



A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS PARA O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO NA PERSPECTIVA DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ISONOMIA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA

The Granting of Tax Incentives for Economic Development from the Perspective of the Principles of Legality, Isonomy and Free Competition

Juliano Lira Guimarães*

Hélio Silvio Ourém Campos **

Resumo: O presente estudo diz respeito à sujeição dos incentivos fiscais ao princípio da legalidade, tanto quanto a instituição de tributos. O artigo aborda previsão constitucional para concessão dos incentivos fiscais como modo de desenvolvimento econômico das diversas regiões do Brasil e, como, por meio da extrafiscalidade, a desoneração de tributos tem êxito para atrair e investimento e promover justiça social. Entretanto, a previsão constitucional não afasta a observância dos princípios constitucionais fundamentais da legalidade, da isonomia e da livre concorrência. A pesquisa é predominantemente bibliográfica e dogmática, com análise da legislação e da doutrina. A metodologia adotada foi indutiva. A conclusão alcançada foi sob a ótica de que os incentivos fiscais devem ser definidos a partir da legislação, de forma específica, relativa à atividade econômica para a qual se concedeu o benefício, observadas as questões da transparência e eficiência da exoneração.

Palavras Chaves: Princípio da legalidade, Tributos, Incentivos Fiscais.

Abstract: The present study concerns the subjection of tax incentives to the principle of legality, as well as the institution of taxes. The article addresses the constitutional provision for the granting of tax incentives as a way of economic development in the various regions of Brazil and, how through extrafiscality such as tax relief is successful in attracting investment and promoting social justice. However, the constitutional provision does not rule out the observance of the fundamental constitutional principles of legality, isonomy and free competition. The research is predominantly bibliographic and dogmatic, with analysis of legislation and doctrine. The methodology adopted was inductive. The conclusion reached was from the point of view that tax incentives must be defined from the legislation in a specific way with which the economic activity is entitled to the benefit, observing the issues of transparency and efficiency of the exemption.

Keywords: Principle of legality, Taxes, Tax Incentives.

Recebido em: 08.07.2022. Aprovado em: 13.09.2022.

* Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Especialista em Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas em São Paulo. Especializado em Direito Civil e Empresarial pela Universidade Federal de Pernambuco. Graduado em Direito pela Universidade Potiguar (2008). Advogado. ORCID 0000-0003-2066-8481 E-mail: julianoliraadv@hotmail.com.

** Pós-doutorado pela Universidade Clássica de Lisboa (2008-2009). Pós-Doutorado pela Universidade Autónoma de Lisboa (2018-2019). Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Doutorado pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa - (Equivalência). Professor Titular e Membro do Conselho Superior da Universidade Católica de Pernambuco (Graduação, Mestrado e Doutorado). Líder de Grupo de Pesquisa - CNPq: "Política e Tributação: aspectos materiais e processuais". Juiz Federal. ORCID 0000-0001-6162-7024 E-mail: helio.ourem@unicap.br.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO. 2. ORIGEM HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. 3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E OS INCENTIVOS FISCAIS NA CONSTITUIÇÃO. 4. LEGALIDADE E OS INCENTIVOS FISCAIS. 5. INCENTIVOS FISCAIS E EXTRAFISCALIDADE. CONCLUSÃO.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo inicia-se como uma reflexão sobre a origem histórica do princípio da legalidade e sua criação na Magna Carta da Inglaterra nos tempos do Rei João Sem Terra. Em seguida, continua o cotejo entre o princípio da legalidade na Constituição Federal brasileira e a concessão de incentivos fiscais, dispondo quais são as normas e exigência constitucionais para concessão dos incentivos fiscais.

O texto aborda, ainda, que os incentivos obedecem a mesma regra de criação de tributos, ou seja, devem atender às mesmas condições formais e materiais, excetuando-se o momento de pagamento, que não ocorre em razão da isenção tributária.

Cita também a observância à lei de responsabilidade fiscal, especificamente o artigo 14 da Lei Complementar 101/2000, como norma condicionante para a concessão de incentivos fiscais, bem como quais são modalidades de incentivos: renúncia, anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota, ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado ao contribuinte.

