



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUIZA EUNICE BARBOSA GODÊ DE VASCONCELOS

**TRIBUTAÇÃO INDUTORA E O REGIME ESPECIAL DE INCENTIVOS
PARA O DESENVOLVIMENTO DA INFRAESTRUTURA**

Recife

2019

LUIZA EUNICE BARBOSA GODÊ DE VASCONCELOS

**TRIBUTAÇÃO INDUTORA E O REGIME ESPECIAL DE INCENTIVOS PARA O
DESENVOLVIMENTO DA INFRAESTRUTURA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito do Recife, do Centro de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Transformações do Direito Público

Linha de pesquisa: Estado e Regulação

Orientador: Prof. Marcos Antônio Rios da Nóbrega, Dr.

Recife

2019

Catálogo na fonte
Bibliotecário Jefferson Luiz Alves Nazareno, CRB-4/1758

V331t Vasconcelos, Luiza Eunice Barbosa Godê de.
Tributação indutora e o regime especial de incentivos para o desenvolvimento da infraestrutura/ Luiza Eunice Barbosa Godê de Vasconcelos – Recife, 2019. 124 f.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2019.

Inclui referências.

1. Direito tributário. 2. Renúncia de receitas. 3. Incentivos fiscais. 4. Políticas públicas. I. Nóbrega, Marcos Antônio Rios da. (Orientador). II. Título.

343.8104 CDD (22. ed.) UFPE (BSCCJ 2020-25)

LUIZA EUNICE BARBOSA GODÊ DE VASCONCELOS

**TRIBUTAÇÃO INDUTORA E O REGIME ESPECIAL DE INCENTIVOS PARA O
DESENVOLVIMENTO DA INFRAESTRUTURA**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega (Orientador)

Universidade Federal de Pernambuco

Profa. Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo (Examinador Interno)

Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Aurélio Agostinho da Bôaviagem (Examinador Interno)

Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Paulo Rosenblatt (Examinador Externo)

Universidade Católica de Pernambuco

Ao meu pequeno João, pelo amor mais puro que me faz sentir.

AGRADECIMENTOS

Ao meu marido e companheiro de vida, Diogo, e a minha mãe, Maria Josélia, por sempre acreditarem nos meus sonhos e pelo apoio incondicional em todos os meus projetos.

Aos professores e funcionários do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, pelo louvável trabalho que desempenham. Meus sinceros agradecimentos.

À minha querida amiga, Elisa Maranhão, com quem dividi esta jornada desde o início, cuja ajuda foi imprescindível para o encerramento deste ciclo.

Ao Professor Marcos Nóbrega e à Professora Luciana Grassano, grandes mestres por quem nutro profunda admiração.

RESUMO

Diante dos grandiosos reflexos que a concessão de incentivos fiscais tem gerado sobre o orçamento público, a discussão desse instituto mostra-se imperativa. Atualmente, o ordenamento jurídico brasileiro contempla uma variada gama de benesses fiscais, outorgadas em todos os níveis da federação. Em razão da base principiológica da atual Carta Constitucional, muitos interesses podem ser contemplados por meio das políticas extrafiscais. Nesta senda, o presente trabalho se prestou a analisar um nicho específico de incentivos fiscais concedidos pela União, qual seja, o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura, desenhada como uma das medidas desonerativas no âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento. Trata-se de estímulo voltado ao desenvolvimento da infraestrutura no Brasil, incentivando a iniciativa privada a investir em infraestrutura através da suspensão da exigência das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social nas situações contempladas em lei. Foram analisados os requisitos constitucionais e legais para outorga de incentivos fiscais de um modo mais abrangente. Em seguida, foi objeto de estudo a forma de habilitação das empresas interessadas no gozo do regime de tributário em comento. Finalmente, foram analisadas as políticas de controle dos incentivos, no âmbito dos três poderes da União. A partir do estudo, foi possível constatar graves deficiências e fragilidades quando da edição de normas tributárias indutoras dessa natureza. Em que pesem os princípios da transparência e do equilíbrio das contas serem tidos por indissociáveis da atuação dos administradores públicos, não raro, no Brasil, observam-se benesses fiscais que não mais encontram fundamento para sua existência ou, até mesmo, que jamais foram capazes de atingir o propósito para os quais foram criadas. Este tema ganha especial relevância na atual conjuntura brasileira, marcada por um ajuste fiscal, em que se tem observado um contingenciamento em diversas áreas de relevância social. Assim, a utilização desses instrumentos de políticas públicas deve ocorrer de maneira cautelosa, desde que comprovada sua eficiência através de indicadores acerca do atingimento de metas e resultados, sob pena de frustrar, pela via reflexa, a concretização de direitos constitucionalmente consagrados.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Incentivos Fiscais. Renúncia de Receitas. Infraestrutura. Controle e Transparência.

ABSTRACT

In face of great reflexes that tax breaks grant has been generated on public budget, a discussion about this institute is imperative. Actually, the Brazilian legal system contemplates a wide range of tax benefits, granted in all federation levels. By the main base of our actual Constitutional Charter, many interests can be profited by extra-fiscal policies. On this path, the present study analysed a specific part of tax break granted by the Union, the Special Regime Incentives for Infrastructure Development, designed as one of exempt to the development of Brazil's infrastructure, encouraging private initiative to invest in infrastructure by the suspension of required contributions of Social Integration Program e the Social Security Founding in situations granted by law. Constitutional and legal requirements for the tax exempt were broadly analysed. Them, the licence form of the interested companies in the tax benefit regime were analysed. Finally, exempt control policies were also analysed, under the three power of the Union. Severe deficiencies and weakness in the moment of tax inductor norms edition were found. In the weight of transparency and account balance principles been said as inseparable from Public Administrators role, in Brazil, it is not rare to observe tax break with no ground for its existence or were even capable of achieve the purpose for been created. This subject gains a special relevance in actual Brazilian time, marked by tax adjustment, where have been observed a contingency in social relevant areas. Therefore, the use of these instruments of public policies must be given cautiously, since it is proved its efficiency by indicators of goal achievement and results, under penalty of frustrate, by the reflex way, the concretize of constitutionally sacred rights.

Keywords: Tax policies. Tax Breaks. Revenue Waiver. Infrastructure. Control and Transparency.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Receita dos orçamentos fiscal e da seguridade por categoria e origem.....	24
Quadro 2 -	Arrecadação das Receitas Federais período: fevereiro e março de 2019 e março de 2018 (a preços correntes)	35
Quadro 3-	Gastos tributários - projeções PLOA 2019 - consolidação por tipo de tributo, valores nominais e percentuais	61
Quadro 4 -	Gastos tributários - projeções 2019 - consolidação por tipo de tributo, valores nominais e percentuais	63
Quadro 5 -	Medidas de desoneração tributária do PAC.....	67
Quadro 6 -	Variação de gastos tributários por tributo no período de 2017 e 2018.....	84
Quadro 7 -	Anexo I do Decreto nº 9.834/2019. Órgãos gestores e corresponsáveis pelas políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária	92
Quadro 8 -	Setores favorecidos pelo REIDI.....	103

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 -	Evolução dos gastos tributários.....	62
Gráfico 2 -	Evolução dos subsídios da União (% PIB).....	90

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADE	Ato Declaratório Executivo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANAC	Agência Nacional de Aviação Civil
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
ANTAQ	Agência Nacional de Transportes Aquaviários
ANTT	Agência Nacional de Transportes Terrestres
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CF/88	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
DERAT	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária
DRF	Delegacia da Receita Federal do Brasil
EMI	Exposição de Motivos Interministerial
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
GM	Gabinete do Ministro
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPCA	Índice de Preços ao Consumidor
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
ITR	Imposto Territorial Rural
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MF	Ministério da Fazenda
MI	Ministério da Integração Nacional

MICI	Ministério das Cidades
MME	Ministério de Minas e Energia
MT	Ministério dos Transportes
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC	Organização Mundial do Comércio
ONU	Organização das Nações Unidas
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PAES	Parcelamento Especial
PASEP	Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PERT	Programa Especial de Regularização Tributária
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PRODEPAR	Programa de Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social do Paraná
PROUNI	Programa Universidade para Todos
RFB	Receita Federal do Brasil
REFIS	Programa de Recuperação Fiscal
REIDI	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura
SECAP	Secretaria de Avaliação de Políticas Públicas, Planejamento, Energia e Loteria
SDL	Superintendência de Distribuição e Logística
SEFEL	Secretaria de Acompanhamento Fiscal, Energia e Loteria
SEP	Secretaria Especial dos Portos
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
STF	Supremo Tribunal Federal
TCU	Tribunal de Contas da União
UH	Unidade Habitacional
URSS	União das Repúblicas Socialistas Soviéticas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL	15
2.1	A noção de Estado Fiscal, solidariedade e tributação	15
2.2	O papel do Estado frente à economia	25
2.3	Extrafiscalidade: conceito e fundamentos na ordem constitucional	31
2.4	Incentivos fiscais, incentivos financeiros, renúncia de receitas e <i>tax expenditures</i>	39
2.5	Renúncia de receita no ordenamento jurídico brasileiro	51
3	INCENTIVOS FISCAIS E INFRAESTRUTURA	58
3.1	Incentivos fiscais no ordenamento jurídico pátrio	58
3.2	Políticas públicas para o desenvolvimento do setor de infraestrutura no Brasil .	65
3.3	Do regime especial de incentivos para o desenvolvimento do setor de infraestrutura	69
3.3.1	Do procedimento de habilitação e co-habilitação ao REIDI	70
3.3.2	Da aprovação dos projetos	74
3.3.3	Da delimitação do benefício	80
3.3.4	Dos impactos orçamentários do REIDI	81
4	CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS E A ORDEM CONSTITUCIONAL	86
4.1	Noções gerais acerca dos parâmetros e órgãos de controle	86
4.2	O controle exercido pelo Tribunal de Contas da União: uma análise do Acórdão nº 3.137/2011-TCU	98
4.3	Controle dos incentivos fiscais <i>versus</i> política de austeridade	106
5	CONCLUSÃO	111
	REFERÊNCIAS	114

1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem por objetivo o estudo dos respectivos reflexos do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura, instituído através da Lei Federal nº 11.488, de 15/06/2017, o denominado REIDI. Trata-se de uma das medidas de incentivo fiscal outorgadas no âmbito do Programa do Governo Federal, denominado de Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). Consiste, assim, em medida de patente extrafiscalidade, através da renúncia de tributos, com o fito de promover o incentivo ao desenvolvimento de infraestrutura no país.

Imperioso ressaltar, outrossim, a escassez de trabalhos científicos na área jurídica acerca do tema objeto do presente estudo, o REIDI, sejam artigos, dissertações de Mestrado ou teses doutorais. Por outro lado, a discussão com relação ao tema encontra guarida em outros ramos da ciência, tais como na área da Economia e Engenharia Civil. Portanto, o objetivo específico do vertente estudo consiste em adentrar nos aspectos jurídicos da benesse fiscal outorgada especificamente ao setor de infraestrutura.

Buscou-se trazer à baila, sempre que possível, manifestações concretas no ordenamento jurídico brasileiro dos institutos jurídicos abordados na narrativa. A partir de pesquisas bibliográficas e documentais pretendeu-se demonstrar o pensamento, indagações e inquietudes de doutrinadores brasileiros e estrangeiros de maior referência acerca da utilização dos incentivos fiscais, enxergados como valioso instrumento de intervenção econômica.

Ademais, de extrema importância os dados obtidos perante a Receita Federal do Brasil (RFB) e Tribunal de Contas da União (TCU) a fim de respaldar a avaliação crítica acerca da utilização da extrafiscalidade no país. Desde o advento da Constituição Federal do 1988 (CF/88), o papel desempenhado pelos referidos órgãos em relação à transparência e controle dos incentivos fiscais tem se tornado, gradativamente, de inegável importância. Além disso, buscou-se, ao longo de todo o trabalho, deixar assente o entendimento e lições perpetradas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da delimitação e alcance dos institutos.

O presente estudo encontra-se estruturado em três capítulos apresentados de forma a trazer um desenvolvimento lógico do tema. Inicia-se, assim, a partir das bases teóricas dos institutos que concretizam a extrafiscalidade, delimitando os conceitos abordados, para finalmente analisar, sob o enfoque crítico, a vertente indutora, objeto de estudo, qual seja, incentivos fiscais outorgados a fim de estimular o desenvolvimento da infraestrutura no Brasil.

É indiscutível que o crescimento econômico está atrelado ao desenvolvimento do setor de infraestrutura, dito de outra forma, a ampliação da infraestrutura é elemento indispensável à

garantia do crescimento de diversos setores da economia. Ademais, considerando que os investimentos nessa área demandam vultosas quantias a serem desembolsadas, a criação do REIDI teve como premissa despertar o interesse da iniciativa privada para investir em setores carentes de infraestrutura.

Os setores que podem ser contemplados pelo do REIDI são os de transporte, portos, energia, saneamento básico e irrigação. De acordo com o Demonstrativo de Gastos Tributários elaborado pela RFB em agosto de 2018, anexo da Lei Orçamentária Anual de 2019, a projeção de gasto com referido benefício é de R\$ 2.819.864.178 para 2019. Dada a magnitude das cifras, é de suma importância que os estudiosos do Direito voltem seus olhos ao regime desonerativo em questão.

A narrativa tem início a partir do estudo da adoção do modelo do Estado Fiscal, dando-se ênfase à separação fundamental entre Estado e economia, cerne do referido modelo. Nessa linha, buscou-se, através da análise do princípio da solidariedade, enfatizar a política tributária como instrumento promocional de direitos fundamentais. Do ideal de solidariedade social emerge a noção do dever fundamental de pagar tributos, sempre calcado na capacidade contributiva e respeitando-se o mínimo existencial.

No primeiro capítulo, traça-se breve esboço histórico acerca da evolução do papel estatal frente à economia até se alcançar o Estado Social de Direito adotado pela atual ordem constitucional. Prosseguindo, apresenta-se o conceito de incentivos fiscais na ótica da doutrina, ressaltando a diferença conceitual proposta pelos estudiosos, até chegar ao conceito adotado no presente estudo. Por fim, expõe-se a diferença entre incentivos fiscais e os denominados institutos afins, dando-se destaque, sobretudo, à noção de gasto tributário (*tax expenditures*) e suas repercussões, no Brasil, após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

No segundo capítulo, são apresentadas algumas manifestações concretas de incentivos fiscais no Brasil, fazendo-se um cotejo com o(s) correspondente(s) valor(res) prestigiado(s) na Carta Constitucional de 1988. Em seguida, realiza-se um estudo pormenorizado acerca da lei instituidora do REIDI e dos demais atos normativos regulamentadores da matéria.

Ao longo do estudo, busca-se dar destaque à forma de habilitação para gozo do benefício, requisitos para aprovação dos projetos considerados de infraestrutura, os tributos federais renunciados, os correspondentes gastos tributários, bem assim foi elaborado um quadro comparativo em relação aos setores da economia que mais fazem uso da benesse fiscal em estudo.

Demais disso, demonstra-se o papel dos órgãos e entidades envolvidos no processo de habilitação e gozo do benefício em questão, notadamente a RFB e o Ministério correspondente à área a ser contemplada pela desoneração em análise.

O terceiro capítulo volta-se à análise do controle dos incentivos fiscais no ordenamento jurídico pátrio, enfatizando o papel do TCU. Trata-se do exercício de controle externo decorrente de imposição constitucional, com grande relevância no que tange à renúncia de receitas decorrente da concessão de incentivos fiscais. Nesse contexto, é realizado um estudo de caso concernente ao Processo TC nº 030.315/2010-7 e o respectivo Acórdão nº 3137/2011, instaurado perante a Corte de Contas com a finalidade de analisar a sistemática de habilitação, concessão e investimentos realizados pelas empresas beneficiárias do REIDI.

São destacadas as recomendações e orientações daquele órgão no que se refere ao controle e efetividade dos incentivos fiscais. Restou sensível a crescente preocupação com a transparência das políticas fiscais, vindicando pela disponibilidade dos respectivos dados de forma a democratizar a informação e legitimar a respectiva outorga. Ademais, são apresentadas críticas e sugestões ao específico processo de habilitação e controle das pessoas jurídicas que gozam do REIDI.

Por fim, apresenta-se breve reflexão acerca da existência de possível relação entre a política desonerativa no Brasil e a atual conjuntura de austeridade em setores de relevância social vivenciada no país.

Naturalmente, o presente estudo não tem o propósito de esgotar toda a problemática concernente ao REIDI. Busca-se, no entanto, lançar aos olhos à existência da referida benesse fiscal, dando destaque aos impactos sentidos pelos cofres públicos em decorrência do instituto em questão.

2 TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

2.1 A noção de Estado Fiscal, solidariedade e tributação

Antes de se adentrar propriamente no tema da tributação indutora, bem como na concessão dos incentivos fiscais, seus parâmetros e reflexos, importante trazer a ideia do Estado Fiscal, destacando sobretudo a relação entre tributação e a atividade econômica estatal. Isso porque a carga tributária, bem assim a forma pela qual tal carga é distribuída, depende do modelo político estatal adotado.

Com o advento do Estado Fiscal¹, modelo através do qual a principal fonte de financiamento estatal se dá através dos tributos, o papel do Estado na economia apresentou alterações bem significativas. No modelo em questão, a tributação sobre a atividade econômica agora desenvolvida, sobretudo, pelos particulares, torna-se a fonte primária de arrecadação de receitas públicas.

Diferentemente do Estado Patrimonial, em que a obtenção de receitas para manutenção da máquina pública se dava predominantemente através da exploração econômica, o Estado Fiscal tem por premissa a separação entre Estado e Economia, sendo custeado, fundamentalmente, através dos impostos. Trata-se de transferência impositiva de parte das riquezas produzidas pelos particulares a fim de financiar as atividades desenvolvidas pelo Poder Público.

