Por fim, dentre as medidas de incentivo fiscal observadas desde o início da pandemia do Sar-Cov-2, houve a prorrogação do prazo para envio das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) até a data de 30 de junho de 2020, prevendo também a prorrogação do pagamento das cotas do imposto,

conforme previsão contida na Instrução Normativa RFB nº 1.930/2020. Novamente, a medida fiscal tem como propósito minimizar (ainda que não de forma ideal) os efeitos da tributação da renda sobre os indivíduos, que se viram afetados de forma abrupta nos seus rendimentos (em cenários mais sensíveis, inclusive com perda de rendimentos em razão das demissões em massa que ocorreram em razão da crise financeira decorrente da pandemia). Por outro lado, ao nosso ver a prorrogação do envio da DIRPF também se justifica como instrumento hábil para permitir que um maior número de contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Física permaneçam adimplentes, conferindo prazo para que estes reorganizem-se financeiramente.

Cabe pontuar que, conforme estudo técnico elaborado pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, o impacto fiscal estimado pelas diferentes medidas de desoneração e instrumentos correlatos apontados é da ordem de R\$ 304,025 milhões⁷⁵.

Há também diferentes propostas legislativas voltadas ao enfrentamento da Covid-19, principalmente para o cenário pós-pandêmico por meio da concessão de incentivos fiscais, o que inclui diferentes hipóteses de isenção fiscal (para produtos médicos relacionados à pandemia, para empresas atingidas, para trabalhadores afetados pela Covid-19, dentre outros), de prorrogação de prazos para pagamento de tributos e/ou de cumprimento de obrigações tributárias acessórias, de parcelamentos tributários especiais, dentre outras medidas⁷⁶.

⁷⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Tributação em tempos de pandemia**. Câmara dos Deputados: 2020, p. 29. https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4. Acesso em: 30 jul. 2020.

⁷⁶ Um compilado das propostas legislativas em matéria tributária relativas à Covid-19 pode ser acessada no Anexo 2 do trabalho *Tributação em tempos de pandemia*. CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Tributação em tempos de pandemia**. Câmara dos Deputados: 2020. <https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012>

Entre os projetos do Governo Federal que têm gerado muita repercussão está o programa Pró-Brasil, de iniciativa dos Ministérios da Casa Civil, do Desenvolvimento Regional e da Infraestrutura. Entre as propostas está a desoneração da folha de salário das empresas, por meio de mudança da base tributária, com expectativa de isenção do recolhimento da contribuição previdenciária patronal até um ou dois salários, e acima desse valor, a alíquota seria diminuída dos atuais 20% para 10% ou 15%. Contudo, um dos condicionantes para a desoneração é a aprovação de uma contribuição sobre transações financeiras (semelhante à CPMF)⁷⁷.

Algumas das críticas que vêm sendo feita ao programa é a falta de clareza sobre o que vai ser realmente feito. Os principais pontos defendidos são a geração de empregos e recuperação da infraestrutura do país, no entanto, nada foi dito com relação às formas como tudo isso será feito. Para alguns economistas não estão demonstradas as áreas que receberão investimentos nem como eles serão feitos. Uma outra crítica é a escolha do momento para divulgar o projeto, qual seja, no ápice da pandemia, quando o contexto exige ações rápidas, imediatas e a concentração em medidas que supram as necessidades urgentes e minimizem os graves efeitos econômicos⁷⁸. Membros do governo, contudo, já sinalizaram que devem adiar o lançamento do projeto, previsto inicialmente para setembro e outubro de 2020, mas que deve ficar para 2021⁷⁹.

A respeito das medidas de desoneração tributária adotadas no contexto da pandemia da COVID-19 (bem como das potenciais medidas no pós-

⁷⁷ Disponível em: <https://cnf.org.br/guedes-assume-pro-brasil-com-grandes-expectativas/>. Acesso em 08 out. 2020.