Ato contínuo, argumenta como a extrafiscalidade, com a concessão de incentivos fiscais, pode intervir na política econômica social em uma região, determinando o comportamento dos investidores no momento de alocação de seus recursos.

2. ORIGEM HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade tem a origem na Magna Carta da Inglaterra, onde nenhuma prestação pecuniária poderia ser imposta a não ser por deliberação dos órgãos legislativos. Porém, somente durante o reinado de João-sem-Terra que os barões, sobretudo, por causa da onerosidade e das injustiças nas exigências financeiras – rebelaram-se e, com a força das armas e, exigiram determinadas concessões para a tutela de seus direitos. Ao Rei, nada restou,

senão aceitar o texto que lhe foi apresentado de forma já definitiva, editando-se, assim, a Magna Carta.¹

As disposições fundamentais encontram-se no art. XII, segundo o qual *“no scutage or aid shall be imposed on our kingdom, unless by the common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter, and for these there shall no levied more than a reasonable aid”*.

Em seguida, o art. XIV dispõe que, para impor *aids* e *scutages*, o Rei deveria reunir, com antecedência de pelo menos catorze dias, o *Commune Consilium Regni*, constituído pelos: *“1) Archbishops, bishops, abbots, earl and great barons by individual writ; 2) all other tenants in capite by general writ addressed to sheriff”*².

Isto é, os tributos e taxações necessitavam de um prévio consentimento das pessoas que seriam responsáveis pelo pagamento e, também, eram recolhidos com alguma espécie de objetivo, ou seja, a arrecadação estava geralmente vinculada a um fim.

Além da Inglaterra, também em outros Estados, já da idade média, o monarca devia obter consentimento dos súditos para cobrar os tributos, como, por exemplo, na Espanha, onde as cortes nasceram com a preeminente função de tornar possível o afluxo de meios financeiros para o Rei. Remonta ao ano 1091, o primeiro documento do qual se apreende que o soberano solicitava o consentimento dos súditos para impor tributos.

Na França do Século XIV, as contribuições já demandavam a necessidade de consentimento para custear, por exemplo, as despesas militares necessárias à guerra frente a Inglaterra.

¹ UCKMAR, Victor. *Princípio da Legalidade: Aprovação das prestações pecuniárias coativas pelos órgãos representativos – origem histórica; Continuação – reconhecimento constitucional* (itens 1 e 2 do Capítulo I). **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2.ed. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 24.

² UCKMAR, Victor. *Princípio da Legalidade: Aprovação das prestações pecuniárias coativas pelos órgãos representativos – origem histórica; Continuação – reconhecimento constitucional* (itens 1 e 2 do Capítulo I). **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2.ed. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 11.

Com a revolução Francesa e Americana, as quais ocorreram sobretudo em razão da opressão fiscal e do descontentamento do povo, conduziram a determinação do princípio da legalidade que é fundamental para o Direito Constitucional.

A declaração de independência e a constituição americana, fortemente influenciadas pela filosofia francesa, atribuíram ao poder legislativo a competência para impor tributos. Esse pensamento é também inspirado em Locke, segundo o qual “sem dúvida os impostos são necessários, mas não podem ser exigidos sem o consentimento da maior dos componentes da sociedade, ou daqueles que os representam ou que foram escolhidos por estes”.

Posteriormente, as constituições de países da Europa e América Latina, influenciadas pela corrente francesa e americana, passaram a explicitar que os tributos devem ser aprovados pelo Poder Legislativo.

O estado democrático de direito está inevitavelmente vinculado ao princípio da legalidade, o qual traduz o consentimento popular. O princípio da legalidade surge, portanto, da necessidade de impor limites entre governantes e governados, ou seja, é uma forma de garantir as limitações ao poder de tributar do Estado.

Além disso, após a constituição Mexicana 1917 e a Constituição de Weimar 1919, iniciou-se o período do Estado Social, em que o princípio da legalidade passou a desempenhar papel fundamental na tributação. Assim, a partir do início do estado social, o princípio legalidade passa a preocupar-se com o exercício da atividade normativa, enquanto forma de determinar e limitar o alcance da atuação do Estado.