Traço característico do modelo ora em discussão consiste na regularidade e estabilidade dos tributos, ou seja, considerando que os anseios da população passaram a ser atendidos pelo Estado, a exigência de dinheiro tornou-se permanente e não mais periódica como ocorria no anterior Estado Patrimonial. Diante das novas e crescentes funções assumidas pelo Poder Público, o ingresso de recursos financeiros aos cofres públicos para atendimento das respectivas

¹ Para Nabais (1998, p. 192), Estado Fiscal seria aquele tem sua base de financiamento fundamentalmente através dos impostos, e não por qualquer espécie tributária. A cobrança do imposto, tributo não vinculado por excelência, independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Referida unilateralidade confere ao Poder Público maior liberdade e certa independência na condução de seus orçamentos. Outrossim, existe corrente divergente no sentido de que o Estado Fiscal tem suas necessidades financeiras supridas por qualquer espécie tributária, sejam tributos unilaterais, sejam bilaterais. No presente trabalho, a perspectiva dada ao Estado Fiscal será mais ampla abrangendo tributos unilaterais e bilaterais, a fim de adaptar referida teoria ao ordenamento jurídico pátrio. Isso porque o STF, através do RE n° 146.733/SP, reconheceu a existência de cinco espécies tributárias distintas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (Teoria da Pentapartição).

funções passou a ser permanente. Ademais, houve o aperfeiçoamento da máquina burocrática, sendo extintos privilégios e isenções do antigo regime (TORRES, 1991, p. 98).

Convém destacar que no Estado Fiscal, de acordo com os ensinamentos de Nabais (1998, p. 196), há uma separação fundamental entre Estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto.

Assim, diante da cisão entre Estado e mercado, lógica desse modelo, as atividades econômicas passaram a ser desenvolvidas prioritariamente pelos particulares, sendo-lhes assegurado o livre exercício das atividades produtivas. Daí porque se fala que o tributo é o preço que se paga pela liberdade, uma vez que o indivíduo se distancia do Estado na medida em que a prestação fiscal substitui os deveres pessoais e alivia as proibições jurídicas (TORRES, 1991, p. 37).

A partir da definição do princípio do Estado Fiscal, facilmente se constata que a maioria dos Estados Modernos adotou o referido modelo,² seja no período do Liberalismo Clássico (Estado Fiscal Liberal), no qual a economia se autorregula através da denominada “mão invisível do mercado” com a mínima intervenção estatal, seja no Estado Social (Estado Fiscal Social), cuja característica é a intervenção do Estado sobre/na economia. Daí ser marcado, este último modelo, pelo alargamento da tributação, haja vista a ampliação da estrutura estatal, notadamente no campo social. Constata-se, portanto, que o tamanho do Estado terá reflexo direto sob a carga tributária, uma vez que todos os direitos geram custos ao Poder Público.

A forma da tributação e o papel do Estado frente à economia é decorrência lógica do modelo político adotado. Com a adoção do Estado Fiscal, o Poder Público afasta-se do desempenho de atividades econômicas com o intuito de lucro, deixando tal iniciativa de maneira ordinária aos particulares. A manutenção da máquina pública se opera através da parcela de contribuição impositiva sobre os agentes produtivos. Noutros termos, o particular é compelido a transferir parcela de seu lucro, auferido com base na livre iniciativa.

² Casalta Nabais assenta que o Estado Patrimonial foi a primeira forma de estado moderno, sendo um estado predominantemente não fiscal, ou seja, tinha suporte financeiro na exploração do seu patrimônio ou propriedades, bem assim nos rendimentos da atividade comercial e industrial por ele próprio assumida. Também os Estados socialistas foram/são Estados não fiscais, uma vez que a sua base financeira assenta essencialmente nos rendimentos da atividade econômica, produzida por eles, monopolizada ou hegemônica. Hodiernamente, pode-se citar, como exceção ao modelo do Estado Fiscal, certos Estados, em virtude do grande montante de receitas provenientes da exploração de matérias-primas (petróleo, gás natural, ouro, etc.) ou até da concessão do jogo (como Mônaco ou Macau). Considerando, outrossim, que o Estado Absoluto foi superado com o triunfo do liberalismo e que tem caráter manifestamente excepcional tanto os Estados Socialistas que ainda existem como os estados “petrolíferos” ou dependentes do jogo, pode-se concluir que o Estado Fiscal tem sido o modelo dominante entre os estados modernos (NABAIS, 1998, p. 192).

Consoante realçado por Estevan (2002, p. 39), no modelo preconizado pelo Estado Fiscal, os objetivos financeiros do Ente Público só podem ser perseguidos por meio da tributação, sendo a atividade econômica deixada às forças sociais. Ao Estado cabe uma participação no êxito obtido a partir do desempenho desta atividade pela sociedade. Ademais, defende que o imposto não deve ser tido apenas como uma carga, mas sim uma garantia da liberdade.

Nos termos acima destacados, a adoção do princípio do Estado Fiscal apresenta reflexo direto sobre a atuação estatal na economia. Ora, decidindo que o Estado terá sua base de financiamento a partir das riquezas adquiridas/acumuladas pelos agentes econômicos, cumpre-lhe preservar a prosperidade no ambiente econômico.

Diante desse contexto, constata-se uma relação de interdependência entre o Poder Público e economia, ou seja, para que os cofres públicos sejam devidamente alimentados a fim de atender aos anseios da população, revela-se imprescindível que a economia flua de maneira saudável. Uma economia forte é capaz de maximizar a arrecadação tributária, daí ser papel do Estado coordenar e zelar pelo desenvolvimento econômico. O desenvolvimento econômico leva às manifestações de riquezas e, por via de consequência, as obrigações tributárias surgem, tais como “o recebimento de salário, lucro de uma empresa, uma transação comercial, a compra de uma casa, de um maço de tabaco ou de gasolina...” (SANCHES; GAMA, 2005, p. 93).

Todavia, para o sucesso e, até mesmo, a manutenção de tal modelo, a incidência tributária não se pode operar de maneira ilimitada. Ao contrário, “o tributo necessita de sua limitação em nome dessa mesma liberdade e da preservação da propriedade privada, o que se fez pelo constitucionalismo e pelas declarações de direito” (TORRES, 1991, p. 98).

Ainda, a adoção do Estado Fiscal encontra-se calcada na livre disponibilidade (econômica) dos indivíduos. Conforme acima referido, a separação entre Estado e economia é tida como pressuposto de tal modelo, cabendo à ordem jurídica assegurar livre disponibilidade econômica dos indivíduos. “Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende das leis e decisões políticas que tem que fazer e tomar.” (NAGELL, 2005, p. 46). Outrossim, com a adoção do modelo em questão não significa que o Estado se encontra impedido de atuar na ordem econômica, ou seja, ser um estado econômico negativo. Deve-se ficar claro, no entanto, que atuação estatal no campo da exploração econômica é subsidiária, com finalidades outras que não sejam ordinariamente a captação prioritária de recursos para a suma manutenção, mas sim para corrigir distorções e

falhas mercadológicas, bem como atender aos anseios e às necessidades sociais. Ditas finalidades devem encontrar respaldo na carta política.³

Nesta perspectiva, aos cidadãos, isto é, aos membros da comunidade, é imputado dever fundamental de contribuir para a manutenção/funcionamento do Estado, bem assim o atendimento das necessidades sociais. Trata-se do denominado dever fundamental de pagar impostos, cujo expoente é o já mencionado doutrinador português José Casalta Nabais. De acordo com o autor, os impostos não decorrem meramente da relação do poder do Estado, nem podem ser tidos como mero sacrifício para os cidadãos; trata-se, na verdade, de “contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado” (NABAIS, 1998, p. 185).

Ora, para além de direitos fundamentais, é reconhecida a existência de deveres fundamentais expressos ou implícitos nas Cartas Políticas. Os direitos fundamentais, diferentemente dos deveres, estão submetidos a um sistema aberto, podendo ser criados por atos infraconstitucionais. Já os deveres fundamentais, obedecem ao princípio da tipicidade, sendo reconhecidos apenas aqueles previstos na Carta Constitucional, seja expressa, seja implicitamente (NABAIS, 1998, p. 93).

Os deveres fundamentais são vistos como categoria jurídica própria, não encontrando fundamento na moral ou na ética. “São deveres jurídicos e não soma de pressupostos éticos da vigência da própria Constituição ou de meros deveres morais, o que não impede que, além de deveres jurídicos constitucionais, sejam deveres morais.” (NABAIS, 1998, p. 36). Portanto, os deveres fundamentais dispõem de base constitucional.

No mesmo sentido de Casalta Nabais, Torres (2014, p. 178) assenta que o dever de pagar tributo se define como um dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Ademais, o dever fundamental de pagar tributos seria um dos pouquíssimos deveres do cidadão no Estado Liberal, ao lado de prestar serviço militar, compor o júri e servir a justiça eleitoral.

Assim, para manutenção de tal estrutura organizacional, típica dos Estados Modernos, todos os cidadãos são chamados a contribuir para o bem comum, pautados numa solidariedade social e cidadania fiscal, traço marcante do Estado Democrático e Social de Direito. Neste

³ De acordo com Celso de Barros Correia Neto, na exploração da atividade econômica, a ação estatal é subsidiária. Ao fixar a precedência do tributo como ferramenta de financiamento da máquina pública, a ordem constitucional limita, em contrapartida, a ação do Estado no campo econômico e exclui a exploração do patrimônio público e a atividade empresarial como instrumentos de captação de recursos (CORREIA NETO, 2016, p. 87). Trata-se de entendimento bastante restritivo, que não se compreende coadunar com a atual Ordem Constitucional, isso porque, como será exposto, a Constituição autoriza, em casos excepcionais, a intervenção direta do Estado na economia com finalidade lucrativa.

diapensão, a tributação constitui um pressuposto fundamental do Estado, visto que este só pode alcançar seus objetivos recorrendo aos tributos como instrumento financeiro. Ora, uma sociedade politicamente organizada necessita de recursos para financiar o aparato estatal a fim de manter e garantir os direitos fundamentais consagrados, sejam eles de qualquer dimensão.

O STF já se manifestou expressamente acerca da existência do dever fundamental de pagar tributos, citando, inclusive, o magistério de Casalta Nabais. O caso a ser ressaltado refere-se ao julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs),⁴ em que se discutia a constitucionalidade dos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001⁵ e respectivos decretos regulamentadores, que autorizam o fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à Administração Tributária sem a intermediação do Poder Judiciário.

O ponto central da discussão residia no aparente conflito existente entre o direito à intimidade e o dever republicano correspondente à obrigação de pagar impostos.

No entendimento esposado pela Suprema Corte, a Carta Constitucional foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, ao lado desses direitos, foram consagrados também deveres, cujo atendimento é, também, condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais e conferem concretude aos direitos assegurados constitucionalmente.

O STF, alterando a jurisprudência até então dominante, julgou constitucional a possibilidade de a Administração Tributária ter acesso aos dados bancários dos contribuintes mesmo sem autorização judicial. A hipótese, na visão da Suprema Corte, não se trata propriamente de quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública.

Tal entendimento restou consagrado no julgamento conjunto das ADIs nº 2.390, 2.386, 2.397 (ver se é tudo na mesma referência) e 2.859 (BRASIL, 2016a), cujo relator foi o Ministro Dias Toffoli, que além de reconhecer a confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar), ressaltou que os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de

⁴ São as ADIs nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, cujo relator foi o Ministro Dias Toffoli.

⁵ Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária. (BRASIL, 2001)

compartilhamento de informações bancárias são aptos a legitimar a transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública.

Consoante Chulvi (2001, p. 60-61), os direitos e deveres dos indivíduos, bem assim a atuação do Poder Público, devem ser interpretados numa perspectiva da solidariedade social, afastando-se de um ideal meramente individualista. Nesse sentido, deve ser difundido o senso de responsabilidade do cidadão, contribuindo a serviço da comunidade na vida política, econômica e cultural.

A autora espanhola apresenta como exemplo desse dever fundamental de solidariedade social, o disposto no art. 30.1 da Constituição espanhola, através do qual se consagra o dever de contribuir com os gastos da seguridade social nacional (CHULVI, 2001, p. 61).

Na perspectiva do Estado Contemporâneo, o princípio da solidariedade social, com base na capacidade econômica, fundamenta o dever de pagar tributos. Noutros termos, todos devem suportar o Estado, na medida de suas capacidades contributivas. Trata-se de uma relação direta existente entre tributação e concretização dos direitos fundamentais, passando as normas tributárias a serem vistas como fonte de financiamento dos direitos, ou seja, “como condicionante de sua concretização.” (CORREIA NETO, 2016, p. 91).

No Brasil, a partir da ordem constitucional inaugurada em 1998, o princípio da solidariedade é tido como alicerce teórico não apenas da constituição tributária, mas sim como um valor axiológico máximo. “Constata-se a passagem na vida constitucional brasileira de um Estado Liberal burguês e sua expressão tradicional do Estado de Direito, para o chamado Estado Social.” (FERRAZ JUNIOR, 2005, p. 208).

O art. 3º, inciso I, da CF/88, estabelece que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Para além de salvaguardar as liberdades individuais, a Constituição busca a concretização da justiça e cooperação social. “Trata-se de nova diretriz que foi estabelecida na redemocratização brasileira pós-88.” (SCAFF, 2006, p. 188).

Não apenas o Poder Público, mas também os membros da sociedade são destinatários dos referidos objetivos, ou seja, todos os cidadãos, integrantes de uma sociedade organizada, devem assumir o compromisso de cooperação com o bem comum. Consoante pontuado por Scaff (2006, p. 187): “por objetivos da República Federativa do Brasil, deve-se compreender o ponto de chegada de toda ação governamental e das pessoas físicas e jurídicas constituídas sob as leis deste país.”

Não se pode olvidar, outrossim, como será exposto no terceiro capítulo, a atual conjuntura vivenciada pelo Brasil, marcada por uma política de austeridade em diversos setores de relevância social, tem levado a questionamentos acerca da (des)obediência aos compromissos sociais consagrados na Lei Maior.

O dever de solidariedade passa a ser pressuposto do ordenamento jurídico positivo do Estado, que “encontra suporte no dever ético de responsabilidade do indivíduo para com os demais semelhantes, que com ele partilham a existência de determinado território (cidadania)” (BALBÉ, 2018, p. 134).

Greco (2005, p. 168-169) assenta que o princípio da solidariedade social, assim como nenhum outro valor, pode ser tido como absoluto, notadamente numa Constituição de valores protetivos típicos do Estado de Direito e valores modificadores da realidade social inerentes ao Estado Social, daí a consagração do Estado Democrático de Direito no art. 1º da CF/88. Constata-se, assim, a compatibilização entre valores aparentemente antagônicos, compromisso com a liberdade dos cidadãos (Estado de Direito) e atuação positiva do Estado, desempenhando notadamente funções redistributivas (Estado Social).

Já a partir da análise do preâmbulo é possível constatar a ênfase dada pelo Constituinte Originário à solidariedade e harmonia social. Ao instituir o Estado Democrático destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, como a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social, salta aos olhos que a preocupação da ordem inaugurada passou a ser o indivíduo como membro de uma coletividade. Afastando-se, portanto, ideologias individualistas e egocêntricas.⁶ Não obstante ter entendido o STF, no julgamento da ADI nº 2.076/AC (BRASIL, 2003), que o preâmbulo da Constituição não goza de caráter normativo. Situando-se no campo da política e não do Direito, ele indica a intenção do Constituinte ao elaborar a Carta de Direitos.

Assim, o preâmbulo consagra os valores eleitos como supremos na sociedade, servindo como vetor interpretativo das demais normas constitucionais. Trata-se, portanto, de um texto prévio que serve para aclarar o espírito do Poder Constituinte Originário quando da feitura do texto constitucional.

⁶ Eis o preâmbulo da Carta Política de 1988, *in verbis*: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.” (BRASIL, 1988).

As normas tributárias, melhor dizendo, o Sistema Tributário Nacional, como parte integrante do ordenamento jurídico, deve encontrar suporte na principiologia expressa e implícita na Lei Maior. Tanto a atuação do legislador infraconstitucional quanto a do intérprete devem se pautar nos valores constitucionais eleitos como supremos pela sociedade. Assim, a tributação deixa de ser um fim em si mesmo, a mera arrecadação de recursos para os cofres públicos passa a ser um instrumento apto a concretizar os objetivos firmados no pacto constitucional.

Segundo Torres (2014, p. 177), a retomada da ideia de solidariedade pode ser atribuída à reaproximação entre ética e direito nas últimas décadas, ideia esta que fora abandonada pelo liberalismo do século XIX e parte do século XX. Neste período, houve uma hipertrofia do ideal de liberdade (pensamento jurídico posterior a Kant) em que ficaram esquecidas as noções de justiça e solidariedade. Tal reaproximação entre direito e ética ficou conhecida como Teoria Neokantiana.

Pelo princípio da solidariedade, os custos das políticas públicas são repartidos entre os cidadãos, de acordo com suas capacidades contributivas. Noutros termos, o princípio da solidariedade apenas se concretiza quando pautado na capacidade econômico-contributiva, salvaguardando o mínimo existencial e, conseqüentemente, a dignidade da pessoa humana. Para Tipke (2012, p. 21), apenas haverá capacidade contributiva quando a renda do indivíduo ultrapassar o mínimo existencial e não deva ser empregada para obrigações privadas inevitáveis.

Na tese doutoral desenvolvida pela professora Luciana Grassano Mélo, restou muito bem destacado que a concretização do princípio da solidariedade com fim de alcançar a justiça fiscal não se resume apenas ao dever de contribuir, engloba, outrossim, diversos outros deveres legais que proporcionem à Administração Tributária promover seu mister. De acordo com a autora, o dever de colaborar com a Administração Tributária, através da prestação de informações sobre terceiros, tem sede e conteúdo constitucional a teor do que dispõem os princípios constitucionais do Estado Social, da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva. Naturalmente, referido dever de informar deve ser exercido de maneira compatível com o direito à intimidade, também de envergadura constitucional. (MELO, 2006).