⁷⁸ Disponível em: <https://valorinveste.globo.com/mercados/brasil-e-politica/noticia/2020/04/24/saiba-o-que-e-o-plano-pro-brasil-e-o-que-economistas-acham-dele.ghtml>. Acesso em 08 out. 2020.

⁷⁹ Disponível em: <https://congressoemfoco.uol.com.br/governo/governo-deve-adiar-plano-pro-brasil/>. Acesso em 08 out. 2020.

pandemia), encontramos semelhanças com a política de incentivos fiscais adotada no contexto da crise financeira do *subprime*, na qual, a partir de 2008 fez com que o país também concentrasse-se em conceder desonerações para determinados setores, com o propósito de estimular investimento e consumo.

É natural e, em certa medida, esperado que países em cenário de crise decidam por reduzir ou postergar o pagamento de tributos como forma de minimizar seus efeitos negativos sobre o sistema socioeconômico. A questão passa a ser se tais medidas são eficazes enquanto instrumentos de estímulo ao consumo e/ou investimento ou, por outro lado, se traduzem-se em benefícios reais para os agentes econômicos atingidos. Ainda mais num cenário em que os incentivos são concedidos em caráter emergencial, num curto espaço de tempo, torna-se difícil avaliar se eles realmente serão um bom instrumento de intervenção econômica.

Por outro lado, cabe mencionar que o Estado brasileiro dispõe de outros instrumentos de intervenção econômica à sua disposição, como um maior nível de controle e acompanhamento, a exemplo do próprio aumento da despesa e do investimento público (políticas anticíclicas, em resumo), assim como a concessão de empréstimos por meio de bancos públicos e instituições congêneres, para setores estratégicos afetados pela pandemia.

Ainda que adotadas em decorrência do cenário de calamidade sanitária, surge uma última discussão relacionada aos incentivos fiscais, qual seja, se os critérios e limites relacionados à renúncia de receita serão obedecidos, sobretudo em razão da legislação vigente, em particular do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2020 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) e do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional nº 95/2016 (que instituiu o denominado “Novo Regime Fiscal”).

Isto porque ambos os dispositivos determinam que a concessão de qualquer incentivo fiscal seja precedida da estimativa do impacto financeiro e orçamentário da medida e, especificamente conforme as previsões do art. 14 e incisos da LRF, que o incentivo seja precedido de demonstração, por parte do ente concedente, de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da legislação orçamentária e que não afetará metas de resultados fiscais e/ou que a renúncia de receita esteja acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de outras fontes de receita.

Em resumo: há parâmetros e limites preestabelecidos na legislação em vigor para a concessão de qualquer incentivo fiscal que se configure como renúncia de receita. A questão que surge é a seguinte: no contexto de pandemia (ou até mesmo no pós-pandemia), no qual medidas fiscais emergências tornam-se potencialmente necessárias, tais normas permanecem aplicáveis ou seria possível/recomendável flexibilizá-las?

O questionamento tomou maior dimensão diante do fato de que o Min. Alexandre de Moraes (STF) decidiu em sede cautelar (ADI 6.357) afastar a incidência de diversos dispositivos da LRF (incluindo o seu art. 14) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, em razão do cenário de calamidade sanitária causado

pela Covid-19⁸⁰. Posteriormente, a decisão cautelar foi referendada pelo Plenário do STF, por maioria de votos⁸¹.

Do ponto de vista prático, a consequência relacionada aos incentivos fiscais concedidos no cenário de pandemia da Covid-19 é de que não haverá necessidade de atendimento aos requisitos previstos no art. 14 da LRF, isto é, torna-se dispensável a apresentação da estimativa do impacto financeiro-orçamentário das medidas fiscais, bem como que haja o atendimento dos requisitos de inclusão da renúncia da receita na estimativa da lei orçamentária e/ou apresentação de medidas de compensação, por meio do aumento de outras fontes de receita.