No Brasil, o princípio da legalidade sobreveio na Constituição de 1946, no art. 141, § 34. “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”

O professor José Roberto Vieira³, em sua tese de Doutorado, ressalta a importância da reflexão histórica a respeito do princípio da legalidade tributária.

³VIEIRA, José Roberto. *Legalidade Genérica e Tributária no Direito Comparado – Considerações: Breve Reflexão sobre a Retomada Histórica* (subitem 3.2.3 do item 3.2 do Capítulo 3). In: **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilínárias Brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 115-119.

Assim, o professor paranaense explica a importância do contexto histórico - passado – acerca do princípio da legalidade. Ressalta que, por diversas vezes, a história do direito não é observada, ignorando esse aspecto.

Aduz que o jurista, para compreender o direito vigente, o caminho histórico pode contribuir para compreensão e desenvolvimento da ciência futura, “sob pena inevitável de esquecer-lhes os acertos e repetir-lhes os erros”⁴.

Carlos Maximiliano⁵ elucida a respeito da importância da história do Direito: “...se o presente é um simples desdobramento do passado, o conhecer este parece indispensável para compreender aquele: daí a grande utilidade da história do direito para o estudo da ciência jurídica”.

O desenvolvimento de conceitos e interpretações jurídicas com o passar do tempo conservam histórias e pesquisas, que certamente ajudam na sistemática atual o direito.

Como bem destaca Vieira: o conhecimento “do passado jurídico, não se duvide, abre-se as portas para sua compreensão no presente, posto que hoje fatalmente conserva os vestígios do ontem”.⁶

Portanto, a história enquanto passado ainda é presente atualmente, motivo pelo qual deve ser conhecida e estudada para o desenvolvimento de qualquer pesquisa.

3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E OS INCENTIVOS FISCAIS NA CONSTITUIÇÃO

Nas palavras do Mestre Souto Maior Borges: *“Integra o direito constitucional tributário o conjunto de preceitos estabelecidos na constituição, que distribuem a competência*

⁴VIEIRA, José Roberto. *Legalidade Genérica e Tributária no Direito Comparado – Considerações: Breve Reflexão sobre a Retomada Histórica* (subitem 3.2.3 do item 3.2 do Capítulo 3). In: **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilinárias Brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 115.

⁵MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 139 apud VIEIRA, José Roberto. *Legalidade Genérica e Tributária no Direito Comparado – Considerações: Breve Reflexão sobre a Retomada Histórica* (subitem 3.2.3 do item 3.2 do Capítulo 3). In: **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilinárias Brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 115-119.

⁶VIEIRA, José Roberto. *Legalidade Genérica e Tributária no Direito Comparado – Considerações: Breve Reflexão sobre a Retomada Histórica* (subitem 3.2.3 do item 3.2 do Capítulo 3). In: **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilinárias Brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 115-119

tributária entre as pessoas jurídicas de direito público interno e disciplinam o exercício do poder de tributar⁷ ”.

Por sua vez, o Professor Italiano Dino Jarach explica que o poder legislativo em razão da sua competência primária de normas abstratas tributárias está limitado a normas constitucionais:

As limitações constitucionais ao poder de tributar devem controlar o funcionamento do poder legislativo titular quase exclusivo da competência primária em matéria de tributação, isto é, aquela competência que corresponder à faculdade de exercer abstratamente o poder tributário por meio da produção de normas jurídicas e se contrapõe à competência tributária complementar dos órgãos administrativos, que se exerce no plano concreto da atuação da lei da tributária complementar dos órgãos administrativos, se exerce no plano concreto de atuação da lei tributária.⁸

O prof. Lourival Vilanova refere-se ao fato jurídico tributário, não apenas como fato puro, corresponde o poder tributário, cujo conceito de poder é acompanhado de um ordenamento normativo da conduta dos indivíduos.⁹

O poder de tributar – poder jurídico porque o seu exercício é subordinado a normas constitucionais rígidas – manifesta-se, como se está sustentando, em momento diverso: a instituição legal do tributo, que precede lógica e cronologicamente a fase de arrecadação, está plenamente vinculada a critérios preestabelecidos. O exercício do poder tributário dá origem, nesses termos, a uma pretensão tributária do ente público e, a sujeição tributária geral, a um débito tributário do contribuinte.¹⁰

No Brasil, as competências tributárias estão repartidas entre as pessoas de direito público da federação (União, Estados Membro, Distrito Federal e Municípios), em observância aos princípios constitucionais implícitos e explícitos (art. 25 da Constituição Federal).