Ocorre que, para se mostrar viável, o Estado Fiscal deve respeitar a liberdade, a propriedade, a autonomia privada, a liberdade de profissão e iniciativa. “As relações entre liberdade e tributo no Estado de Direito são de absoluta essencialidade. Não existe tributo sem liberdade, e a liberdade desaparece quando não a garante o tributo.” (TORRES, 1991, p. 108).

O exercício da liberdade pelo indivíduo, portanto, está intrinsecamente relacionado ao exercício da tributação pelo Estado.

Consoante registro de Torres (1991, p. 9), o Estado Fiscal foi implantado no Brasil através da Constituição de 1824, que estabeleceu a competência do Legislativo para fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta (art. 15, item 10) e separou a Fazenda do Imperador (art. 115) da Fazenda Nacional (art. 170).

Na atual ordem, revela-se nítido o caráter fiscal adotado na Carta Constitucional de 1988, não obstante a inexistência de dispositivo constitucional expresso nesse sentido.⁷ A partir da análise de diversos dispositivos constantes da Constituição, notadamente do Título VII (Da Ordem Econômica e Financeira), bem assim de princípios constitucionais implícitos, dúvidas não restam acerca da adoção do princípio do Estado Fiscal.⁸

Pontua-se, mais uma vez, que no desenho do Estado Fiscal as receitas originárias, aquelas oriundas da exploração pelo Poder Público do seu patrimônio, assumem papel coadjuvante, ou seja, não representam a principal fonte de financiamento estatal.

Para demonstrar a prevalência dos tributos no orçamento da União, a Lei Federal nº 13.587/2018, Lei Orçamentária Anual, que estima receita e fixa despesas para o exercício financeiro de 2018, apresenta a seguinte estimativa, como mostra o quadro 1 a seguir.

⁷ Torres (1991, p. 98), em sua obra intitulada **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**, adverte que no Brasil, diferentemente de Portugal, houve sensível atraso na chegada do liberalismo e do Estado Fiscal, mantendo-se por muito tempo os traços do patrimonialismo para o que contribuíram a conservação do patrimônio territorial do rei, da Igreja e da nobreza e do mercantilismo consubstanciado nas companhias do monarca, o que propiciou o aparecimento da burguesia e cobrança de tributos.

⁸ Merece especial destaque o disposto no art. 173 da Carta Constitucional: “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.” (BRASIL, 1988).

Quadro 1 - Receita dos orçamentos fiscal e da seguridade por categoria e origem

Valores em R\$ 1.00	
ESPECIFICAÇÃO	VALOR
1. RECEITAS CORRENTES	1.532.404.267.824
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	481.967.380.250
Contribuições	852.533.417.703
Receita Patrimonial	89.279.815.227
Receita Agropecuária	23.453.001
Receita Industrial	1.111.874.797
Receita de Serviços	40.659.906.368
Transferências Correntes	1.092.821.274
Outras Receitas Correntes	65.735.599.204
2. RECEITAS DE CAPITAL	816.801.389.854
Operações de Crédito (*)	498.900.745.559
Alienação de Bens	3.078.241.148
Amortização de Empréstimos	156.712.006.313
Transferências de Capital	181.548.328
Outras Receitas de Capital	157.928.848.506
SUBTOTAL (1 + 2)	2.349.205.657.678
3. REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA PÚBLICA FEDERAL	1.157.215.424.954
TOTAL	3.506.421.082.632

(*) Exclusive Refinanciamento da Dívida Pública Federal

Fonte: Anexo I da Lei nº 13.587/2018. (BRASIL, 2018a).

Ora, o valor total estimado para 2018 é R\$ 3.506.421.082.632; desse total R\$ 481.967.380.250 são compostos de “Receita Tributária” e R\$ 852.533.417.703 de “Receita de Contribuição”. No quadro acima, há a separação entre “receitas de contribuição” e “receitas tributárias”. A separação é resultante da classificação prevista na Lei nº 4.320/64 e “remonta a momento no qual ainda remanesciam dúvidas quanto à natureza tributária das contribuições”. (CORREIA NETO, 2016, p. 86)

De certo que a composição do orçamento apresenta outras fontes de receitas, no entanto nítida está a relevância das receitas tributárias e das receitas de contribuições no orçamento federal. Diante do peso dos tributos frente às receitas dos Entes Políticos, o art. 11 da LRF estabelece que constituem requisitos essenciais de responsabilidade na gestão fiscal a

instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federal.⁹

Pois bem. O art. 173 da Carta Política dispõe que a exploração econômica diretamente pelo Estado somente ocorrerá em situações excepcionalíssimas ali previstas, sejam elas, imperativos da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo, consoante limites estabelecidos em lei. Ratifica, portanto, a noção de que a exploração econômica por parte do Poder Público não se presta, ordinariamente, à aquisição de recursos para atingir seus fins institucionais.

No próximo tópico, passar-se-á a analisar a intervenção do Estado em relação ao processo econômico.

2.2 O papel do Estado frente à economia

De certo que o papel do Estado frente à economia não se revelou estático no curso da história, assim é possível constatar o Estado mais ou menos atuante no campo econômico, com consequências das mais diversas para a vida em sociedade.

No modelo do liberalismo clássico, fruto da derrocada do absolutismo pós-Revolução Francesa, a palavra de ordem passou a ser *liberdade*. Liberdade esta que atingiu todos os campos, inclusive a economia. Foi dada especial ênfase ao Direito Privado, figurando a autonomia da vontade como baliza da liberdade contratual. O Estado intervinha o mínimo possível na vida dos seus jurisdicionados, abstando-se, sobretudo, de intervir na economia. Trata-se do ideal da autorregulação da economia, traço característico das constituições liberais.

Diante do aparato estatal mínimo, com a conseqüente inação no que tange à prestação de serviços públicos, “o custo para manutenção e funcionamento da máquina estatal era bastante reduzido e não dependia da arrecadação de elevada carga de impostos dos cidadãos”. (MELO; NETTO, 2019, p. 484). Nesse período, defendia-se a ideia de que tributação por si só era irrelevante no que diz respeito à tomada de decisões pelos atores econômicos (tributação neutra).

A postura minimalista do Estado Liberal não se mostrou apta a atender aos anseios e necessidades sociais, ao contrário, acarretou uma concentração de renda e a conseqüente hipertrofia da desigualdade. O modelo do Estado Liberal, como simples coadjuvante da

⁹ “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.” (BRASIL, 2000).

economia, que se autorregulava, tornou-se insustentável. “O individualismo e a livre competição haviam aprofundado as desigualdades sociais. Passa-se, então, a defender uma postura mais ativa do Estado na área econômica, objetivando alcançar um maior equilíbrio.” (FARIA, 2012, p. 25).

Ante à inoperância do modelo liberal, constatou-se uma releitura do papel do Estado, notadamente no que se refere à condução da economia. A partir do término da Primeira Guerra Mundial, a abstenção estatal cedeu lugar ao modelo denominado *Welfare State*, consagrado na Constituição Mexicana de 1917 e na Constituição Alemã de Weimar de 1919. Esse novo período ficou marcado pelo intervencionismo estatal nas searas econômica e social, com o fito de corrigir distorções e falhas de mercado, bem assim garantindo o papel do Estado como empresário e garantidor dos direitos aos membros da sociedade.¹⁰

Neste período restaram consagrados outros direitos para além da liberdade, tais como direitos dos trabalhadores, dos consumidores, ao meio ambiente (CAVALCANTI, 1997). Outrossim, além do caráter arrecadatório, os tributos passaram a ser utilizados, conscientemente, como instrumento de política econômica (NUSDEO, 2013, p. 202).

Com o advento do Estado Social, a política tributária passou a ser vista como um instrumento de concretização dos direitos fundamentais dos cidadãos, não apenas através da função arrecadadora, mas também da função interventiva. Daí porque as Cartas Constitucionais desse período passaram a contemplar a possibilidade de o Estado intervir no/sobre o domínio econômico. Uma das principais características do Estado Social é a sua dimensão finalista, ou seja, de alcançar a justiça social por meio da legislação e da atuação positiva dos Poderes Públicos (CHULVI, 2001, p. 59).

No entanto, esse agigantamento do Estado Social passou a ser questionado, buscando-se uma reversão desse processo de crescimento exacerbado, sobretudo no que tange ao papel do Estado frente à economia. “O consenso social-democrático sobre o papel beneficente do Estado positivo - como planejador, produtor direto de bens e serviços e, em última instância, como empregador - começou a desmoronar nos anos 1970.” (MAJONE, 1999, p. 7).

Consoante pontuado por Nobre Júnior (2001, p. 286), ao final do século XX, mais precisamente a contar do início da década de 1980, no governo da Primeira-Ministra Margaret

¹⁰ Consoante pontuado por Francisco Cavalcanti, esse modelo de Estado intervencionista desenvolveu-se, como padrão básico, em praticamente toda a Europa ocidental e nos Estados que usualmente adotam como paradigma, o que ocorre, dentre outros, com os Estados latino-americanos. Exemplos dessa concepção, com algumas variações frutos de momentos históricos, são as Constituições brasileiras de 1934 e as subsequentes, quer em períodos autoritários, como as de 1937, de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/69, quer em períodos de maior liberdade democrática, como a Carta de 1946 e a própria Constituição de 1988, com sua redação original (1997, p. 67).

Thatcher, a difusão do ideário neoliberal produziu intenso impacto sobre o denominado Estado do bem-estar, com a proposição de um Estado mínimo.

Vários foram os fatores que impulsionaram essa mudança de postura no Estado no campo econômico, não apenas a exaustão financeira dos Estados, mas também em razão de uma nova conjuntura no plano internacional, onde a globalização, competitividade, desprestígio de condutas protecionistas passaram a ser a tônica, “sobretudo após o desmoronamento da URSS [União das Repúblicas Socialistas Soviéticas], o período Thatcher no Reino Unido, a consolidação das comunidades econômicas e a formação da OMC [Organização Mundial do Comércio]”, como consignado por Cavalcanti (1997, p. 67).

Portanto, este novo paradigma, denominado de neoliberalismo, propôs o abandono por parte do Estado de atividades que podem ser desenvolvidas a contento pela iniciativa privada, aumentando o nível de participação dos particulares na economia, além da abolição/redução de monopólios e a desregulação legal das atividades econômicas (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 286).

Nessa fase, a sociedade civil foi chamada a desenvolver papel de protagonista na seara econômica, ficando a atuação estatal limitada a determinados setores, o que levou a uma redução da estrutura administrativa do Estado. Trata-se do surgimento do “Estado Democrático e Social de Direito”, amplamente difundido como “Estado Subsidiário”.

Outrossim, não se pode concluir que a atuação Estatal tenha reduzido sua importância na seara econômica. “Se aquele há de se despojar da condição de agente econômico, na qual lhe incumbe realizar a prestação direta de bens e serviços, passa, em contrapartida, a ostentar relevante poder de disciplina e fiscalização do funcionamento dos mercados.” (NOBRE JÚNIOR, 2016, p. 87). Não se discute, portanto, a imprescindibilidade da intervenção estatal no âmbito da economia, todavia o novo modelo pugna por um Estado Subsidiário, que apresenta combinações dos modelos anteriores.

Nos termos até aqui delineados, pode-se afirmar, com segurança, que a adoção do princípio do Estado Fiscal apresenta intrínseca relação com a atuação estatal na economia. Ora, em tal modelo a captação prioritária de recursos públicos deve se dar através das exações, não cabendo ao Poder Público a exploração econômica com o fito de arrecadar recursos para implementação de políticas públicas ordinárias.

Deve-se, assim, partir da premissa de que a excepcional exploração econômica do Estado encontra propósito e fundamento na principiologia insculpida na Carta Constitucional de 1988. Noutros termos, não se trata de uma atuação vazia com o exclusivo objetivo de lucro (lógica do mercado), mas sim tem por escopo dar concretude aos programas alinhavados na Lei

Maior. A intervenção do Estado na ordem econômica deve ser tida como instrumento imprescindível para viabilizar a realização dos fundamentos da República Federativa do Brasil, bem como demais programas elevados em nível constitucional, sobretudo nas disposições concernentes à ordem econômica e social.

Consoante esposado por Alfredo Becker, “nenhuma das reivindicações pleiteadas hoje sob o título de Direitos Sociais poderá alcançar seu objetivo sem uma intervenção do Estado na economia”. (1998, p. 593). Nesse contexto, o art. 173 da Constituição prevê as hipóteses nas quais é permitido ao Poder Público a exploração de atividade econômica, quais sejam, imperativos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo, ressalvados os setores reservados aos monopólios públicos (BRASIL, 1988a). A concepção acolhida, portanto, retrata uma menor participação do Estado como agente da atividade econômica, competindo esta ordinariamente à iniciativa privada.

Não por outro motivo, o Constituinte de 1988 conferiu relevantíssimo papel à *livre iniciativa*, que foi concebida como um dos fundamentos da República Federativa no Brasil, juntamente com a soberania; a cidadania, a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e pluralismo político. Além de fundamento da República Federativa do Brasil, a *livre iniciativa* foi consagrada como princípio fundante da ordem econômica, nos termos do art. 170 da CF/88, sendo “assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização legislativa, salvo os casos previstos em lei”. (BRASIL, 1988a).

Nesse sentido é que Grau (2007, p. 93) se refere ao termo *intervenção* e não meramente *atuação* estatal na economia, isso porque o vocábulo *intervenção* remete à ideia de atuação em área de outrem, ou seja, atuação estatal em área de titularidade do setor privado.

De acordo com o autor, nos termos preconizados pela Constituição, atividade econômica consiste no gênero, compreendendo duas espécies: o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. Serviço público, assim, deve ser desenvolvido preferencialmente pelo setor público, e a exploração de atividade econômica deve se dar ordinariamente pelo setor privado. “O serviço público está para o setor público assim como a atividade econômica (em sentido estrito) está para o setor privado.” (GRAU, 2007, p. 103).

No entanto, cumpre lembrar que a prestação de serviço público pode ser exercida diretamente pelo Estado ou por meio da delegação a particulares, seja na modalidade concessão ou permissão, “com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob o regime total ou parcialmente público”. (DI PIETRO, 2004, p. 99).

Neste ponto, de relevo consignar a classificação proposta por Eros Grau no que tange à atividade econômica em sentido estrito. O autor distingue três modalidades de intervenção: (a) intervenção por absorção ou participação; (b) intervenção por direção e (c) intervenção por indução.

Na intervenção por absorção ou participação, o Poder Público intervém *no* domínio econômico na qualidade de agente econômico, seja tomando para si integralmente os meios de produção (absorção), seja assumindo apenas parcela dos meios de produção (participação), atuando em regime de competição com empresas privadas (GRAU, 2007, p. 148).

Note-se que, ao atuar em competição com as empresas privadas, ao Estado não será concedido qualquer benefício não extensível ao setor privado, ou seja, “o Estado se submete às regras jurídicas e padrões econômicos do próprio mercado”. (MOREIRA, 2005). Ora, admitir tal possibilidade seria chancelar a concorrência desleal. Consoante já ressaltado, na intervenção por participação, o Poder Público (excepcionalmente) e empresas privadas exercem atividade no mesmo setor da economia.

Em relação às técnicas de intervenção por direção e indução, o Poder Público não desenvolve atividade econômica propriamente dita, mas sim atua como regulador daquela atividade. Nestas duas hipóteses de intervenção *sobre* o domínio econômico o Estado busca pressionar, induzir, manipular, estimular e/ou desestimular comportamento dos agentes econômicos. Trata-se, portanto, de uma intervenção indireta na economia.

No que tange à atuação por direção, o Poder Público estabelece padrões de comportamento compulsórios, exercendo certa pressão sobre os agentes econômicos. Aqui não se deixa qualquer margem de escolha, as normas de comportamento são cogentes. “Na atuação por direção, está-se ante comandos imperativos, notabilizados pelo seu caráter cogente, a impor determinados comportamentos aos agentes econômicos.” (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 286). O autor apresenta como exemplos de intervenção por direção o tabelamento de preços e a determinação da forma de comercialização de certos produtos.

Convém esclarecer ainda que na intervenção por indução, está-se diante de normas dispositivas, despidas de conteúdos cogentes. Trata-se de uma opção dada ao agente econômico em adotar o comportamento (in)desejado ou (des)estimulado pelo Estado, ou seja, consistem em políticas públicas que repercutem nas escolhas dos atores econômicos. Assim, avaliando a

adoção de comportamento em um ou em outro sentido, o particular será atingido pelas consequências positivas ou negativas de sua ação ou inação.¹¹

Segundo o magistério de Moncada (1988, p. 285), na intervenção indireta o Estado não se comporta como sujeito econômico, ou seja, não toma parte ativa e direta no processo econômico. Trata-se de uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação que se manifesta em estímulos ou limitações, de várias ordens, à atividade das empresas. Nesta senda, na intervenção indireta o Estado atua como agente regulador, fiscalizador e planejador (estimulando/desestimulando) das atividades econômicas exercidas pelos agentes privados, sendo seus instrumentos principais a planificação e o fomento administrativo.

Merece registro a classificação apresentada por Moreira (2005, p. 3), para quem a intervenção estatal na economia abrange duas espécies: a) a intervenção *stricto sensu* e b) regulação ou intervenção regulatória. A intervenção *stricto sensu* consiste na atuação material direta do Poder Público no espaço econômico reservado às pessoas privadas. Já na regulação, dá-se a emanção de normas gerais e abstratas relativas ao regramento do comportamento econômico dos agentes. Neste último caso, a conduta dos agentes privados subsume-se à hipótese da norma econômica e desencadeia os feitos jurídicos correspondentes, sejam setoriais, sejam globais.