Naturalmente, o afastamento da incidência dos dispositivos de lei mencionado somente deverá perdurar pelo tempo em que durar a pandemia. Por outro lado, os incentivos fiscais concedidos devem possuir relação com o combate à Covid-19. Em não sendo atendidos tais critérios, a medida fiscal não estaria inserida nas hipóteses de exceção à aplicação das normas da LRF.

Em todo caso, após o julgamento da cautelar, o Plenário do STF, ao analisar pedido da Advocacia-Geral da União (AGU), declarou a extinção da ação, por perda de objeto, em razão da aprovação da Emenda Constitucional (EC)

⁸⁰ Conforme afirma o Min. Alexandre de Moraes em seu voto: “O excepcional afastamento da incidência dos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, caput, in fine, e § 14, da LDO/2020, durante o estado de calamidade pública e para fins exclusivos de combate integral da pandemia de COVID-19, não conflita com a prudência fiscal e o equilíbrio orçamentário intertemporal consagrados pela LRF, pois não serão realizados gastos orçamentários baseados em propostas legislativas indefinidas, caracterizadas pelo oportunismo político, inconsequência, desaviso ou imprevisto nas Finanças Públicas; mas sim, gastos orçamentários destinados à proteção da vida, saúde e da própria subsistência dos brasileiros afetados por essa gravíssima situação; direitos fundamentais consagrados constitucionalmente e merecedores de efetiva e concreta proteção.”, p. 10-11. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI6357MC.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2020.

⁸¹ Para acessar a íntegra da ADI 6.357, consultar: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5883343>

106/2020⁸², (“Orçamento de Guerra”). Os ministros entenderam que, como a norma constitucional atende ao que foi pedido na ADI 6357 pelo presidente da República, autor da ação, e deferido na medida cautelar, não subsistia motivo para prosseguir sua tramitação.

Entendemos que situações extremas demandam decisões heterodoxas, e o cenário de pandemia causado pelo Sars-Cov-2, além de imprevisível, trouxe consequências nefastas do ponto de vista socioeconômico e financeiro. Flexibilizar as normas voltadas ao controle dos incentivos fiscais/renúncia de receita podem representar uma medida necessária, desde que temporária. No entanto, isso não significa que seu impacto financeiro e orçamentário não deva ser estimado, ao contrário. Exatamente para que seja possível planejar os ajustes orçamentários futuros para compensar as perdas de arrecadação decorrente dos incentivos, a estimativa de gastos é essencial. Por outro lado, é recomendável que também haja a identificação dos beneficiários da renúncia de receita, para que seja possível realizar algum nível de controle. Tal controle é condição (ou deveria ser) inerente à qual concessão de incentivo fiscal, sobretudo para que seja possível examinar se ele está atendendo às finalidades que ensejaram sua criação.

A crise do COVID-19 desvendou nossa vulnerabilidade coletiva e demonstrou de forma muito evidente que um elo fraco entre as nações ameaça a saúde física e econômica de todos, por isso o interesse geral na erradicação do vírus e na reconstrução da vida econômica de todo o mundo como uma necessidade de todos. Alguns têm sugerido a criação de um novo tipo de “Plano Marshal” para apoiar os países mais pobres. A crise atual também oferece a oportunidade de avaliar as mudanças nas Administrações Tributárias, sendo certo

⁸² Instituiu regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm. Acesso em: 08 out. 2020.

que diversos estudos demonstram que investimentos em tecnologia digital podem significar uma virada de jogo, inclusive pelos países de menor capacidade, podendo ser utilizados exemplos de nações como a Rússia, que tem ampla experiência para compartilhar.⁸³

Por fim, à nível internacional, à medida que aumenta o espaço fiscal, a tolerância dos países em desenvolvimento com a evasão fiscal deve diminuir e a receita não tributada globalmente será priorizada. A comunidade tributária internacional, através da Estrutura Inclusiva sobre BEPS, que inclui 137 jurisdições em pé de igualdade, foi convocada para enfrentar os desafios da digitalização da economia. O trabalho progrediu bem, centrado-se em dois pilares: O Pilar 1 relativo a uma realocação de direitos tributários e maior segurança fiscal, enquanto o Pilar 2 se concentra em garantir que os lucros das empresas multinacionais estejam sujeitos a um nível mínimo de impostos.