A repartição do poder tributar é definida pelo princípio da competência tributária, a qual é exercida ordinariamente por lei (princípio da legalidade).

⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001, p. 23.

⁸ JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributário. T. I. Buenos Aires, Cima 1957, p. 30-31, apud BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001, p. 24.

⁹ VILANOVA, Lourival. O problema do objeto da Teoria Geral do Estado. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Recife. 1953, p. 66.

¹⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001, p. 27.

Nas palavras do professor Souto: “A fórmula da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código de Tributário Nacional) é perfeita: “Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios...”¹¹

Destaca-se, ainda, que a Constituição Federal assegura à União a competência para dispor sobre normas gerais de Direito Tributário (art. 146, III CF) e dispõe sobre as regras de limitações ao poder de tributação, sem que, correlativamente, tenha o poder de tributar pessoas, bens, ato-fatos ou estados de fato submetidos à competência tributária privativa dos Estados Membros, Distrito Federal e Municípios.¹²

A produção de normas jurídicas gerais, reguladas pela constituição em sentido material, tem, dentro da ordem jurídica estadual moderna, o caráter de legislação. A regulamentação pela constituição compreende a determinação do órgão ou dos órgãos que são dotados de competência para produção de normas jurídicas gerais – leis e decretos.¹³

Ao atribuir a competência para tributar, a Constituição Federal não apenas permite, mas, às vezes, programa ela própria (p. ex. art. 150, § 6º e 155, XII, e e.g.) a abstenção do exercício de competência pela via da isenção em determinadas circunstâncias excepcionais.

Além disso, a Constituição estabelece princípios, como o da legalidade (arts. 5º, II e 150, I) e da isonomia tributária (arts. 5º, caput e item I, art. 145, 1º e 150, II) que vinculam a legislação integrativa ordinária (art. 151, I, in fine e item III) e complementar (art. 150, XII, “e” e “g”) na disciplina das isenções.

Consequentemente, estão sujeitas ao ordenamento constitucional tributário, a condicionamentos idênticos ao que são estabelecidos para instituição de tributos. Torna-se manifesta, assim, a interligação entre o regime jurídico do tributo e o das isenções.

O poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso.¹⁴

Em virtude do princípio da supremacia da Constituição, a teoria jurídica da isenção tributária há de apoiar-se, como seu viú, em normas constitucionais que autorizam e limitam

¹¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001, p. 30.

¹² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001, p. 30.

¹³ Kelsen, Hans; Machado, João Baptista. **Teoria pura do direito 8ª ed.** Martins Fontes. São Paulo 2009, p. 248.

¹⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001, p. 31.

o exercício da competência tributária pelo legislador ordinário. Radica na própria constituição Federal o poder de isentar.¹⁵

Isso porque a disciplina de tributos é reservada à Lei, de modo que a disciplina das isenções está igualmente vinculada ao princípio da legalidade.

O Princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) não tem eficácia apenas sob o aspecto positivo do estabelecimento de tributos, mas também sob o prisma negativo da exoneração fiscal, porque se inexistente tributo sem que a lei o institua, tampouco existe isenção tributária sem que a lei a determine.¹⁶

Neste sentido, pode-se afirmar que o poder isente é corolário do poder de tributar.

Existe uma conexão necessária entre o regime jurídico material da tributação e das isenções. O princípio da legalidade atua como um elo, interligando a disciplina das isenções e da tributação.¹⁷

A competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar tributos ou não e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária de determinadas pessoas, coisas ou situações.¹⁸

4. LEGALIDADE E OS INCENTIVOS FISCAIS

As concessões de incentivos fiscais além do dever de respeitar a regra constitucional da legalidade, por sua vez, estão sujeitas à lei complementar nº 101/2000, a qual o legislador no momento da criação dos incentivos cabe observar.