Majone (1999, p. 6-8) argumenta a existência de três principais tipos de intervenção pública na economia: a) redistribuição de renda; b) estabilização macroeconômica e c) regulação de mercados. A redistribuição de renda refere-se às transferências de recursos a determinado grupo de pessoas, regiões ou países, bem assim a provisão dos denominados “bens de mérito”, tais como saúde, educação e seguridade social.

A estabilização macroeconômica se utiliza de instrumentos de política fiscal, monetária e industrial a fim de atingir e manter níveis satisfatórios de crescimento econômico e de emprego. A regulação econômica tem por objetivo corrigir as “falhas de mercado”: abuso do poder de monopólio, externalidades negativas, informações incompletas, a provisão insuficiente de bens públicos.

Para Cavalcanti (1999, p. 5), no caso brasileiro, a intervenção do Estado na atividade econômica caracteriza-se por três formas básicas: a) como sujeito da atividade econômica; b) como Ente regulador e c) no exercício de atividades indutoras, como é o caso da política fiscal

¹¹ Grau (2007, p. 151) assenta que o planejamento não pode ser incluído em uma das modalidades de intervenção no/sobre o domínio econômico. O planejamento teria o condão apenas de qualificar a intervenção, ou seja, confere maior racionalidade aos comportamentos econômicos e sociais. “Decisões que vinham sendo tomadas e atos que vinham sendo praticados, anteriormente, de forma aleatória, *ad hoc*, passam a ser produzidos, quando objeto de planejamento, sob um novo padrão de racionalidade.”

e creditícia, voltadas ao desenvolvimento social e econômico. Trata-se das funções alocativa, redistributiva e estabilizadora, respectivamente.

O presente estudo terá como objeto a utilização das normas tributárias indutoras, através da concessão de incentivos fiscais, como instrumento de intervenção sobre o domínio socioeconômico, a fim de propiciar o desenvolvimento do setor de infraestrutura no Brasil. Na classificação última apresentada, consiste na terceira forma de intervenção, em que o Estado se utiliza de uma política fiscal, mediante uma maior ou menor incidência tributária como mecanismo redutor de custos e estimulador de atividades econômicas (CAVALCANTI, 1997, p. 73).

Dito isto, no próximo tópico, passar-se-á à análise do fenômeno da extrafiscalidade como instrumento concretizador das políticas públicas, notadamente no setor de infraestrutura, tendo como objetivo de estudo da Lei Federal nº 11.488, de 15/06/2007, que institui o REIDI.

2.3 Extrafiscalidade: conceito e fundamentos na ordem constitucional

Consoante acima ponderado, através da fiscalidade, o Poder Público é impelido à tributação a fim de angariar os recursos necessários para financiamento de suas finalidades constitucionalmente consagradas. Outrossim, através da tributação extrafiscal, afasta-se em certa medida do objetivo arrecadatório, para igualmente atingir o mesmo escopo, qual seja, a concretização de valores constitucionais.

Interessante a lição perpetrada por Gouvêa (2005, p. 176-177), no sentido de que os estudos dos institutos jurídicos devem ter em conta seus aspectos axiológicos, não podendo o fenômeno tributário fugir dessa realidade. Portanto, o intérprete no momento da sua atuação deve ter em mente que tanto a tributação fiscal quanto a tributação extrafiscal têm por finalidade a concretização do axioma valorativo consagrado pela Constituição.

O legislador constituinte não instituiu uma realidade pronta ou estática, mas sim consignou programas governamentais a serem implementados, normatizando instrumentos que possibilitassem o alcance de uma nova realidade social e econômica. Daí afirmar-se que se está diante de uma Constituição Programática.

Dentre outros objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, restou consagrada “a construção de uma sociedade livre, justa e solidária”, bem assim o “desenvolvimento nacional”. Dito isso, é possível constatar que ao desenvolvimento econômico foi dada a mesma importância que aos demais valores ali consignados, levando a uma

interpretação harmônica entre eles. Noutros termos, o desenvolvimento econômico nacional, para se revelar legítimo, deve encontrar respaldo no desenvolvimento humano.

O sistema tributário é tido como relevante instrumento apto a dar concretude à nova ordem preconizada, isso porque o Constituinte de 1988 adotou a ideia de finanças funcionais, em que o Estado se utiliza da tributação para atuar sobre a ordem econômica e social, modificando-a segundo os desígnios constitucionais (SCHOUERI, 2005, p. 3). Assim, são os objetivos e valores constitucionais que conferem conteúdo, orientam e estabelecem limites à extrafiscalidade no ordenamento pátrio.

A noção clássica de tributação está ligada à arrecadação de recursos para o financiamento e custeio das políticas públicas (Estado Fiscal), ou seja, está tradicionalmente atrelada ao viés da fiscalidade. Em termos práticos, no Estado Fiscal as exações são imprescindíveis para a existência e manutenção da vida em sociedade, daí porque todos são chamados a carrear os cofres públicos a fim de que os objetivos/fins constitucionais sejam atingidos.

No entanto, assim como a tributação fiscal, a tributação extrafiscal tem se mostrado valioso meio apto a alcançar os preceitos constitucionais, notadamente a promover os direitos fundamentais e corrigir as falhas de mercado. “A tributação extrafiscal tem sido compreendida como um instrumento de reforma social ou de desenvolvimento econômico; redistribuindo renda ou intervindo na economia.” (CALIENDO, 2016, p. 194). Isso posto, é de se concluir que a extrafiscalidade está intrinsecamente ligada à realização de algum valor constitucional.

Valiosa a lição apresentada por José Souto Maior Borges que distinguiu a função fiscal da função extrafiscal da atividade financeira, esta última não se limitando a retirar patrimônio dos particulares recursos pecuniários para a satisfação das necessidades públicas: “É função tipicamente intervencionista e redistributiva.” (BORGES, 1998, p. 39-40).

Com a ruína do Estado Liberal, restou explícita a necessidade de intervenção do Estado no modelo econômico então vigente, com o fim de preservar sua sobrevivência, bem assim de aprimorá-lo.

Nesse contexto, o tributo passou a ser visto não apenas como meio de financiar as políticas públicas, mas como eficaz instrumento de intervenção pública na economia, alterando o curso dos acontecimentos e intervindo nas decisões dos contribuintes. “É este o cerne da noção de extrafiscalidade: o aproveitamento dos efeitos produzidos pela incidência tributária para a realização de outras competências constitucionais.” (CORREIA NETO, 2016, p. 92-93).

Conveniente destacar que os

impostos extrafiscais não constituem uma novidade do Estado Social, já que neles (impostos extrafiscais) sempre se incluíram os clássicos impostos aduaneiros protectivos, bem antigos e conhecidos do estado liberal cuja finalidade era e é a de proteger os espaços econômicos nacionais. (NABAIS, 1998, p. 630).

No entanto, conforme acima assentado, a utilização da tributação a fim de obter efeitos outros dissociados da mera arrecadação está ligada ao surgimento do Estado Social.

Ademais, a utilização da finalidade extrafiscal dos tributos tem se mostrado crescente, e de variadas formas, notadamente através das isenções, tema intrinsecamente relacionado ao presente estudo. Alfredo Becker assenta que “os tributos extrafiscais estão continuamente crescendo em variedade e importância econômica”. (BECKER, 1998, p. 597).

Consoante ensinamentos de Klaus Tipke, “há tributos que, substancialmente têm uma finalidade dirigista, como por exemplo, os impostos sobre o uso de álcool e impostos sobre o fumo, impostos sobre o meio ambiente, o imposto sobre cães”. (2012, p. 62). Trata-se dos denominados tributos dirigistas, impostos de fins sociais ou de fins não fiscais, ou seja, tributos utilizados como orientadores de condutas.

Importante consignar, outrossim, que quer se esteja diante da fiscalidade, quer da extrafiscalidade, feitos externos serão produzidos, todavia nesta última (extrafiscalidade) o fim visado pela tributação será a alteração do curso dos acontecimentos, interferindo na conduta dos contribuintes, não propriamente a arrecadação, apesar desta acontecer. Dito de outra forma, a aptidão de produzir efeitos externos e de arrecadar é comum a todas as normas tributárias, o traço distintivo será a intensidade que irão se manifestar. A visão dicotômica entre tributos fiscais *versus* tributos extrafiscais não se sustenta.

Essa noção de que fiscalidade e extrafiscalidade convivem harmonicamente, havendo a predominância de um dos objetivos sobre o outro, é defendida Paulo de Barros Carvalho, segundo o autor: “[...] não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente a extrafiscalidade.” (2013, p. 243).

Existem, portanto, exações com maior aptidão para influenciarem as condutas dos contribuintes que outras, a depender do desenho constitucional que lhes foi atribuído. Ponderando sobre o tema, Ferraz Junior (2007, p. 356-362) destacou que a função eficaz do tributo é inerente ao seu perfil constitucional, não dispondo o legislador ordinário se valer da discricionariedade na alteração das suas características estruturais a ponto de frustrá-los funcionalmente.

Exemplo recorrentemente citado pela doutrina de tributos extrafiscais são os denominados tributos aduaneiros. A partir do tratamento constitucional dado ao Imposto de

Importação e ao Imposto de Exportação, infere-se tais impostos têm por finalidade intrínseca regular o comércio exterior, ou seja, são instrumentos de regulação da política econômica. Ademais, “estão sujeitos a um regime constitucional extrafiscal próprio que lhes justifica o fato de serem exceção ao princípio da legalidade, da anterioridade e da periodicidade mitigada”. (CALIENDO, 2016, p. 200).

Noutros termos, a finalidade regulatória dos referidos impostos fundamenta a opção do legislador constituinte em autorizar o chefe do Poder Executivo alterar as suas alíquotas mediante decreto, desde que dentro dos limites da lei. De mais a mais, caso fosse necessário obedecer aos princípios da anterioridade e anterioridade nonagesimal/noventena/ periodicidade mitigada à medida regulatória poderia ser inócua.

Também o Imposto Territorial Rural (ITR) apresenta nítida feição extrafiscal, isso porque, por expressa disposição constitucional, suas alíquotas serão fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.¹² “Dentro do sistema tributário brasileiro, o ITR é tido como imposto extrafiscal por excelência.” (GODOI, 2005, p. 163).

Neste ponto, interessante analisar o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em que muito se realça seu viés extrafiscal, haja vista que, por expressa determinação constitucional, será seletivo em razão da essencialidade do produto.¹³ Observar a seletividade consiste em fixar alíquotas diferenciadas para produto/tipo de produto, levando em conta o seu grau de essencialidade para os respectivos consumidores. Isso porque os produtos essenciais são consumidos por toda a população e os supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto (PAULSEN, 2012, p. 296-298).

Assim, a Constituição Federal foi categórica ao estabelecer que as alíquotas do IPI serão dimensionadas de forma a gravar mais os produtos supérfluos e menos os produtos essenciais. Noutros termos, a seletividade consiste em um dever intransponível imposto ao legislador ordinário. Portanto, levando em consideração a função eficaz, apresentada linhas acima, é a essencialidade do produto que baliza a estrutura do IPI.

Nesse contexto, ao legislador ordinário não é dado utilizar-se da técnica da seletividade afastando-se do critério da essencialidade do produto para o consumidor, sob pena de desvio de

¹² “Art. 153, § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.” (BRASIL, 1988a).

¹³ “Art. 153, § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;” (BRASIL, 1988a).

finalidade. “O tributo que é estruturado (seletividade) para alcançar determinada capacidade contributiva (essencialidade do produto para o consumidor) não pode atingir outra ao abandono ou mesmo em detrimento de sua finalidade própria.” (FERRAZ JUNIOR, 2007, p. 358).

Muito se realça o aspecto extrafiscal do IPI, no entanto interessante destacar a sua crescente aptidão arrecadatória dentre as exações federais. Ora, de acordo com o quadro 2 (BRASIL, 2019a) abaixo disponibilizada no site da RFB, onde registra o valor em milhões de reais referente à arrecadação das receitas federais no período de fevereiro e março de 2019 e março de 2018, infere-se que, dentre os impostos federais, o IPI é o que apresenta a segunda maior arrecadação, perdendo apenas para o Imposto de Renda.

Quadro 2 - Arrecadação das Receitas Federais período: fevereiro e março de 2019 e março de 2018 (a preços correntes)

RECEITAS	2019		2018	VARIACÃO (%)	
	MARÇO	FEVEREIRO	MARÇO	MAR/19 FEV/19	MAR/19 MAR/18
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	3.261	3.159	3.176	3,23	2,70
I.P.I-TOTAL	4.677	4.259	4.191	9,79	11,58
I.P.I-FUMO	435	398	420	9,16	3,55
I.P.I-BEBIDAS	266	277	206	(4,20)	28,73
I.P.I-AUTOMÓVEIS	375	238	316	57,30	18,47
I.P.I-VINCULADO À IMPORTAÇÃO	1.459	1.374	1.329	6,20	9,77
I.P.I-OUTROS	2.143	1.972	1.920	8,66	11,61
IMPOSTO SOBRE A RENDA-TOTAL	28.802	31.440	27.468	(8,39)	4,86
I.RENDA-PESSOA FÍSICA	1.429	1.654	1.357	(13,58)	5,30
I.RENDA-PESSOA JURÍDICA	10.037	14.438	9.188	(30,48)	9,24
ENTIDADES FINANCEIRAS	1.725	2.143	1.487	(19,50)	15,98
DEMAIS EMPRESAS	8.312	12.295	7.701	(32,39)	7,93
I.RENDA-RETIDO NA FONTE	17.336	15.348	16.922	12,95	2,45
I.R.R.F-RENDIMENTOS DO TRABALHO	10.575	9.039	9.809	17,00	7,80
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE CAPITAL	3.325	3.308	3.510	0,50	(5,29)
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR	2.561	2.072	2.744	23,62	(6,66)
I.R.R.F-OUTROS RENDIMENTOS	876	930	859	(5,85)	1,94
IOF - I. S/ OPERAÇÕES FINANCEIRAS	2.932	3.354	2.762	(12,59)	6,15
ITR - I. TERRITORIAL RURAL	25	25	11	(2,35)	123,70
COFINS - CONTRIB. P/ A SEGURIDADE SOCIAL	19.766	19.956	18.564	(0,95)	6,48
ENTIDADES FINANCEIRAS	1.610	1.857	1.416	(13,31)	13,71
DEMAIS EMPRESAS	18.156	18.099	17.148	0,32	5,88
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	5.451	5.567	5.027	(2,08)	8,43
ENTIDADES FINANCEIRAS	260	338	233	(22,95)	11,48
DEMAIS EMPRESAS	5.191	5.229	4.794	(0,73)	8,29
CSLL - CONTRIB. SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO	5.428	6.914	5.294	(21,48)	2,54
ENTIDADES FINANCEIRAS	1.140	1.090	1.312	4,60	(13,11)
DEMAIS EMPRESAS	4.289	5.824	3.982	(26,36)	7,70
CIDE-COMBUSTÍVEIS	219	224	404	(2,37)	(45,71)
PSS - CONTRIB. DO PLANO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR	2.582	2.619	2.561	(1,44)	0,82
OUTRAS RECEITAS ADMINISTRADAS	1.637	1.710	2.540	(4,25)	(35,54)
SUBTOTAL [A]	74.780	79.228	71.996	(5,61)	3,87
RECEITA PREVIDENCIÁRIA [B]	33.131	33.729	31.818	(1,77)	4,13
ADMINISTRADAS PELA RFB [C]=[A]+[B]	107.912	112.957	103.814	(4,47)	3,95
ADMINISTRADAS POR OUTROS ÓRGÃOS [D]	1.942	2.105	1.845	(7,71)	5,29
TOTAL GERAL [E]=[C]+[D]	109.854	115.062	105.659	(4,53)	3,97

Fonte: BRASIL, 2019a.

UNIDADE: R\$ MILHÕES

Trata-se, portanto, da demonstração inequívoca de que as funções arrecadatórias e funções indutoras convivem em relação ao mesmo tributo. Nessa toada, é possível distinguir o que Nabais (1998, p. 630) denominou de “extrafiscalidade imanente” e de “extrafiscalidade em sentido estrito”. Nesta última, a finalidade arrecadatória da norma apresenta papel secundário,

ou seja, os objetivos perseguidos transcendem a mera arrecadação. Já a “extrafiscalidade imanente”, encontra-se na generalidade das normas, no sentido de que todas as normas são capazes de gerar efeitos sociais e econômicos, ainda que sua finalidade principal seja a arrecadação.

Registre-se, no entanto, que não há uma delimitação normativa acerca do conceito de extrafiscalidade. Trata-se de construção doutrinária, realçando situações em que o *fim* ou o *efeito* preponderante a ser atingido pela norma tributária é fomentar ou desestimular determinados comportamentos de seus contribuintes, ou seja, o enfoque da tributação como política social ou econômica.

De acordo com Nabais (1998, p. 629), a extrafiscalidade é composta de normas formalmente fiscais, porém “tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas”.

Para Carvalho (2013, p. 234), a extrafiscalidade consiste no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários.

Já Carraza (2014, p. 133), consigna que a extrafiscalidade ocorre quando o “legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui alíquotas e/ou bases de cálculo dos tributos com o objetivo principal de induzir contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”.

Schoueri (2005, p. 27-32) aduz, seguindo as diretrizes propostas por Klaus Vogel, que as normas extrafiscais devem ser vistas como gênero, podendo ser divididas em três espécies, de acordo com a função que desempenham, são elas: (i) normas que induzem comportamentos dos indivíduos (normas tributárias indutoras); (ii) normas que distribuem a carga tributária e (iii) normas que simplificam o sistema tributário e se pautam pelo princípio da praticabilidade.

As normas tributárias indutoras são, portanto, dotadas de valiosa carga axiológica, cumprindo ao intérprete compatibilizar os objetivos da norma com os valores de envergadura constitucional.