Apesar do problema sanitário, o trabalho progrediu. Em um ambiente pós-crise, será necessário tratar desses desafios fiscais e garantir que as empresas multinacionais sejam alcançadas de forma mais igualitária e justa na sua tributação⁸⁴. Resta saber se países como o Brasil enfrentarão essas discussões de forma ampla, transparente, coordenada e em consonância com as recomendações adotadas pelos principais órgãos especializados do mundo inteiro.

⁸³ OECD, Organization For Economic Cooperation And Development - **Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis**: strengthening confidence and resilience. Washington: EUA, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm>. Acesso em: 08 out. 2020.

⁸⁴ Ibid.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo se utilizou de referencial teórico relacionado às normas tributárias indutoras (ou tributação indutora), cuja finalidade principal não é arrecadar (ainda que elas possuam finalidade arrecadatória mediata), mas intervir na economia, estimulando ou desestimulando um dado comportamento por parte dos agentes econômicos. As normas tributárias indutoras inserem-se no conceito de extrafiscalidade, amplamente estudado no Brasil, que não era novidade, mas que ganharam ainda mais importância diante da forte crise fiscal – entre outras - instalada pela pandemia.

As normas tributárias indutoras foram discutidas a partir de suas duas espécies: os tributos regulatórios e os incentivos fiscais. Os tributos regulatórios representam hipótese de tributação na qual um dado tributo é criado (ou tem a carga tributária majorada) com o propósito de desestimular uma conduta do agente econômico. Por outro lado, os incentivos fiscais representam típica hipótese de norma tributária voltada a induzir um dado comportamento por meio, principalmente, da desoneração tributária (ou outra medida tributária que crie algum tipo de facilidade ou efeito positivo para o contribuinte).

Ambas as espécies de normas tributárias indutoras têm sido amplamente adotadas no Brasil e no mundo. O G20 lançou mão de relevante iniciativa ao propor uma ação coordenada, que contou com a colaboração determinante da OCDE e do FMI. O FMI, entre outras iniciativas, disponibilizou toda a sua capacidade de empréstimo, qual seja, de US\$ 1 trilhão, além de monitorar as principais respostas econômicas ao novo coronavírus analisadas a partir do contexto de 193 nações.

A OCDE elaborou um plano de ação, que em relação às políticas fiscais, baseou-se em 3 documentos e dividiu-se em 4 fases: (i) uma fase inicial de resposta à pandemia, focada na criação de liquidez e manutenção da renda; (ii)

uma segunda fase de esforços para se reduzir os impactos negativos das medidas adotadas na contenção do vírus; (iii) uma terceira fase de recuperação da economia, envolvendo a adoção de estímulos fiscais para promover investimentos e consumo; e, (iv) somente ao final, em uma quarta fase, que deverá se buscar o reestabelecimento das finanças públicas, de maneira limitada no tempo e conduzida cuidadosamente, para ser consistente com os objetivos de crescimento.

Entre as estratégias recomendadas pela OCDE estão investimentos em setores que ocasionem efeitos sociais importantes, como a pesquisa e desenvolvimento, proteção do meio ambiente e fortalecimento do combate a epidemias, fazendo-se um relevante destaque sobre a essencialidade do planejamento, uma vez que incentivos mal empregados possuem o efeito reverso, ou seja, têm o condão de dificultar a recuperação da atividade econômica.