Em se tratando de incentivos fiscais, uma vez que estão consubstanciados em ato legislativo, esses parâmetros devem vincular precipuamente o legislador e, por isso, devem

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001, p. 31.

¹⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001, p. 37.

JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributário. T. I. Buenos Aires, Cima 1957, p. 30-31, apud BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001, pp. 205-206.

¹⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001, p. 38.

¹⁸ FAGUNDES, M. SEABRA. Revogabilidade das isenções tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, v. 58, p. 1-10, 1959.

ser buscados no nível de Constituição Federal (e.g. art. 150, § 6º) e da lei complementar (e.g. art. 14 da Lei Complementar 101, de 2000).¹⁹

Assentamos, entre as premissas deste estudo, que tributos e incentivos fiscais são manifestações do mesmo fenômeno – a competência tributária – e, pois, que o regime jurídico aplicável a um e ao outro é semelhante. Portanto, quando se questiona sobre os parâmetros de controle aplicáveis aos incentivos fiscais, não seria incorreto dizer que são os mesmo que compõe o regime jurídico das normas tributárias em geral, adaptados às exonerações e acrescidos de outros parâmetros específicos.²⁰

Em matéria tributária, a lei deverá descrever todos os pressupostos de fato do imposto, de maneira completa, bem como regular todos os elementos necessários ao cálculo da obrigação do imposto ou sua isenção, portanto, excluindo qualquer mediação voluntarística da Administração ou do contribuinte entre a norma, o caso concreto e o imposto.²¹

Na visão de Celso de Barros Correia Neto, a preocupação “dos incentivos fiscais é, em certos casos, exatamente o contrário (dos tributos). Trata-se proteger o Fisco, ou melhor, o erário do impacto financeiro-orçamentário das exonerações fiscais, bem como de resguardar a própria coletividade e os demais contribuintes não favorecidos dos demais efeitos externos que as leis e incentivo pode causar”.²²

Para o autor, cabe dividir os parâmetros jurídicos que compõem o regime dos benefícios fiscais em dois grupos: (1) os dos parâmetros genéricos, que regulam a atividade impositiva e também se aplicam à concessão de incentivos fiscais, tais como legalidade e isonomia tributária, e (2) os dos parâmetros específicos, que dizem respeito especificamente à categoria dos incentivos fiscais.

Neste artigo, destacaremos as normas do segundo grupo, isto é, os parâmetros específicos, notadamente no que se refere aos controles: (1) de forma (art. 150, §6º, da

¹⁹CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. Almedina. São Paulo. 2016, p. 217.

²⁰CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. Almedina. São Paulo. 2016, p. 218.

²¹OURÉM CAMPOS, Hélio Sílvia; CAMPOS, Diogo Leite de. Dignidade da pessoa e impostos. Revista da Ordem dos Advogados. Lisboa. Vol. I/II. Ano 81 (pag. 57/84). Agosto de 2021.

²²CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. Almedina. São Paulo. 2016, p. 218.

Constituição Federal), (2) de transparência (art. 165, § 6º, da Constituição), (3) de vigência (art. 41 do Ato das disposições Constitucionais Transitórias) e (4) de impacto orçamentário (art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000).

Assim, cumpre transcrever o inteiro teor dos artigos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.

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

O art. 150, §6º da Constituição Federal, subordina a concessão de isenção, subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido, anistia e remissão à edição de lei específica, sem a qual o incentivo fiscal não poderá existir validamente. A disposição reforça a necessidade de observância do princípio da legalidade em matéria de exonerações fiscais, e o faz de forma qualificada pela exigência de lei “específica”.²³ “Se o tributo foi instituído por lei

²³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. Almedina. São Paulo. 2016, p. 219.

complementar e realmente estava sob reserva de lei complementar, somente por lei complementar se poderá dispensar seu pagamento”²⁴

Novamente, o art. 150, §6º Constituição antes da mudança promovida pela Emenda Constitucional, a disposição referia-se apenas à remissão e à anistia e não definia o que se deveria tomar por “lei específica”, ou porque regula exclusivamente o benefício fiscal concedido, ou porque trata exclusivamente do tributo sobre o qual incide o benefício.²⁵