Utilizando-se a ideia proposta por Schoueri (2005), o presente estudo terá por enfoque a utilização das normas tributárias indutoras voltadas ao desenvolvimento do setor de infraestrutura no Brasil, notadamente os incentivos fiscais outorgados pelo REIDI, instituído pela Medida Provisória nº 351, de 22/1/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/6/2007.

A finalidade/eficácia diversa da arrecadação não tem o condão de afastar a natureza tributária da norma. As normas extrafiscais, ainda que formalmente, integram o direito

tributário e se sujeitam igualmente aos limites e princípios consagrados no ordenamento jurídico. Nesse contexto, “não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes”. (BALEIRO, 1998, p. 567). Todavia, a utilização do fenômeno extrafiscal deve estar adstrita aos preceitos constitucionais, repita-se.

Quanto à tipologia, a extrafiscalidade apresenta as seguintes espécies: (a) ordinária ou positiva: quando a medida extrafiscal se constitui no agravamento do ônus tributário ou, até mesmo, na imposição de uma hipótese de incidência novel, com vista a desestimular ou impedir certos comportamentos; (b) extraordinária ou negativa: hipótese em que a medida extrafiscal se apresenta como uma desoneração tributária a partir de beneficiamento fiscal, alteração do aspecto quantitativo de um tributo, concessão de isenções ou reconhecimento de imunidades; e (c) regulatória: hipótese em que a medida extrafiscal, positiva ou negativa, em razão da materialidade dos seus efeitos econômicos ou socioambientais pretendidos, corresponde a um ato regulatório (CALIENDO; RAMMÊ; MUNIZ, 2014, p. 475).

Cumprе rememorar que o incentivo ou desestímulo proposto pela tributação extrafiscal deve encontrar respaldo em políticas públicas lastreadas pela Carta Constitucional, “tais como redistribuição de renda e da terra, a defesa da economia nacional, orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento setorial ou regional”. (OLIVEIRA, 2006, p. 45).

No presente trabalho, parte-se da premissa que o ideal da neutralidade do Estado não se sustenta, ou seja, a neutralidade econômica dos tributos, hodiernamente, não passa de um mito. Desde as primeiras linhas aqui traçadas, com respaldo no brevíssimo esboço histórico alhures apresentado, argumenta-se a imprescindibilidade da intervenção estatal na ordenação do sistema econômico, visando a garantir sua salvaguarda.

Neste sentido é a lição de Luís Eduardo Schoueri, consignando que o ideal do Estado como mero expectador de uma ordem econômica que se autorregulava foi superada pelo modelo em que o Poder Público tem papel ativo e permanente nas realizações sociais e econômicas, “assumindo responsabilidades para a condução e funcionamento para próprias forças econômicas.” (2005, p. 1).

Na concepção liberal clássica, a neutralidade tributária respaldava-se pela regra de Edimburgo (“*leave them as you find them rule of taxation*”), ou seja, pregava-se uma neutralidade total dos impostos. Nesta perspectiva, os impostos deveriam ter as seguintes características: “Ser mínimo, geral, proporcional e exclusivamente fiscal, de modo a causar o

menor sacrifício aos cidadãos e manter a sua posição relativa na economia, ou seja, na sociedade.” (NABAIS, 1998, p. 227-228).

No período pós-Segunda Guerra, além de fonte de riqueza, os tributos, notadamente os impostos, passaram a ser encarados como valioso meio de ordenação da estrutura econômica. Consoante já expressado nas linhas acima, em sua feição original, os tributos tinham por escopo a arrecadação de receitas para manutenção e financiamento do Estado. Ocorre que, com o advento do Estado Social, houve uma reconfiguração do papel do Estado frente à economia, e os tributos passaram a ser vistos não apenas como meio de ingresso de recursos aos cofres públicos, mas também passaram a ser criados, majorados ou, até extintos, também como meio de intervenção do Estado na economia.

Dentro do pensamento aqui desenvolvido, restou demonstrado que na opção política adotada pelo Constituinte de 1988, a tributação é nítido instrumento de intervenção estatal no domínio econômico. Neste sentido, as expressões Estado Neutro e Fazenda Neutra revelam-se vazias e despidas de normatividade.

No entanto, a tributação baseada na extrafiscalidade, assim como os demais meios de intervenção do Estado na/sobre ordem econômica, não pode ser alheia aos seus contornos jurídico-constitucionais. Trata-se, portanto, daquilo que Bomfim (2015, p. 79-80) denominou de “intervencionismo programado”, ou seja, no quadro normativo brasileiro a outorga de competência interventiva se opera dentro dos limites propostos pelo Poder Constituinte.

A título exemplificativo, pode-se destacar o art. 146, III, “d”, da Constituição Federal, que consagra tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive com regimes especiais ou simplificados para determinadas contribuições; o art. 146-A estabelece que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo e o art. 151, inciso I, possibilita a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

No Brasil, portanto, a tributação extrafiscal é um mecanismo de ordenação econômica com a chancela constitucional que, em muitas hipóteses, propõe a utilização do direito tributário com a finalidade interventiva. O presente estudo não se coaduna com a linha de pensamento segundo a qual tributação extrafiscal deve ser subsidiária ou complementar à tributação fiscal.¹⁴

¹⁴ Paulo Caliendo apresenta os seguintes fundamentos que levam à conclusão de que a tributação extrafiscal é subsidiária: “Não existe no sistema constitucional nacional uma cláusula geral autorizativa de instituição de tributos com finalidade extrafiscal, devendo esta atuação estar prevista em lei e possuir justificativa relevante

Repita-se, defende-se a utilização da extrafiscalidade dentro dos termos constitucionais, respeitando a base principiológica da Lei Maior. Não obstante o conteúdo aberto, apenas quando respaldada pelos valores e objetivos constitucionais é que se estará diante de manifestações legítimas da extrafiscalidade.

Dito de outra forma, a finalidade extrafiscal não pode ser entendida como salvo-conduto para violação da livre iniciativa. Ora, o Texto Constitucional, por diversas vezes, legitima a função extrafiscal dos tributos, o que leva a concluir que, dentro dos limites ali delineados, poderá ser utilizada regularmente.

A CF/88 não apresenta rol taxativo constando todas as finalidades que podem ser alcançadas através da tributação extrafiscal, trata-se de trabalho a ser desenvolvido pelo intérprete que demanda uma interpretação sistêmica do ordenamento. Naturalmente, o manejo dessas normas não pode desbordar das finalidades e objetivos salvaguardados pelo Poder Constituinte, o que já foi por vezes dito no presente estudo. No tópico seguinte, apresentar-se-ão exemplos de fundamentos que respaldam a utilização da tributação extrafiscal, bem assim manifestações de normas tributárias indutoras, mais especificamente incentivos fiscais, objetivo maior do presente trabalho.

Necessário, portanto, analisar a forma como se operam e se concretizam no ordenamento jurídico brasileiro, como também os efeitos desses instrumentos indutores.

2.4 Incentivos fiscais, incentivos financeiros, renúncia de receitas e *tax expenditures*

O estudo das benesses fiscais passa a ganhar maior relevo a partir do reposicionamento estatal na economia, ou seja, quando o Poder Público, além de garantidor da ordem pública e regulador da ordem econômica, assumiu posição mais ostensiva no que tange à intervenção na/sobre a ordem econômica. Além de demarcar o lícito e o ilícito através da sanção, o Estado passa a fomentar condutas tidas por valiosas pelo ordenamento, bem assim desencorajar comportamentos indesejados (CORREIA NETO, 2016, p. 129).

Com o advento do Estado Social, as desonerações fiscais passaram a ser utilizadas, conscientemente, como normas de política econômica e social. Nesse momento do estudo,

para que supere a exigência de que a função estatal deva ser meramente indicativa; a atividade indutora do Estado na Ordem Econômica, inclusive por meio de tributos extrafiscais, é subsidiária à atuação privada, ou seja, acessória e auxiliar, sob pena de desvalorização dos preceitos básicos do ordenamento nacional; no caso de ponderação ou conflito entre a necessidade de atuação estatal e da livre iniciativa deverá ser privilegiada a esfera privada de atuação dos agentes privados na Ordem Econômica, inclusive com direito público subjetivo de não terem suas escolhas formais ou substancialmente induzidas indevidamente, inclusive por meio da extrafiscalidade.” (CALIENDO, 2016, p. 216).

passa à análise do conceito e das espécies de incentivos e benefícios fiscais, e, em seguida, serão trazidas algumas manifestações concretas do instituto no Brasil.

Segundo Nabais (1998, p. 632), “efectivamente, é no domínio dos chamados benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos”, sendo mais frequente o socorro ao não imposto ou ao menos imposto com fim de condicionar os comportamentos econômicos e sociais dos contribuintes.

No entanto, não há uma delimitação precisa do conceito de benefícios fiscais (*tax incentives, Steuervergünstigugen, agevolazioni fiscali, allégemensts fiscaux, etc.*), doutrinadores mundo afora divergem quanto à sua própria noção. Nabais (1998, pp. 633-634) ressalta que a doutrina norte-americana entende os benefícios fiscais como todo e qualquer desvio ao modelo imposto de maneira abstrata, qualquer derrogação da estrutura fiscal normal, através da qual é concedido regime preferencial a determinada categoria de atividade ou a certos grupos econômicos, por meio de redução de impostos.

Prosseguindo, Nabais (1998, p. 635) apresenta o conceito de benefício fiscal proposto pelo doutrinador italiano Franco Fichera, para quem os incentivos fiscais estão condicionados à conjugação simultânea de três características: (1) integração a uma disciplina derogatória da disciplina ordinária do imposto; (2) produção de um tratamento mais favorável a uma determinada classe de pessoas; e (3) desenvolvimento de uma função promocional.

Ademais, imperioso destacar que não há no ordenamento jurídico pátrio uma definição legal para o termo “incentivos fiscais”. Consoante já ressaltado, tal papel coube à doutrina, que está longe de chegar a um consenso acerca da conceituação do instituto, haja vista a complexidade da tarefa.

Diferentemente do que se deu em Portugal, onde o seu Estatuto dos Benefícios Fiscais houve por bem definir o conceito, além de exemplificar hipóteses de manifestação de benefícios fiscais. Nos termos do art. 2º do citado Estatuto, consideram-se benefícios fiscais as medidas de caráter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Prosseguindo, consigna que são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem às características enunciadas no número anterior. (PORTUGAL, 1989).

Também no ordenamento jurídico português, percebe-se que o conceito positivado de benefício fiscal goza certa amplitude, sendo excluídas do conceito de benefício fiscal apenas

medidas estruturais que estabeleçam delimitações negativas expressas de incidência tributária, consoante descrito no art. 4º do mencionado estatuto.¹⁵

Assim, por ora, pretende-se delimitar o conceito de incentivo fiscal a ser utilizado ao longo da presente dissertação, destacando os institutos afins. Segundo Almeida (2000, p. 27), o instituto para ser enquadrado como incentivo fiscal é preciso que seja “indutor de comportamento”, ou seja, estimule os agentes a agir de determinada maneira, a fim de alcançar objetivo econômico ou social previamente estabelecido.

Outrossim, apresenta o autor diferença entre incentivos fiscais e os benefícios fiscais. Estes últimos (benefícios fiscais) são institutos que têm por fim mitigar/aliviar situações adversas ou dificuldades especiais enfrentadas por determinada classe de contribuintes, ou seja, os denominados “alívios tributários” (*tax relief*). No ordenamento jurídico brasileiro, bem exemplifica o instituto a isenção de Imposto de Renda incidente sobre os proventos de aposentadoria, pensão ou reforma percebidos por portadores de moléstias graves, nos termos do art. 6º, incisos XIV e XXI da Lei nº 7.713, de 1988.¹⁶

A norma isentiva em referência não teria por escopo induzir ou fomentar quaisquer comportamentos ou condutas sociais. Tratando-se, na verdade, de um meio encontrado pelo legislador de mitigar o sofrimento de pessoas portadoras de doenças gravíssimas, através do alívio dos encargos financeiros. Nesse contexto, na visão do autor acima referido, tratar-se-ia de um benefício fiscal e não, propriamente, de incentivo fiscal.

Nessa linha, Nabais apresenta distinção entre benefícios fiscais estáticos ou benefícios fiscais *stricto sensu* e os benefícios fiscais dinâmicos ou incentivos ou estímulos fiscais. “Os primeiros não visam, ao menos diretamente, fomentar ou incentivar, mas tão-só beneficiar por superiores razões de política geral de defesa, externa econômica, social, cultural e religiosa, etc” (1998, p. 648-650). Já os benefícios fiscais dinâmicos, visam a incentivar ou estimular determinada atividade, ou seja, consiste em beneficiar aqueles que adotarem, no futuro, o comportamento fomentado.

¹⁵ “Art. 4º Desagravamentos fiscais que não são benefícios fiscais 1 – Não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária. 2 – Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se, genericamente, não sujeições tributárias as medidas fiscais estruturais de caráter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência.” (PORTUGAL, 1989).

¹⁶ “Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...] XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.” (BRASIL, 1988b).

Catão (2004, p. 58) subdivide os incentivos fiscais em “incentivos que operam na órbita da receita pública - os incentivos tradicionais, as renúncias fiscais - e os incentivos que se perfazem em linha oposta, ou seja, criando diferentemente uma despesa para o ente político”.

Por sua vez, Correia Neto (2016, p. 131-133) aponta dois usos para a expressão “incentivo fiscal”, um de acepção mais ampla e outro de acepção mais restrita. Na acepção ampla, incentivo fiscal pode ser entendido como qualquer derrogação da norma geral de tributação que se preste a favorecer ou estimular atividades privadas a fim de atingir alvo de relevância social ou econômica previamente estabelecido. Ou seja, não apenas as exonerações tributárias, mas qualquer vantagem ou favor fiscal podem ser entendidos como incentivos tributários, tais como parcelamentos, dilação de prazo para pagamento de tributos, simplificação de obrigações acessórias.

No âmbito federal, diversos são os parcelamentos outorgados, dentre eles o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), instituído pela Lei nº 9.964/2000, o Parcelamento Especial (PAES), instituído pela Lei nº 10.684/2003. Ainda, o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Medida Provisória nº 783/2017, convertida na Lei nº 13.496/2017 e revela-se como recente parcelamento em grande escala outorgado pelo Governo Federal.

Não obstante a diversidade normativa e de denominação, a bem da verdade a teleologia das normas instituidoras de parcelamentos ostentam nítido viés extrafiscal e finalidade indutora. Além de gerar arrecadação “imediate” aos cofres públicos, faculta a regularização fiscal das empresas devedoras, salvaguardando a livre iniciativa e evitando a execução judicial do débito.

Já na acepção mais restrita, os incentivos fiscais devem ser tomados como “disposições especiais de direito tributário que reduzem a carga fiscal, mediante alteração da obrigação principal, a fim de favorecer atividades privadas consentâneas com o interesse público”. (CORREIA NETO, 2016, p. 132). O exemplo, nesta hipótese, são as isenções extrafiscais. A diferença entre as duas acepções cinge-se ao tipo de vantagem outorgada ao contribuinte: na acepção ampla inclui-se qualquer derrogação da lei tributária, já na acepção restrita, somente abrange instrumentos que acarretam a redução direta da carga fiscal.

O STF, ao julgar o crédito prêmio de IPI no RE nº 577.348, no qual foi relator o Ministro Ricardo Lewandoski, consignou, no voto condutor, o seguinte entendimento quanto ao conceito de incentivos fiscais: “Incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário.” (BRASIL, 2009a).

No desenvolvimento da presente dissertação, será adotada a acepção mais ampla proposta por Celso de Barros Correia Neto, no sentido de que incentivos fiscais são tidos por mecanismos de favorecimento tributário, reduzindo ou não diretamente a carga tributária, com o objetivo de favorecer ou estimular atividades privadas consentâneas ao interesse público.

O tratamento diferenciado e favorecido outorgado às microempresas e empresas de pequeno porte pela Lei Complementar nº 123, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal, simplificando suas obrigações instrumentais bem exemplifica uma hipótese de incentivos fiscais que não acarretam a redução direta da carga tributária. Ressalte-se que além da simplificação das obrigações, no estatuto em referência, há previsão de incentivos que reduzem a carga fiscal a que estariam submetidas.

Tal medida tem por objetivo fortalecer o segmento das pessoas jurídicas referidas, tendo em vista a sua importância para o desenvolvimento econômico do país, acarretando a geração de emprego e renda. Assim, “surte o efeito extrafiscal de preservar as micro e pequenas iniciativas, tendo em vista os valores constitucionais da livre iniciativa, do pleno emprego e do desenvolvimento econômico”. (GOUVÊA, 2005, p. 184).

Nessa perspectiva, a concessão de incentivos fiscais se materializa através de diversos institutos, dentre os quais se podem citar: isenções, remissões, anistias, créditos presumidos, redução de alíquota, redução de base de cálculo, dentre outros. Não se pretende, no presente trabalho, exaurir todas as formas de manifestação dos incentivos fiscais, haja vista a sua multiplicidade.

No entanto, não se pode olvidar o elemento essencial para o instituto ser classificado como incentivo fiscal, qual seja, os objetivos a que se destinam (CORREIA NETO, 2016, p. 134-137). Noutros termos, entende-se por incentivos fiscais a derrogação do regime ordinário de tributação, através do qual é criada uma situação de favorecimento fiscal, restrita àqueles dotados das características especiais, com fundamento em objetivos de interesse públicos que se sobrepõem à arrecadação.

Feitas tais considerações, passam-se às necessárias distinções dos incentivos fiscais e demais institutos afins. De início, cumpre esclarecer que os denominados incentivos financeiros não integram a categoria de incentivos fiscais nos moldes propostos ao presente estudo. A distinção aqui perpetrada não se revela inócua, ao contrário, a especificação dos institutos apresenta importância de viés prático, na medida em que o tratamento constitucional e legal no que tange aos incentivos fiscais e aos incentivos financeiros é diverso.