Outras propostas determinantes são as reformas dos sistemas tributários das nações, buscando o reequilíbrio das fontes de receitas, o aumento das bases tributáveis, maior controle com gastos públicos ineficientes e implementação de medidas que aumentem a progressividade, como através de aumento na tributação sobre a propriedade ou da criação de impostos sobre fortunas. Além disso, o fortalecimento dos fiscos com utilização de novas tecnologias, importando na digitalização das administrações, o que tende a reduzir os custos dos contribuintes, aumentar a conformidade e ser um relevante meio de recuperação das finanças públicas.

O FMI publicou ainda um conjunto de medidas que propõem estimular o crescimento da economia global, entre elas, as que facilitem a recuperação econômica, por meio da instituição de medidas econômicas planejadas, direcionando investimentos em sistemas de saúde, infraestrutura, tecnologias de

baixo carbono, educação e pesquisa, e da utilização de políticas sociais que favoreçam as famílias mais vulneráveis economicamente, o que promove um maior crescimento econômico e possibilita que sejam atingidas as metas de desenvolvimento.

Ainda na perspectiva de enfrentamento da crise sanitária, econômica e social, muitos autores tem defendido a resolução de problemas climáticos, de graves efeitos globais, por meio da reforma da política de tributação sobre a energia, pois são eles que são capazes de financiar a recuperação econômica atual, além de serem determinantes na transição para uma economia mais limpa.

Outro aspecto que ficou evidenciado neste estudo, ao serem analisadas as medidas tomadas pelo Brasil, bem como, as que estão em fase de planejamento no que concerne ao uso de tributos regulatórios e incentivos fiscais, é que estas importam em ações em grande parte adequadas, porém bastante tímidas, o que as tornam evidentemente insuficientes para encarar a onda de destruição causada pela COVID-19, até mesmo para preparar o país para os efeitos ainda incertos que pairam em relação ao futuro, entre eles o de uma hipotética e temida segunda onda da pandemia.

Por outro lado, o Estado brasileiro não tem adotado nenhuma estratégia relevante ou até mesmo desenvolve políticas danosas, no que se refere aos incentivos em favor da tributação ambiental, investimentos em saúde, educação e pesquisa, tecnologias de baixo carbono e utilização de políticas sociais que favoreçam as famílias mais vulneráveis economicamente.

A pandemia revelou toda a vulnerabilidade coletiva mundial e tem demonstrado que basta a existência de um elo fraco entre as nações para que todas as outras tenham ameaçadas a sua saúde física e econômica. É exatamente isso que justifica o interesse geral, inclusive das maiores potências econômicas

do mundo, em colaborarem com a erradicação do vírus e com a reconstrução da vida econômica do planeta.

Por fim, o estudo ora desempenhado apontou com clareza a necessidade de serem conhecidos os beneficiários, a duração, os objetivos e os custos de uma política de incentivo fiscal, e isso também é fundamental mesmo em tempos de pandemia, a fim de evitar que privilégios sejam concedidos sob as vestes de benefícios fiscais e que renúncias extraordinárias se tornem permanentes, mesmo quando isso tudo passar. A emergência e imprevisibilidade decorrentes da pandemia e o desafio da reconstrução econômica e social justificam renúncias de receita pública, mas nunca a renúncia à transparência, ao controle e à razão.

5. REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; CORREIA NETO, Celso de Barros. Renúncia de receita na pandemia: quais limites permanecem? In: **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-30/afonso-correia-neto-renuncia-receita-pandemia>. Acesso em: 08 out. 2020.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL - 1988. 05 de outubro de 1988. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 out. 2020.

BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, de 05 de outubro de 1988. Brasília, 05 maio 2000. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Brasília, 15 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 106, de 07 de maio de 2020. Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia. Brasília, 08 maio 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 08 out. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 05 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 14.025, de 14 de julho de 2020. Altera excepcionalmente as alíquotas das contribuições aos serviços sociais autônomos que especifica e ao Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo. Brasília, 15 jul. 2020. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei-14025-2020.htm>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Decreto nº 10.285, de 20 de março de 2020. Reduz temporariamente as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidentes sobre os produtos que menciona. Brasília, 20 mar. 2020. Seção 1. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2020/decreto-10285-20-marco-2020-789866-publicacaooriginal-160169-pe.html>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Decreto nº 10.302, de 01 de abril de 2020. Reduz temporariamente as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidentes sobre os produtos que menciona. Brasília, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10302.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Decreto nº 10.305, de 01 de abril de 2020. Altera o Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, que regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários. Brasília, 02 abr. 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10305.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Resolução CAMEX nº 17, de 27 de março de 2020. Concede redução temporária da alíquota do Imposto de Importação ao amparo do artigo 50, alínea d, do Tratado de Montevideu de 1980, internalizado pelo Decreto Legislativo nº 66, de 16 de novembro de 1981, tendo por objetivo facilitar o combate à pandemia do Corona Vírus / Covid-19. Brasília, 18 mar. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-n-17-de-17-de-marco-de-2020-248564246>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Resolução CGSN nº 154, de 03 de abril de 2020. Dispõe sobre a prorrogação de prazos de pagamento de tributos no âmbito do Simples Nacional, em razão da pandemia da Covid-19. Brasília, 03 abr. 2020. Seção 1B, p. 8. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&i dAto=108368>. Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1930, de 01 de abril de 2020. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.924, de 19 de fevereiro de 2020, que dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2020, ano-calendário de 2019, pela pessoa física residente no Brasil. Brasília, 01 abr. 2020. Seção 1D, p. 4. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&i dAto=108340>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Portaria ME nº 139, de 03 de abril de 2020. Prorroga o prazo para o recolhimento de tributos federais, na situação que especifica em decorrência da pandemia relacionada ao Coronavírus. Brasília, 03 abr. 2020. Seção 1A, p. 1. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=108392&visao=anotado>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Projeto de Lei nº 924, de 2020. Institui o Imposto sobre Grandes Fortuna a ser destinado exclusivamente ao combate da pandemia do Covid-19 (Coronavírus). Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2241837>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.357. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 13 de maio de 2020. **Dje** nº 137. Brasília, 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5883343>. Acesso em: 30 jul. 2020.

CATARINO, João Ricardo; SOARES, Ricardo Moraes. Desigualdades de esforço fiscal no imposto de renda das Pessoas Físicas. In: **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos**, [s.l.], v. 38, n. 76, p. 37, 20 set. 2017. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n76p37>. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/seq/n76/2177-7055-seq-76-00037.pdf>. Acesso em: 8 08 out. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Tributação em tempos de pandemia**. Câmara dos Deputados: 2020. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4. Acesso em: 08 out. 2020.

EASSON, Alex; ZOLT, Eric M. **Tax Incentives**. World Bank Institute. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>. Acesso em: 08 out. 2020.

HENRIQUES, Élcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

IMF. **FISCAL MONITOR: Policies to Support People During the COVID-19 Pandemic**. 2020. Disponível em:

<https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2020/04/06/fiscal-monitor-april-2020>. Acesso em: 08 outubro 2020.

MONCADA, Luís S Cabral de. **Direito Econômico**. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

MONGUILOD, Ana Carolina; NEVES, Maria Beatriz Correa. Política Fiscal em tempos de Covid-19. In: **JOTA**, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/politica-fiscal-em-tempos-de-covid-19-17042020>. Acesso em: 08 out. 2020.

NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure**: Uma abordagem do art. 14 da LRF. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 08 out. 2020.

OECD, Organization For Economic Cooperation And Development - **Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis**: strengthening confidence and resilience. Washington: EUA, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm>. Acesso em: 08 out. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos econômicos, financeiros e tributários da crise do coronavírus. In: Revista Consultor Jurídico, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-23/aspectos-economicos-financeiros-tributarios-crise-coronavirus>. Acesso em: 08 out. 2020.

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

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.