Logo, a proteção do contribuinte contra a discricionariedade na concessão de uma exceção, evitando-se, destarte que se privilegie ilegitimamente um em detrimento dos demais, mas também de proteção contra o tratamento igual de contribuintes em situação desigual, evitando-se, em contrapartida, uma iniquidade.²⁶

Portanto, deverá o orçamento prever consoante o Art. 165, § 6º. “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

A norma introduz ao direito brasileiro a preocupação central do conceito de renúncia de receita e do respectivo orçamento: a identificação dos incentivos fiscais vigentes e a quantificação de seus efeitos financeiro-orçamentários. O objetivo da previsão é fundamentalmente o de conferir a transparência e visibilidade ao efeito de renúncia das regras de incentivo fiscal.²⁷

Também incorporam a mesma diretriz de transparência, no ordenamento jurídico brasileiro, as regras dos arts. 4º, §2º, V e 5º, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal. O Art. 5º, II da Lei Complementar n. 101, de 2000, determina que projeto de lei orçamentária anual “será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, bem como das medidas de compensação e renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatória de caráter”. Embora a prescrição seja, até certo, redundante em relação ao que

²⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: constituição e código tributário à lus da doutrina e da juris prudência. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2010, p. 257.

²⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. Almedina. São Paulo. 2016, p. 220.

²⁶ FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Remissão e anistia fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão. **Revista Dialética de Direito, São Paulo**, n. 92, p. 63-67, 2003.

²⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. Almedina. São Paulo. 2016, p. 224.

estabelece a própria constituição federal, inova ao determinar a inclusão também das medidas de compensação da renúncia de receita. A exigência é decorrência das condições impostas pelo art. 14 da Lei Complementar 101, de 2000, para concessão de Benefícios fiscais e, por conseguinte, não consta do dispositivo constitucional do art. 165, do § 6º.²⁸

Em que pese toda a exigência técnica legislativa, o legislativo por vezes ainda carece de preparação jurídica, econômica e financeira. Com efeito, estes últimos estão absorvidos por uma imensa massa de informação que tem de “tratar” para depois criar as normas jurídicas e os projetos políticos de governo da “*polis*”. Assim, cada vez são mais incapazes de se aperceber das consequências do sentido das normas que editam — para além de vago sentido geral apercebido com base em informações que recebam da Administração.²⁹

Para uns, sobretudo, S. Surrey e a doutrina norte americana, com claro reflexo nos documentos das organizações internacionais, os incentivos fiscais, identificam-se com todo e qualquer desvio ao modelo abstrato de imposto, geralmente acolhido, com toda e qualquer derrogação dos princípios de suportes da estrutura fiscal ou da estrutura fiscal normal, com base na qual é concedido um regime preferencial a determinadas categorias de atividades ou a certos grupos de contribuintes, através da redução de impostos que, de outro teriam que suportar.³⁰

5. INCENTIVOS FISCAIS E EXTRAFISCALIDADE

Não se pode olvidar, que os incentivos fiscais são largamente praticados como uma alavanca para o desenvolvimento econômico de determinadas regiões do Brasil, de modo que a isenção de tributos obtém com sucesso o seu objetivo.

Com isso, os incentivos fiscais admitem seu caráter de extrafiscalidade, uma vez que podem induzir o comportamento do investidor decidir onde irá alocar seus recursos financeiros.

²⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. Almedina. São Paulo. 2016, p. 226.

²⁹ OURÉM CAMPOS, Hélio Sílvio; CAMPOS, Diogo Leite de. Dignidade da pessoa e impostos. **Revista da Ordem dos Advogados**. Lisboa. Vol. I/II. Ano 81 (pag. 57/84). Agosto de 2021.

³⁰ SURREY, S/HELLMUTH, W. **The tax expenditure Budget** – respondese to professor Bittker, NTJ, 22 (169) pp. 528.