Incentivos financeiros, espécie de despesa pública, são institutos afetos ao direito financeiro, eis a primeira distinção. Consubstanciam-se através da transferência de parcela de recursos públicos aos cofres privados, visando ao atendimento de determinada finalidade específica. Nessa toada, “subvenção é doação modal, decorrência do étimo *subventio* que significa auxiliar, ajudar, socorrer”. (CATÃO, 2004, p. 60).

Os incentivos financeiros, portanto, estão ligados ao emprego de receita pública, não apresentando uma relação direta com a tributação. “A concessão de incentivo financeiro poderá passar inclusive pelo emprego de receitas que não decorram da cobrança de tributo, caso em que a separação entre as espécies de incentivo fica mais evidente”. (CORREIA NETO, 2016, p. 142).

A subvenção é o mais difundido dos incentivos financeiros, todavia pode se materializar de outras formas, como é o caso da concessão de empréstimos com juros subsidiados, restrição de tributos, doação de imóveis.

O conceito de subvenção encontra previsão expressa no art. 12, § 3º, da Lei nº 4.320 de 1964, segundo o qual consideram-se subvenções, para efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. A lei estabelece que as subvenções se subdividem em: a) subvenções sociais que se destinam a entidades de caráter assistencial ou cultural; b) subvenções econômicas que se destinam a empresas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Por sua natureza de despesa pública, a subvenção deve encontrar previsão na lei orçamentária do Ente Político concedente. Além disso, para ser legítima, necessita estar respaldada nos princípios e valores constitucionais e com a intenção política da pessoa jurídica concedente, bem assim atender aos demais requisitos disciplinados na Lei nº 4.320, para que possam ser validamente concedidos sem macular os fundamentos da intervenção estatal na ordem econômica.

No que tange às subvenções sociais, impende destacar que a sua concessão encontra restrições de natureza material, no sentido de que visará à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada, aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica. Ou seja, tal suplementação deve se revelar mais vantajosa em termos econômicos que a prestação realizada pelo próprio Poder Público (art. 16 da Lei nº 4.320).

Outrossim, as entidades beneficiárias devem ter suas condições de funcionamento aprovadas pelos órgãos de fiscalização competentes, nos termos do art. 17 da Lei nº 4.320.

Ademais, as subvenções destinadas a entidades com fins lucrativos apresentam caráter excepcional e, além da previsão na lei orçamentária, necessitam de autorização em lei especial, consoante dispõe o art. 19 da Lei nº 4.320.

Já os subsídios, assim como as subvenções, constituem-se por uma prestação ativa por parte do Estado aos particulares, ou seja, não há a correspondente obrigação do beneficiário em devolver o respectivo montante que lhe foi entregue. Os subsídios representam uma ajuda em dinheiro para o setor privado com vistas a fomentar o crescimento econômico, podendo ser de natureza tributária, comercial, financeira ou cambial.

Diante da semelhança dos institutos, subsídios e subvenções, os doutrinadores pátrios têm os visto como sinônimos, o que será utilizado como premissa neste estudo. Bem ilustra a concessão do instituto, no âmbito do Governo Federal, a recente subvenção econômica à comercialização do óleo diesel outorgada através da Medida Provisória nº 838/2018, convertida na Lei nº 13.723, de 4 de outubro de 2018. O benefício financeiro em questão fora concedido num contexto de protestos e paralisações de caminhoneiros que assolou diversas regiões do país em meados de maio de 2018.

De acordo com a Exposição de Motivos Interministerial (EMI nº 00061/2018 Ministério da Fazenda (MF), Ministério de Minas e Energia (MME) (BRASIL, 2018c) que acompanha a Medida Provisória em referência, a elevação dos preços internacionais do petróleo, que chegou a ser comercializado perto dos US\$ 80 por barril, bem assim o aumento do dólar próximo a 60%, acarretou severa pressão sobre o preço dos combustíveis derivados do petróleo no Brasil.

Tal cenário de pressão de preços praticados levou a reivindicações da categoria dos caminhoneiros, notadamente através da falta de abastecimento de combustíveis e interrupção de rodovias, colocaram em risco abastecimento de insumos básicos à população, bem assim a prestação de serviços essenciais, como saúde, educação e transporte da população. Ainda nos termos da Exposição de Motivos (EMI nº 00061/2018 MF MME), “segundo dados da Polícia Rodoviária Federal, foram registradas mais de 500 interdições de rodovias federais, em todos os estados brasileiros, sendo que em torno de 77% dessas duraram acima de 4 horas”. (BRASIL, 2018c).

O item “7” da EMI nº 00061/2018 MF MME apresenta estudo realizado pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), por meio da Nota Técnica 20018/Superintendência de Distribuição e Logística (SDL)-ANP, de 24/05/2018, analisando potenciais impactos logísticos e financeiros da greve dos caminhoneiros sobre o abastecimento de combustíveis. Em sua análise, a ANP detalha os impactos potenciais gerais e diários do

desabastecimento de combustíveis sobre os setores públicos e privados nacionais, consoante quadro abaixo:

Impactos Potenciais Estimados Diários Valores (R\$/dia)
Faturamento do Setor de Revendas 1.188.290.760,00
Arrecadação Federal 166.907.712,00
Arrecadação Estadual 236.147.490,00 (BRASIL, 2018c).

Dentro desse contexto, foi editada a Medida Provisória nº 838, convertida na Lei nº 13.723, de 4 de outubro de 2018, que autorizou a concessão de subvenção econômica à comercialização do óleo diesel até 31 de dezembro de 2018, limitada ao valor total de R\$ de R\$ 9.500.000.000,00 (nove bilhões e quinhentos milhões de reais).

Finalmente, cumpre realçar o item “14” da Exposição de Motivos, no sentido de que “para fins de adequação orçamentária deverá ser aberto crédito extraordinário ao orçamento vigente, mediante Medida Provisória, com a identificação das fontes orçamentárias compensatórias, sendo essa autorização legal condição para a realização da despesa”. (BRASIL, 2018c).

A denominada “subvenção ao óleo diesel” bem ilustra uma situação prática vivida recentemente pelo país que acabou por desencadear a concessão do benefício financeiro ora em estudo.

A partir das diferenças acima traçadas, é possível constatar que o tratamento dispensado pela LRF é diverso para os institutos em questão. Como será melhor detalhado à frente, os incentivos fiscais, nos termos do art. 14 da LRF¹⁷, são tratados como renúncia de receita, estando submetidos ao regramento do dispositivo ora referido. Já os subsídios e subvenções se submetem às dos art. 16 e 17 da legislação ora mencionada, haja vista a sua concessão, acabam por gerar despesa pública, consoante já ressaltado.

Merece destaque o questionamento de Nóbrega ([s.d.], p. 21) acerca dos motivos pelos quais os administradores têm dado preferência à utilização dos incentivos fiscais em detrimento dos incentivos financeiros (incentivos diretos). Para o autor, os incentivos fiscais no Brasil ainda são concedidos com pouquíssima transparência, não obstante a disposição constitucional

¹⁷ “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: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.” (BRASIL, 2000).

que condiciona a concessão de incentivos fiscais à apresentação de demonstrativo do seu efeito sobre as receitas e despesas (art. 165, § 6º, da CF/88).¹⁸

Ademais, as transferências diretas necessitam de revalidação anual a cada novo orçamento, o que não ocorre com os incentivos fiscais. Estes últimos são concedidos uma única vez e prescindem de registro anual nos orçamentos. Nesse contexto, a concessão de incentivos fiscais tem se revelado a opção mais “cômoda” aos administradores públicos. A questão do controle e transparência dos incentivos fiscais será abordada com maior profundidade no capítulo III desta dissertação.

Nabais (1998, p. 667) apresenta alguns inconvenientes dos benefícios fiscais quando comparados com as subvenções, quais sejam: a) o aumento do valor dos impostos; b) falseamento da carga fiscal global; c) não se pode precisar com exatidão os valores dos benefícios fiscais, mas apenas por avaliações grosseiras; d) impossibilidade das autoridades fiscais avaliarem, com precisão, os efeitos dos benefícios fiscais; e) os benefícios fiscais podem abalar a consciência dos cidadãos no cumprimento de seu dever fundamental de pagar tributos, e f) os benefícios fiscais são apontados como a principal causa para tornar mais complexo o sistema tributário.

Borges (2000, p. 94) consigna que o incentivo tributário atua no interior da relação tributária, ou seja, antes da sua extinção pelo pagamento ou outra forma de extinção das relações tributárias. Outrossim, “o incentivo financeiro aplica-se após a extinção da obrigação tributária, consolidada consequentemente a receita respectiva ao patrimônio público”.

Em ambas as situações, está se estimulando os particulares a desenvolverem atividades consentâneas ao interesse público, todavia de formas diferentes. No incentivo financeiro, há o dispêndio direto de recursos públicos à atividade fomentada. Já em relação aos incentivos fiscais, deixa-se de arrecadar.

Para Torres (2000, p. 80), a diferença entre os incentivos fiscais e incentivos financeiros é apenas formal e sem relevância jurídica, ou seja, “que a mesma consequência será obtida: o empobrecimento do ente público e enriquecimento do contribuinte”. Daí porque é indiferente aumentar a despesa ou diminuir a receita.

No entanto, filia-se ao pensamento de Correia Neto (2016, p. 162) no sentido de que “o ponto de contato entre ambos é serem meios de que dispõe o Estado para desenvolver uma política incentivadora e realocar recursos econômicos”. Outrossim, a congruência finalística

¹⁸ “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: [...] § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.” (BRASIL, 1988a).

dos institutos não pode excluir suas diferenças e tratá-los como conceito único, consoante diferenças apontas acima.

É sabido que a outorga de incentivos fiscais se encontra dentro da esfera da discricionariedade administrativa do ente tributante, ou seja, para se caracterizar como incentivos fiscais a sua concessão pauta-se em critérios de oportunidade e conveniência do Poder Público. Elevando a discricionariedade administrativa a elemento essencial dos incentivos fiscais, é possível afastar do seu conceito as denominadas “exonerações” ou “desonerações necessárias” ou “estruturais”.

A ideia de incentivos fiscais está atrelada à derrogação das normas ordinárias de tributação, em que é instituída uma situação especial de favorecimento fiscal, com fundamento em objetivos superiores à arrecadação. Portanto, a concessão de medidas isentivas está diretamente atrelada à faculdade que as pessoas políticas dispõem de criar, abstratamente, tributos, ou seja, à competência tributária (CARRAZZA, 2014, p. 835). Noutros termos, só é possível exonerar quando se pode tributar.

As imunidades constitucionais ilustram bem a questão. Operam o plano constitucional e delimitam a atuação do Ente para criação de tributos, estabelecendo situações de incompetência para criação de exações. “De fato, as regras de imunidade protegem certas situações ou comportamentos que a ordem jurídica considera mais importantes que o carregamento de dinheiro aos cofres públicos” (CARRAZZA, 2014, p. 837). Trata-se, portanto, da delimitação negativa da competência tributária.

Nesta linha de pensamento, as imunidades não podem ser consideradas isenções, uma vez que não há qualquer margem de discricionariedade ao legislador positivo, tendo a própria Constituição delimitado a competência tributária. Nas palavras de Correia Neto (2016, p. 139), “as situações beneficiadas por desonerações decorrentes de imunidade estariam entre aquelas ditas necessárias ou estruturais, excluídas, portanto, do gênero dos incentivos fiscais, que pressupõe a possibilidade de tributação para se configurar”.

Portanto, a isenção está ligada ao exercício da competência, enquanto a imunidade refere-se ao âmbito da própria delimitação constitucional de competência. Os desagrvamentos fiscais estruturais traduzem situações de desagrvamentos-regra, inerente ao próprio modelo de tributação adotado pelo legislador constituinte (BOMFIM, 2016, p. 67).

Nessa perspectiva, o art. 4º do já citado no Estatuto dos Benefícios Fiscais de Portugal estabelece que desagrvamentos fiscais não se confundem com benefícios fiscais. Nos termos do dispositivo referido:

Artigo 4.º**Desagravamentos fiscais que não são benefícios fiscais**

- 1 – Não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária.
- 2 – Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se, genericamente, não sujeições tributárias as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência.
- 3 – Sempre que o julgar necessário, pode a administração fiscal exigir dos interessados os elementos necessários para o cálculo da receita que deixa de cobrar-se por efeito das situações de não sujeição tributária. (PORTUGAL, 1989).

A doutrina atribui ao professor norte-americano Stanley S. Surrey a criação do termo “*tax expenditure*”, no ano de 1967, visando a chamar atenção aos impactos orçamentários que determinadas disposições tributárias especiais podem acarretar, ou seja, os gastos do governo através do sistema tributário. Até então, as previsões tributárias especiais não eram contabilizadas no orçamento público.

Diante de um cenário de crise nos Estados Unidos da América, revelando-se premente a necessidade de conter o défice orçamentário, o professor chamou a atenção para os gastos, ou seja, o impacto no orçamento que as exonerações tributárias traziam consigo.

Consoante ensinamentos de Correia Neto, a noção de *tax expenditure* resulta da necessidade de identificar cada um dos benefícios previstos na legislação tributária e contabilizar a redução das receitas decorrente dessas medidas. (2016, p. 148).

Nesse contexto, gasto tributário (*tax expenditure*) pode ser entendido como o incentivo sediado na receita, sendo equiparado ao verdadeiro gasto representado na despesa [subvenção]. (TORRES, 2001, p. 6).

Ora, passou-se a entender que a concessão de benefícios fiscais deve ser vista como renúncia de receitas representando, na prática, gasto tributário e, gerando, como consequência lógica, o empobrecimento do Estado. Era preciso, portanto, identificar, contabilizar e mensurar os efeitos dos incentivos fiscais.

Esclarece Carlos Ribeiro de Almeida que:

[...] a análise desses gastos constitui uma forma de abordagem à questão dos incentivos e benefícios fiscais, pela qual se consideram as renúncias de arrecadação tributária como gastos governamentais, que devem ser quantificados e controlados, tais quais as despesas orçamentárias (ALMEIDA, 2000, p. 47).

A noção de gasto tributário estaria ligada, pois, à mensuração dos custos com benefícios e incentivos tributários no processo orçamentário. Dito de outra forma, significa estimar os valores que, efetivamente, são renunciados em função da outorga de benefícios e incentivos fiscais. O orçamento tradicional contempla apenas as receitas e as despesas, ingresso e saída do

Tesouro; já “o conceito de ‘*tax expenditures*’, impõe que a estimativa quantitativa dos valores renunciados pelo Estado com um determinado benefício ou incentivo tributário também faça parte ou acompanhe a peça orçamentária”. (BONFIM, 2016, p. 85).

Nesta senda, conveniente consignar que não existe um consenso acerca da definição de “*tax expenditure*” ou gasto tributário, variando sua acepção de acordo com políticas de estrutura tributária de cada país.

Com efeito, Pellegrini (2014, p. 2) assenta que gasto tributário pode ser definido como dispositivo da legislação tributária que: “a) reduz o montante recolhido do tributo; b) beneficia apenas uma parcela dos contribuintes; c) corresponde a desvios em relação à estrutura básica do tributo; e ou d) visa objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos.”

A despeito dos esclarecimentos apresentados, não é tarefa fácil identificar quais as medidas tributárias que podem, na prática, ser enquadradas como gasto tributário. Perquirir o que vem a ser estrutura básica do tributo, bem como identificar as situações excepcionais, por vezes se mostra tarefa árdua, a despeito da relevância do instituto.

Consoante acima identificado os desagravamentos-regra, ou seja, aqueles inerentes ao próprio modelo de tributação, não podem ser entendidos como incentivos ou benefícios fiscais, conseqüentemente, não se enquadram no conceito de gasto tributário. Desde o início do estudo de gastos tributários, restou estabelecido que a sua abrangência não alcançaria qualquer benefício ou incentivo, mas apenas aqueles que não fizessem parte da respectiva norma geral de tributação.

Os apontamentos acerca dos desagravamentos estruturais acima levantados devem ser aqui rememorados, haja vista a conexão essencial existente entre os benefícios fiscais e a noção de gasto tributário. Cita-se o exemplo do Imposto de Renda. É sabido que, por expressa disposição constitucional, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.¹⁹ Trata-se, portanto, do princípio da capacidade contributiva.

A previsão legal de dedução de despesas com saúde e educação é uma das formas de aferição da capacidade contributiva das pessoas físicas. Naturalmente, aqueles que possuem maior gastos com saúde e educação têm menor capacidade contributiva. Nesse sentido, tais

¹⁹ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (BRASIL, 1988b).

exonerações que estão a serviço da capacidade contributiva ligam-se à própria estrutura da tributação, motivo pelo qual não podem ser tidas como gasto tributário, haja vista não se tratar de incentivo fiscal propriamente dito (NÓBREGA, [s.d.], p. 27).

Feitos esses breves apontamentos acerca do gasto tributário, passa-se à análise do instituto no âmbito do ordenamento jurídico pátrio.

2.5 Renúncia de receita no ordenamento jurídico brasileiro

A preocupação com a perda de arrecadação gerada pelos incentivos e benefícios fiscais, na qualidade de instrumentos de política econômica, manifestou-se apenas no final da década de 60, a partir da manifestação do professor Surrey, nos Estados Unidos e, posteriormente, nos países mais importantes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). (ALMEIDA, 2000, p. 29).

Essa preocupação somente alcançou o Brasil a partir da Ordem Constitucional instaurada em 1988, isso porque o Constituinte Originário acabou por trazer disposições constitucionais inéditas acerca do tema. Ademais, no ano de 2000, com a LRF, Lei Complementar 101, o controle dos gastos tributários foi intensificado, sob o enfoque da necessidade da transparência da gestão fiscal responsável.