Alfredo Augusto Becker registra os incentivos fiscais como um modelo de intervenção econômica e social pacífica, no qual a transfiguração dos tributos finalísticos não será instrumento de arrecadação de recurso, mas de instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.³¹

Por sua vez, João Hélio Coutinho³² da Universidade Católica Pernambuco, destaca que os estímulos podem ser realizados mediante a redução ou até mesmo pela supressão do ônus tributário; os desestímulos pelo incremento de ônus tributário. Esses mecanismos podem ser empregados para consecução da extrafiscalidade.

Logo, a política fiscal adotada pela União, Estados e Municípios é importante instrumento da política econômica social (demográfica, habitacional, etc.), a despeito do assunto o Mestre Casalta Nabais, dispõe:

(...) nós continuemos a perfilhar o ponto de vista, válido tanto para os impostos extrafiscais como para os benefícios fiscais, assente na finalidade extrafiscal dominante objectivamente tida em consideração pelo legislador traduzida na beneficiação de contribuintes a fim de fomentar ou promover determinados dos seus comportamentos económicos ou sociais, aspecto funcional este que se reflecte na estrutura das respectivas normas, que assim, apresentam uma disciplina de despesas fiscais e não uma disciplina de receitas, inserida portanto na política financeira (ou das despesas) e não na política fiscal (ou dos impostos), ainda que esta seja eventualmente servida de instrumento extrafiscal como ocorre na extrafiscalidade interna.³³

Dessa forma, a tributação extrafiscal se oporia à ideia primitiva de uma tributação neutra, estanque de esforço do legislador em criar condições para uma sociedade mais justa e distributiva.³⁴

Por outro lado, não faltam constituições, como a portuguesa, a espanhola ou a brasileira, em que o problema em questão tem uma solução expressa, sendo os benefícios

³¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, p. 132.

³² COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal. 2011. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011, p. 141.

³³ NABAIS, José Casalta. **Dever Fundamental de pagar impostos**. Contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Almedina. Coimbra. 2004 p. 637.

³⁴ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 24.

fiscais mencionados como o objetivo da sua integração no princípio da legalidade fiscal (art. 150, § 2º, e 155, § 2º, XII, al. g)³⁵

Já o nosso Supremo Tribunal Federal nem sequer distingue, praticamente, entre as desigualdades provenientes das normas tributárias do campo da fiscalidade, subordinadas à capacidade contributiva, daquelas advindas das normas tributárias da esfera da extrafiscalidade, sujeitas à proporcionalidade (...). Em suma, nosso mais elevado tribunal revela-se quase completamente omissivo, no que tange a esse controle; e curiosamente, porque o realiza em diversos casos de controle da constitucionalidade de leis, mas, neste, contenta-se em alegar que as providências do legislativo ou do executivo são tomadas no exercício das respectivas discricionariedades, e, assim, não são passíveis da sua verificação.³⁶

Ora, sabemos muito bem que as concessões de benefícios fiscais são privativas do legislador, por expressa e nítida determinação constitucional: *“Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição...”* (artigo 150, § 6º). Tais delegações e providências chocam-se clara e frontalmente com esse comando constitucional, que as torna, por óbvio, intoleráveis em nosso ordenamento!³⁷

E o estado que, benigno e bondoso, concede estímulos a determinadas entidades ou atividades, de um instante para outro, pode revelar-se aquele que, aterrorizante e aterrador, promove discriminações desproporcionais e desigualdade injustamente! E a lei do direito, da capacidade contributiva, da igualdade e da justiça, pode, talvez, converter-se, de inopino, na velha, formidável e medonha lei do mais forte!³⁸

³⁵ NABAIS, José Casalta. **Dever Fundamental de pagar impostos**. Contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Almedina. Coimbra. 2004 p. 639.

³⁶ VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Incentivos tributários ao turismo no Brasil: excelências e excrescências da extrafiscalidade**. In: Francisco Nicolau Domingos; Tathiane Piscitelli. (Org.). Direito tributário do Turismo: um desafio do século XXI. 1ed.São Paulo: Marcial Pons, 2021, v. 1, p. 391-420.

³⁷ VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Incentivos tributários ao turismo no Brasil: excelências e excrescências da extrafiscalidade**. In: Francisco Nicolau Domingos; Tathiane Piscitelli. (Org.). Direito tributário do Turismo: um desafio do século XXI. 1ed.São Paulo: Marcial Pons, 2021, v. 1, p. 391-420.