Até então, não havia controle e mensuração dos efeitos financeiros dos instrumentos de política fiscal desonerativa. “Entendia-se que a concessão de incentivos e benefícios fiscais conduziria ao crescimento econômico, sem atentar-se para a necessidade de transparência destes benefícios e incentivos, com o consequente controle de seus efeitos nos orçamentos dos entes estatais.” (OLIVEIRA, 2017, p. 46).

Nas décadas de 1950 a 1970, aproximadamente, reinava a ideologia desenvolvimentista, sendo adotada no Brasil uma política de concessão indiscriminada de isenções e subsídios. (TORRES, 2014, p. 365-366). As Cartas Constitucionais, fruto do período (1946 e 1967), espelhavam essa convicção, assim “as políticas de desenvolvimento adotadas utilizavam fartamente o gasto público e a concessão de benefícios fiscais como principais instrumentos para estimular o desenvolvimento econômico”. (HENRIQUES, 2009, p. 65).

Tal ideologia era amplamente difundida, inclusive, pela doutrina do período, consoante palavras de Aliomar Baleeiro, em sua obra *Clínica Fiscal*, publicada em 1958, no seguinte sentido: “No mundo moderno, democrático e de sufrágio universal, não há isenções que reflitam privilégios injustificados de classes ou pessoas, como as do *ancien regime*.” (BALEIRO, 1958, p. 127).

Ocorre que, em razão da crise do Estado Social, a utilização dos incentivos fiscais e renúncias de receitas com o fito de induzir o desenvolvimento econômico teve que ser repensada, havendo uma mudança radical na política orçamentária (TORRES, 2014, p. 366).

Seguindo, portanto, a tendência internacional, a CF/88 expressa mandamentos, ainda que se trate de prescrições genéricas, acerca do controle dos gastos públicos. No entanto, a Carta Constitucional não se utiliza da expressão “gasto tributário”. Ademais, foi dado grande destaque e relevância ao princípio da clareza ou transparência, “princípio importantíssimo para o equilíbrio orçamentário e abrange qualquer privilégio, ainda que sob a forma de renúncia de receita, de subvenção ou de restituição-incentivo”. (TORRES, 2001, p. 10).

As traduções mais precisas, para língua portuguesa, da expressão “*tax expenditure*” são “gasto tributário” ou “despesa fiscal”, todavia a tradição jurídica brasileira optou pelos termos “renúncia de receita” e “renúncia fiscal”, utilizados expressamente pelos artigos 70, *caput* e 153, § 4º, III Constituição Federal.²⁰ (CORREIA NETO, 2016, p. 153).

O art. 70 da CF/88, ao tratar do controle externo a cargo do Congresso Nacional a ser exercido com auxílio do TCU e do controle interno de cada Poder, dispõe que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta dar-se-á quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Em razão da especial relevância acerca do tema, convém destacar o §6º, do art. 165, da Lei Maior, segundo o qual 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. Trata-se de anexo ao projeto da lei orçamentária anual em que constam as estimativas de renúncia de receitas decorrentes das medidas de desoneração vigentes e que estejam compreendidas no conceito de gasto tributário.

Nessa toada, no âmbito federal, a RFB publica anualmente em seu sítio da internet o Demonstrativo de Gastos Tributários. Ademais, consta do referido documento que gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, com as seguintes características: 1) visam a atender objetivos econômicos e sociais; 2) constituem-

²⁰ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.” (BRASIL, 1988a).

se em uma exceção ao sistema tributário de referência; 3) reduzem a arrecadação potencial e 4) aumentam a disponibilidade econômica do contribuinte. (BRASIL, 2019b).

Note-se que o dispositivo constitucional não determina qual metodologia de cálculo deve ser aplicada. A RFB se utiliza do método de “perda de arrecadação”, método de cálculo mais utilizado entre os países da OCDE, possibilitando a visualização dos montantes totais de recursos públicos dispendidos. (BRASIL, 2019b).

Para o ano de 2019, o gasto tributário foi estimado em R\$ 306,40 bilhões, representando 4,12% do Produto Interno Bruto (PIB) e 21,05% das receitas administradas pela RFB. Esse valor representa uma elevação nominal de 8,10% em relação ao valor estimado no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) 2018. (BRASIL, 2019b).

Para além de estimar os efeitos financeiros (perda da arrecadação) perpetrados pela concessão de benefícios tributários, a elaboração do demonstrativo ora referido possibilita uma maior transparência quanto à opção de políticas fiscais, bem assim um efetivo acompanhamento pelos cidadãos da arrecadação e alocação de recursos públicos e distribuição da carga tributária.

Apesar da inegável relevância e inovação do dispositivo constitucional, por se tratar de um anexo à lei orçamentária não se submete à discussão, deliberação e aprovação pelo Congresso Nacional. Ou seja, ostenta caráter meramente informativo e não se sujeita a uma avaliação crítica por parte dos deputados e senadores (OLIVEIRA, 2017, p. 254).

Na prática, o Parlamento não chega efetivamente a exercer um juízo de valor acerca dos inúmeros benefícios fiscais vigentes no Brasil, já que não se discute acerca da eficiência dos institutos, bem assim não há um debate sobre manutenção ou revogação deles em face das demais necessidades da população. Além disso, constam do quadro valores estimados que não são comparados à renúncia efetiva (ALMEIDA, 2000, p. 20).

Muito celebrada em matéria de controle e transparência dos gastos tributários foi a edição da Lei Complementar nº 101, a LRF. Não obstante a Constituição de 1988 prever alguns dispositivos referentes ao tema, é inegável que com o advento da LRF houve significativo aperfeiçoamento do controle dos gastos estatais.²¹

Nas palavras Santa Helena (2009, p. 54), “[...] a LRF, além de ratificar e aprimorar os instrumentos do ciclo orçamentário, trouxe consideráveis inovações no trato das finanças públicas brasileiras, instaurando o que poderíamos denominar de regime da responsabilidade fiscal na gestão dos recursos públicos”.

²¹ Henriques (2009, p. 65) destaca que, embora a previsão contida nos artigos 165, § 6º e 70 da CF/88 se mostrem importantes, o controle dos benefícios fiscais não foi, na prática, incorporado à tradição jurídica brasileira, o que só veio a acontecer com a LRF.

A LRF estabelece como premissa de uma gestão fiscal responsável o planejamento e transparência, com a prevenção e correção de riscos capazes de afetar o equilíbrio nas contas públicas. A transparência na gestão fiscal é tida como meta nas democracias modernas, tendo, inclusive, o Fundo Monetário Internacional (2007, p. 8) editado um Manual de Transparência Fiscal.

Referido manual, versão 2007, estabelece que a transparência fiscal exige a prestação de informações completas sobre as atividades passadas, presentes e futuras do governo, bem como a disponibilidade dessas informações, o que contribui para aperfeiçoar o processo de tomada de decisões. Ademais, possibilita aos cidadãos participarem das decisões políticas, inclusive mediante a responsabilização dos governantes.

A fim de efetivar a necessária política de ajuste fiscal iniciada com a promulgação da Constituição 1988, a LRF estabeleceu diversos limites e condições para a concessão de incentivos tributários, impondo, portanto, uma gestão fiscal mais responsável. O art. 14 da LRF introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o controle da geração de gastos tributários, tornando mais rígido o sistema de concessão de incentivos fiscais.

Consta do dispositivo legal uma série de requisitos a serem atendidos na discussão, proposição e aprovação de leis, medidas provisórias e atos normativos que visem à concessão de benefícios fiscais. Trata-se de sistemática baseada no modelo instituído pela legislação norte-americana conhecida como *Budget Enforcement Act*, de 1990 (BONFIM, 2016, p. 124).

Nos termos do art. 14 da LRF, a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária deverá atender a três mandamentos. O primeiro mandamento consigna que o instrumento deve estar acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

O segundo mandamento consagra que o instrumento deve atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Tal previsão em nada inova a ordem jurídica, uma vez que o art. 165, § 2º, da CF/88 já consignava que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá, dentre outros aspectos, sobre as alterações na legislação tributária.

Também a instituição ou ampliação de benefício fiscal deverá atender a pelo menos uma das seguintes condições: a) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária anual e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou b) deve estar acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da

elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Trata-se, portanto, de requisitos alternativos, no sentido de que caso a renúncia não tenha sido considerada na estimativa de receitas da lei orçamentária anual, a concessão ou ampliação de benefícios ou incentivos fiscais deve vir acompanhada de medidas de aumento de receita, através da elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculos, majoração ou criação de tributos. Referido mandamento tem por objetivo prevenir situações de desequilíbrio orçamentário, coibindo, assim, que a aprovação de benefícios fiscais comprometam o disposto na peça orçamentária (HENRIQUES, 2009, p. 90).

Já o § 1º do art. 14 da LRF, apresenta relação de diversos institutos que podem levar a uma renúncia de receita, são eles: 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.

Pondera Henriques (2009, p. 97) que o dispositivo acima, apesar de utilizar a expressão “a renúncia de receita compreende [...]”, quis, na verdade, apresentar um conceito para “benefício fiscal”, visto que a renúncia de receita se refere ao efeito financeiro da concessão de benefícios fiscais. Demais disso, o dispositivo contém rol meramente exemplificativo.

Ao tratar do tema referente a requisitos e limitações à concessão de incentivos fiscais, imprescindível fazer referência à Emenda Constitucional nº 95, que inseriu os artigos 106 a 114 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) para instituir o denominado “Novo Regime Fiscal”.

A proposta de emenda em questão teve grande repercussão na mídia, notadamente em razão de ter estipulado limites às despesas primárias do governo federal a vigorar por vinte exercícios financeiros. No entanto, neste momento, interessa ao presente estudo as disposições contidas nos art. 113 e 114 incluídos ao ADCT. Eis o teor dos respectivos dispositivos legais:

Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

Art. 114. A tramitação de proposição elencada no **caput** do art. 59 da Constituição Federal, ressalvada a referida no seu inciso V, quando acarretar aumento de despesa ou renúncia de receita, será suspensa por até vinte dias, a requerimento de um quinto dos membros da Casa, nos termos regimentais, para análise de sua compatibilidade com o Novo Regime Fiscal. (BRASIL, 1988a).

Assim como o art. 14 da LRF já consigna no tocante à concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, o art. 113 inserido ao ADCT estabeleceu que a propositura legislativa que crie ou aumente despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro. Nesse sentido, foi elevado em nível constitucional o requisito demonstração dos custos financeiros das proposições legislativas que criem ou aumentem despesa obrigatória ou renúncia de receita.

No que se refere a incentivos ou benefícios fiscais, o dever de indicar o impacto orçamentário da medida legislativa não pode ser visto como uma novidade, uma vez que o mandamento está contido no art. 14 da LRF, vigente desde o ano de 2000. Assim, surge a indagação de qual seria a razão jurídica em se incluir ao Texto Constitucional uma obrigatoriedade já prevista na Lei Complementar nº 101.

Pois bem, Correia Neto (2019), analisando a norma inserida ao ADCT, consignou que “a inovação não diz respeito exatamente ao controle legislativo de renúncia fiscais — que já encontrava parâmetro suficiente no artigo 14 da LRF, mas à ampliação das possibilidades de controle judicial de constitucionalidade nessa matéria”. Ora, com a inserção do art. 113 do ADCT ao Texto Constitucional, no caso de aprovação de lei que acarrete a criação ou alteração de despesa obrigatória ou renúncia de receita sem a indicação respectivo impacto do impacto orçamentário e financeiro, a lei pode ter sua constitucionalidade questionada nos órgãos judiciais de controle de constitucionalidade.

Até então, nas hipóteses de desrespeito ao art. 14 da LRF, quando a proposição não era arquivada na Casa Legislativa, não podia se submeter ao controle judicial de constitucionalidade por meio de ação direta, haja vista tratar-se de ofensa apenas reflexa à Constituição, não sendo possível a adoção de dispositivos infraconstitucionais como parâmetro de controle.

Foi nesse sentido que o STF se manifestou no julgamento da ADI nº 3.796/PR, relator: Min. Gilmar Mendes, através da qual se questionava a constitucionalidade da Lei nº 15.054/2006, do estado do Paraná, que restabelece os benefícios fiscais no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que tenham sido cancelados, ou descumpridos antes do seu termo final de fruição, relativos ao Programa Bom Emprego, ao Paraná Mais Emprego e ao Programa de Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social do Paraná (PRODEPAR). (BRASIL, 2019c). Consoante voto do Ministro relator, o argumento de afronta à lei complementar não merece acolhida em sede de ADI, tendo em vista que a ofensa alegada cinge-se ao plano reflexo.

Ademais, já existem na Corte Suprema ADIs, através das quais se questiona a legitimidade de benefícios fiscais utilizando-se como parâmetro de controle o art. 113 do ADCT, instituído pela Emenda Constitucional nº 95. É o caso da ADI 6.027, em que a Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da RFB pugna pela declaração de inconstitucionalidade do PERT e Programa Especial de Regularização Tributária Rural, Leis Federais nº 13.496 e nº 13.606, respectivamente.

Nos termos da decisão exarada pela Ministra Cármen Lúcia, a entidade autora argumenta que as normas impugnadas “apresentam inconstitucionalidade[s] por ferirem os seguintes princípios e preceitos constitucionais: i) princípio da capacidade contributiva, no artigo 145, § 1º; ii) princípio da livre concorrência, artigo 170, IV; e iii) novo regime fiscal, instituído Emenda Constitucional nº 95/2016”. Enfatiza que “não houve estimativa do impacto na arrecadação em decorrência de tal extensão de prazo”. (BRASIL, 2019d).

Considerando que as ADIs que utilizam como parâmetro o artigo 113 do ADCT ainda não tiveram seu julgamento concluído no âmbito da Suprema Corte, não se sabe, por ora, qual o vetor interpretativo a ser dado ao dispositivo constitucional em questão, sobretudo no tocante ao escopo, alcance e destinatários da norma.

Salta aos olhos, porém, que remanesce a preocupação com a necessidade de planejamento nas contas públicas, bem assim com a transparência no processo legislativo relativo à concessão de incentivos fiscais. A inclusão do art. 113 ao ADCT demonstra que os requisitos constantes na LRF, notadamente no art. 14, não atingiram os propósitos de sua criação, ou seja, não foram capazes de coibir a prática legislativa de aprovação exacerbada de leis concessivas de incentivos fiscais, sem a devida avaliação dos impactos orçamentários dos respectivos programas.

A análise da miríade legislativa concessiva de incentivos e benefícios tributários, sobretudo no âmbito federal, nos mais variados segmentos da economia, que atinge diversas espécies tributárias, será objeto do próximo capítulo. Após, tratar-se-á especificamente do REIDI, constante da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

3 INCENTIVOS FISCAIS E INFRAESTRUTURA

3.1 Incentivos fiscais no ordenamento jurídico pátrio

No capítulo anterior, foram lançadas as bases teóricas acerca dos incentivos fiscais. Neste ponto, passa-se a abordar os aspectos práticos para a utilização dessas normas de desoneração fiscal no ordenamento jurídico brasileiro. Como ponto de partida, deve ser realçada a aptidão das normas tributárias indutoras de intervir nas condutas dos contribuintes. Isso porque a criação de uma norma de incentivo fiscal tem por justificativa induzir o comportamento do contribuinte a adotar determinada atitude que, sem a regra de incentivo, não seria praticada. Portanto, “confere-se particular relevo e densidade aos objetivos da norma, que deverão traduzir-se em providências concretas e resultados práticos empiricamente verificáveis” (CORREIA NETO, 2016, p. 169).

Trata-se da denominada função promocional dos incentivos fiscais, ou seja, as normas tributárias indutoras são vistas como um meio de se atingir os valores encampados pela ordem constitucional vigente. Assim, deve ser examinada a aptidão de impulsionamento das atividades humanas ou econômicas, naturalmente “com base em motivações coalescentes aos propósitos de um estado liberal e social de direito” (TÔRRES, 2005, p. 25).

Nesta senda, o Estado passa a ser visto não apenas como um produtor de normas jurídicas, mas sim como um concretizador de políticas públicas, sendo a utilização de medidas fiscais uma forma de promover o seu respectivo desiderato (GRAU, 2014, p. 26-29). Greco (2011, p. 44-45) assenta a importância dos valores na atual ordem constitucional, passando o Direito a ser visto como um meio para viabilização concreta dos valores básicos da pessoa humana e do seu convívio em sociedade.

Em um Estado Democrático de Direito, as formas de arrecadação de recursos pelo governo devem encontrar respaldo na respectiva legislação de regência. Por outro lado, “a recusa intencional quanto à arrecadação de receitas, já admitidas pela legislação, também exige, em boa medida, fundamento legal, em vista de a arrecadação se tratar, muitas vezes, de um poder-dever”. (BRASIL, 2013a).

A CF/88 estabeleceu como requisito para criação ou aumento de tributo a necessidade de lei (princípio da legalidade). Nas lições de Borges (2011, p. 11), “o poder de isentar é o

próprio poder de tributar visto ao inverso”, ou seja, o próprio Ente que detém competência para tributar, poderá igualmente isentar, nos termos do art. 150, §6º da Constituição Federal.²²

A partir da leitura do dispositivo constitucional em comento, percebe-se a exigência de lei específica, ou seja, lei que trate exclusivamente do benefício fiscal a ser concedido. Tal exigência surge em razão da necessidade de evitar prática antiga do Parlamento de conceder favores fiscais disfarçados em leis que tratavam de matéria absolutamente distinta. (SCHOUERI, 2019, p. 310). Nesta senda, a fim de promover maior debate no que tange à outorga de benefícios fiscais, evitando que normas dessa natureza passem despercebidas no bojo de outras leis que versem sobre outros temas, a Constituição Federal houve por bem condicionar a concessão de incentivos fiscais à edição de lei específica acerca da matéria.