³⁸ VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Incentivos tributários ao turismo no Brasil: excelências e excrescências da extrafiscalidade**. In: Francisco Nicolau Domingos; Tathiane Piscitelli. (Org.). Direito tributário do Turismo: um desafio do século XXI. 1ed.São Paulo: Marcial Pons, 2021, v. 1, p. 391-420.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os incentivos fiscais ou benefícios fiscais, ao serem instituídos, observam os critérios de criação dos tributos, como, por exemplo, a sujeição ao princípio da legalidade, em que pese não se trate de expropriação.

Diante da sujeição ao princípio da legalidade, a concessão de incentivos deve obedecer às regras dos art. 150, I, 151, I e 155, § 2º, XII, g, todos da Constituição Federal.

Além da submissão a normas constitucionais, a concessão de incentivos fiscais também está sujeita à Lei Complementar 101/2000, especificamente ao art. 14, que impõe quais os requisitos que deverão ser atendidos para a sua fruição.

Os incentivos fiscais, ainda que possuam caráter extrafiscal de desenvolvimento de determinada atividade econômica ou região, estão sujeitos ao princípio da isonomia, pois tanto a legalidade como a isonomia refletem direitos fundamentais

A concessão de incentivos fiscais, indiscriminadamente, contraria o princípio da livre concorrência, inserido nas disposições constitucionais sobre a ordem econômica.

Portanto, concluímos que os incentivos fiscais estão submissos aos princípios da legalidade, da isonomia e da livre concorrência, da mesma forma que a criação dos tributos, devendo ainda observar às leis de responsabilidade fiscal.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros Editores, 2001.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. Almedina. São Paulo. 2016.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. 2011. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

FAGUNDES, M. SEABRA. **Revogabilidade das isenções tributárias**. Revista de Direito Administrativo, v. 58, p. 1-10, 1959.

JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributário**. T. I. Buenos Aires, Cima 1957, p. 30-31, apud BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. Malheiros Editores, 2001.



KELSEN, Hans; MACHADO, João Baptista. **Teoria pura do direito**. 8ª ed. Martins Fontes. São Paulo 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 11. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 139 apud VIEIRA, José Roberto. *Legalidade Genérica e Tributária no Direito Comparado – Considerações: Breve Reflexão sobre a Retomada Histórica* (subitem 3.2.3 do item 3.2 do Capítulo 3). In: **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilnárias Brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

NABAIS, José Casalta. **Dever Fundamental de pagar impostos**. Contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Almedina. Coimbra. 2004 .

OURÉM CAMPOS, Hélio Sílvio; CAMPOS, Diogo Leite de. Dignidade da pessoa e impostos. **Revista da Ordem dos Advogados**. Lisboa. Vol. I/II. Ano 81. Agosto de 2021.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: constituição e código tributário à lus da doutrina e da juris prudência**. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2010.

SURREY, S/HELLMUTH, W. *The tax expenditure Budget – respondese to professor Bittker*, NTJ, 22 (169) pp. 528.

UCKMAR, Victor. **Princípio da Legalidade**: Aprovação das prestações pecuniárias coativas pelos órgãos representativos – origem histórica; Continuação – reconhecimento constitucional (itens 1 e 2 do Capítulo I). *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2.ed. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Incentivos tributários ao turismo no Brasil: excelências e excrescências da extrafiscalidade**. In: Francisco Nicolau Domingos; Tathiane Piscitelli. (Org.). *Direito tributário do Turismo: um desafio do século XXI*. 1ed. São Paulo: Marcial Pons, 2021, v. 1, p. 391-420.

VIEIRA, José Roberto. **Legalidade Genérica e Tributária no Direito Comparado – Considerações: Breve Reflexão sobre a Retomada Histórica (subitem 3.2.3 do item 3.2 do Capítulo 3). In: *Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilnárias Brasileiras*. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.**

VILANOVA, Lourival. **O problema do objeto da Teoria Geral do Estado**. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Recife. 1953.