O STF, no entanto, no julgamento da ADI 4.033/DF (BRASIL, 2008a), acabou por flexibilizar tal exigência, considerando que a pertinência temática entre a isenção concedida e a lei em que ela foi inserida já é suficiente para atender à determinação constitucional. A ação direta em referência fora ajuizada em face do art. 13, § 3º, da Lei Complementar 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional do pagamento de diversas contribuições instituídas pela União. Ocorre que a Lei Complementar 123 não se limitou à criação da referida norma de isenção, instituiu o Estatuto Nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte.

Restou consignado na ementa do julgado que não houve ofensa à necessidade de reserva de lei específica para dispor sobre isenção, uma vez que há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. Ademais, também ressaltou o STF que ficou comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo. (BRASIL, 2008).

Nos termos acima narrados, ao conferir a competência tributária, a Constituição Federal outorga, igualmente, a possibilidade de utilização do sistema das isenções, a depender da decisão política da entidade tributante (CARRAZA, 2014, p. 1031). Outrossim, convém realçar que as isenções tributárias consistem em uma das formas de se conceder incentivos fiscais, assim como redução de alíquotas e base de cálculos, créditos presumidos, remissão, anistia.

²² “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.” (BRASIL, 1988).

Repita-se, sempre havendo uma simetria entre a norma de incentivo e as finalidades constitucionais. No que se refere ao ICMS, a Lei Maior estabeleceu, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, que a concessão e revogação de benefícios fiscais depende, via de regra, de prévia deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal, conforme regulado em lei complementar. A matéria está regulamentada na Lei Complementar nº 24 de 1975, recepcionada pela atual ordem constitucional, que prevê que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados.

Tais exigências, específicas para o ICMS, mostraram-se necessárias a fim de evitar/minimizar os nefastos efeitos da denominada “guerra fiscal”, tema ainda tão sensível no contexto da Federação Brasileira. Consoante destacado por Faria (2009, p. 94), a expressão “guerra fiscal” busca retratar competição econômica entre os membros da federação, detentores de competência tributária, que a fim de atrair investidores para a instalação de determinado empreendimento econômico em seu território, utilizam-se dos benefícios fiscais como moeda de troca. Busca-se, portanto, evitar os efeitos danosos dessa “guerra” entre os Entes Federados, em que os interesses nacionais acabam sendo prejudicados.

Consoante já relatado na parte inicial deste estudo, “em termos de competências materiais que podem justificar a criação de incentivos fiscais, nossa Constituição Federal foi pródiga, se comparada às anteriores.” (TÔRRES, 2005, p. 26). Nesse contexto, diversos são os dispositivos constitucionais aptos a legitimar a edição de normas de isenção e, registre-se, vêm sendo utilizadas em larga escala pelos entes da federação. Como já se disse, “podem os entes federativos conceder incentivos por meio de normas tributárias indutoras, desde que não estejam regulando matérias alheias à sua esfera de poder”. (ELALI, 2007, p. 118).

Trata-se de tarefa complexa a tentativa de elencar a totalidade dos incentivos fiscais que estão atualmente em vigor no Brasil. No plano Federal, consoante já consignado no primeiro capítulo deste estudo, a RFB publica, anualmente, o Demonstrativo de Gastos Tributários, a fim de atender à disposição contida no artigo 165, § 6º, da CF/88. A partir da análise do referido documento, é possível constatar a vastíssima gama de incentivos fiscais, sendo discriminada a estimativa da perda de arrecadação individualizada decorrente da concessão dos referidos benefícios fiscais.

Percebe-se, outrossim, que a lista é extensa, compreendendo um conjunto de programas demasiadamente diversificado, sobretudo em razão da lista aberta de valores constitucionais consagrados. É possível se valer de normas tributárias indutoras com o fito de promover o desenvolvimento nacional, proteção das micro e pequenas empresas, nas áreas de saúde,

educação, desporto, habitação, etc. Portanto, “os fins admissíveis para os benefícios fiscais parecem ser amplos e indetermináveis a priori”. (CORREIA NETO, 2016, p. 177).

De acordo com o Demonstrativo de Gastos Tributários – PLOA 2019 (BRASIL, 2019b), o gasto tributário para o ano de 2019 foi estimado em R\$ 306,40 bilhões, representando 4,12% do PIB. Referido valor demonstra uma elevação nominal de 8,10% em relação ao valor estimado no PLOA 2018. Eis o quadro elencando as referidas previsões:

Quadro 3- Gastos tributários - projeções PLOA 2019 - consolidação por tipo de tributo, valores nominais e percentuais

TRIBUTOS	VALOR	PART. %		
		PIB	ARRECAÇÃO	GASTOS TRIBUTÁRIOS
Imposto sobre Importação - II	3.588.435.091	0,05	0,25	1,17
Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF	52.414.578.606	0,70	3,60	17,11
Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	49.335.544.739	0,66	3,39	16,10
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF	9.562.728.557	0,13	0,66	3,12
Imposto sobre Produtos Industrializados - Operações Internas - IPI-Interno	27.742.217.160	0,37	1,91	9,05
Imposto sobre Produtos Industrializados - Vinculado à Importação - IPI-Vinculado	2.753.636.953	0,04	0,19	0,90
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	2.914.718.489	0,04	0,20	0,95
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR	45.055.402	0,00	0,00	0,01
Contribuição Social para o PIS-PASEP	13.440.890.588	0,18	0,92	4,39
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	11.264.926.117	0,15	0,77	3,68
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	67.952.069.295	0,91	4,67	22,18
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE	903.218	0,00	0,00	0,00
Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM	1.259.491.525	0,02	0,09	0,41
Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE	0	0,00	0,00	0,00
Contribuição para a Previdência Social	64.122.760.808	0,86	4,41	20,93
TOTAL	306.397.956.548	4,12	21,05	100,00
ARRECAÇÃO*	1.455.384.700.381	19,57	100,00	
PIB	7.436.747.426.018	100,00		

Fonte: BRASIL (2019b).

O PLOA 2019 também apresenta quadro comparativo entre as espécies tributárias que concentram a maior parte dos gastos tributários, permitindo constatar que a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Previdenciária são os tributos que concentram a maior parte dos gastos tributários. Os gastos relativos à COFINS representam 22,18% do total e a 0,91% do PIB; os da Contribuição Previdenciária, 20,93% do total e 0,86% do PIB, seguidos do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF): 17,11% do total e 0,70% do PIB.

Ainda, de acordo com o referido documento, observa-se que o Simples Nacional é o gasto tributário de maior participação no valor total (28,48%), seguido dos Rendimentos Isentos e Não Tributáveis do IRPF (10,49%); da Agricultura e Agroindústria – Desoneração da Cesta

Básica (9,87%); da Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio (8,07%), e das entidades sem fins lucrativos – imunes e isentas (7,92%).

Na página da internet da RFB consta o gráfico abaixo demonstrando a evolução dos gastos tributários em percentagem do PIB e da Receita. (BRASIL, 2020). Veja-se:

Gráfico 1 - Evolução dos gastos tributários (em % do PIB e da Receita)



Fonte: BRASIL, 2020.

Percebe-se que, a partir do gráfico acima, o impacto correspondente aos gastos tributários em relação à receita vem se mostrando crescente ao longo dos anos, atingindo um patamar no ano de 2019 de mais de 21% da receita administrada pela RFB. Quanto ao reflexo em relação ao PIB, salta aos olhos o crescimento dos gastos tributários, partindo no ano de 2006 de 3,33% para 4,20 do PIB no ano de 2019.

De acordo com o 3º Orçamento de Subsídios da União (BRASIL, 2019e),²³ elaborado pela Secretaria de Avaliação de Políticas Públicas, Planejamento, Energia e Loteria (SECAP), do Ministério da Economia, sob o prisma regional, os gastos tributários em 2018 concentraram, majoritariamente, na Região Sudeste (mais da metade, 50,7%). Segundo o referido documento, tal concentração pode ser atribuída, sobretudo, pela concentração da base produtiva e matizes

²³ Relatório de Benefícios Tributários, Financeiros e Creditícios no período de 2003 a 2018. Trata-se de documento de maior amplitude que Demonstrativo de Gastos Tributários elaborado pela RFB, uma vez que contempla os benefícios tributários, creditícios e financeiros. (BRASIL, 2019e).

empresariais. Em seguida, encontram-se as regiões Sul (14,5%), Nordeste (13%), Norte (12%) e Centro-Oeste (9,8%).

Cumprе apresentar o quadro a seguir, contemplando tais dados:

Quadro 4 - Gastos tributários - projeções 2019 - consolidação por tipo de tributo, valores nominais e percentuais

	Norte	Nordeste	Centro-Oeste	Sudeste	Sul	Total
R\$ bilhões em 2017	30,5	34,7	21,6	149,8	42,2	278,7
R\$ bilhões em 2018	35,1	38,1	28,7	148,5	42,5	292,8
Variação R\$ bilhões	4,6	3,3	7,1	-1,3	0,3	14,1
Variação 2018/2017	15,2%	9,6%	33,0%	-0,9%	0,8%	5,1%
Participação 2017	10,9%	12,5%	7,7%	53,7%	15,1%	100,0%
Participação 2018	12,0%	13,0%	9,8%	50,7%	14,5%	100,0%

Fonte: RFB. Elaboração: SECAP.

Feitas tais considerações, passa-se à análise de alguns exemplos de incentivos fiscais em vigor no Direito brasileiro. O primeiro exemplo digno de nota refere-se aos estímulos fiscais voltados ao desenvolvimento da região amazônica, dentre eles pode ser destacada a isenção do IPI para as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, consoante dispõe o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, com redação dada pela Lei nº 8.387/1991.²⁴ Trata-se de benefício fiscal criado com o objetivo de dar concretude à diretriz constitucional de desenvolvimento nacional e redução das desigualdades regionais, nos termos preconizados pelos artigos 3º, III e 170, VII, da Carta Constitucional. Além da isenção do IPI referida, existem incentivos sobre a importação de matéria-prima e bens de capital, sobre as mercadorias produzidas e destinadas ao consumo interno, dentre outros.

Demais disso, o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias consignou expressamente a manutenção da 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. Através da concessão do benefício em comento, busca-se incentivar o desenvolvimento e expansão do parque industrial da respectiva região, que devido às suas características geográficas não levaria à instalação espontânea das indústrias.

²⁴ “Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.” (BRASIL, 1967).

Registre-se, outrossim, que a Emenda Constitucional nº 83,²⁵ de 5 de agosto de 2014, houve por bem prorrogar o incentivo fiscal até 2073.

De acordo com Demonstrativo de Gastos Tributários 2019, disponível no sítio da RFB, o efeito da respectiva renúncia estimado para o ano de 2019 é de R\$ 24.727.653.267. (BRASIL, 2019b).

Pode-se, também, citar como exemplo a Lei nº 11.438/2006, que contempla da dedução do imposto de renda, pessoa física ou jurídica, dos valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direito a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte. Trata-se de incentivos voltados ao fomento de atividades de caráter desportivo, que encontra fundamento direto no art. 217 da Constituição Federal, segundo o qual é dever do Estado fomentar práticas desportivas formas e não formais, como direito de cada indivíduo.

Consta do PLOA 2019 que a projeção do gasto tributário correspondente ao incentivo ao desporto contemplado na mencionada lei para o ano de 2019 foi estimado em R\$ 6.064.307 para o imposto sobre a renda pessoa física e R\$ 244.599.202 para imposto sobre a renda pessoa jurídica, perfazendo um total de R\$ 250.663.509.

O Programa Universidade para Todos (PROUNI), instituído pela Lei nº 11.096/2005, estabelece isenção para as instituições que aderirem ao programa dos seguintes tributos: imposto de renda pessoa jurídica, contribuição social sobre o lucro líquido, contribuição social para financiamento da seguridade social e contribuição para o programa de integração social.

O PROUNI destina-se à concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. De acordo com o art. 2º da lei, as bolsas serão destinadas: (i) a estudante que tenha cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral; (ii) estudante portador de deficiência, nos termos da lei e (iii) professor da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia. (BRASIL, 2005).

Percebe-se que a Lei nº 11.096/2005 vem concretizar os preceitos estabelecidos no art. 205 da Constituição Federal, segundo o qual a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para

²⁵ “Art. 1º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 92-A: Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.” (BRASIL, 1988a).

o trabalho. Portanto, busca-se induzir a concessão de bolsas de estudos, permitindo o acesso pelos estudantes em condição de vulnerabilidade econômica aos cursos superiores em universidades privadas.

A estimativa de renúncia de receita em decorrência do referido programa para o ano de 2019 foi de R\$ 2.167.713.503, consoante o citado Demonstrativo de Gastos Tributários – PLOA 2019. (BRASIL, 2019b).

Conforme já destacado no presente estudo, diversos são os valores constitucionais que podem ser concretizados através da política fiscal, existindo denso arcabouço normativo contemplando tais previsões em nível federal. “Todo incentivo fiscal (*depenses fiscales, tax expenditures*) concedido sob o amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir as desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional e regional” (TÓRRES, 2005, p. 27-28).

No próximo tópico, passa-se à análise dos incentivos fiscais voltados ao desenvolvimento do setor de infraestrutura no ordenamento jurídico brasileiro, objetivo específico do presente estudo.

3.2 Políticas públicas para o desenvolvimento do setor de infraestrutura no Brasil

É recorrente a afirmação de que o crescimento econômico está atrelado ao desenvolvimento da infraestrutura, motivo pelo qual o Poder Público tem se voltado para medidas fomentadoras daquele setor, notadamente a partir da década de 90. Consoante ponderado por Nóbrega (2011, p. 24), não é possível falar em crescimento econômico sem uma infraestrutura adequada. Assim, investimentos em setores como telecomunicações, transportes, portos, siderurgia e petróleo são imprescindíveis ao desenvolvimento econômico satisfatório.

A expansão e a modernização da infraestrutura se mostram tão essenciais para o desenvolvimento econômico dos países e, conseqüentemente, para uma melhor qualidade de vida da população, que restou contemplado em um dos 17 Objetivos para o Desenvolvimento Sustentável, Agenda 2030, anunciadas pela Organização das Nações Unidas (ONU). Dentre os objetivos elencados, encontram-se erradicação da pobreza, educação de qualidade, energia potável, dentre outros. Ao lado desses valores aparece o Objetivo 9: “Construir Infraestruturas Resilientes, Promover a Industrialização Inclusiva e Sustentável e Fomentar a Inovação”. (ONU, 2015).²⁶

²⁶ De acordo com a plataforma da ONU, esta agenda é um plano de ação para as pessoas, para o planeta e para a prosperidade. Os novos objetivos entraram em vigor no dia 1º de janeiro de 2016 e orientarão as decisões a

Nessa toada, a oferta de infraestrutura sustentável no território de um Estado revela que este dispõe de condições de desenvolvimento, ao passo que a carência dessa oferta impede ou limita o desenvolvimento econômico e social daquela nação. Noutros termos, a falta de infraestrutura tem se mostrado um dos principais entraves para o progresso econômico e, conseqüentemente, para a melhoria da qualidade de vida da população.

Consoante ponderado por Campos Neto (2014, p. 8), “os investimentos em infraestrutura elevam a competitividade sistêmica da economia, melhorando as condições de transportes, de comunicação e de fornecimento de energia”. Portanto, de acordo com a visão do autor, a oferta de infraestrutura impacta, igualmente, a competitividade, o que torna os serviços mais eficientes.

Outrossim, sabe-se, igualmente, que os investimentos necessários ao fomento da infraestrutura são de elevadíssima monta, levando o Poder Público a buscar alternativas para estimular a iniciativa privada a participar mais fortemente desses investimentos. Foi nessa tônica que, em janeiro de 2007, o Governo Federal anunciava o PAC.

O PAC consiste em um conjunto de medidas voltadas ao incentivo de investimento privado, bem como o aumento de investimento público em infraestrutura a fim de promover remoção dos obstáculos ao crescimento do país. Além disso, tem por escopo a redução das desigualdades regionais.

De acordo com a Apresentação para a Comissão de Assuntos Econômicos e de Infraestrutura do Senado Federal, de 13 de março de 2007, constante no site do então Ministério da Fazenda, as medidas do PAC estão organizadas em cinco blocos: 1) Estímulo ao Crédito e ao Financiamento; 2) Desoneração e Aperfeiçoamento do Sistema Tributário; 3) Investimento em Infraestrutura; 4) Melhora do Ambiente de Investimentos e 5) Medidas Fiscais de Longo Prazo. (BRASIL, 2007a).

Na primeira edição do Programa (2007-2010), de acordo com o 11º Balanço Completo do PAC - 4 anos (2007 a 2010), os investimentos públicos dobraram entre 2007 e 2010, passando de 1,62% do PIB, em 2006, para 3,27% do PIB nos 12 meses encerrados em outubro deste ano (2019). (BRASIL, 2007b). A segunda fase do programa, denominado de PAC 2, período 2011 a 2014, contou com mais de 40 mil empreendimentos em todas as regiões brasileiras e os investimentos do período atingiram mais de R\$ 1 trilhão até o final de 2010. Ademais, 72% superior aos investimentos realizados no PAC 1. (BRASIL, 2007c).

serem tomadas ao longo dos próximos quinze anos. Os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, Agenda 2030, podem ser encontrados, na íntegra, no site da ONU. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/pos2015/agenda2030/>. Acesso em: 25 abr. 2019.

A criação do REIDI refere-se a uma das medidas de desoneração previstas pelo PAC, que será abordado em detalhes no próximo tópico.

O quadro a seguir, elaborado com base nos dados constantes no 11º Balanço Completo do PAC - 4 anos (2007 a 2010) especifica as medidas de desoneração tributária instituídas pelo programa, o respectivo fundamento legal, bem assim o resultado alcançado.

Quadro 5 - Medidas de desoneração tributária do PAC

(continua)

Medida	Situação	Resultado
Desoneração de Obras de Infraestrutura – REIDI	Lei nº 11.488/2007, Decretos nº 6.144/2007 e nº 6.167/2007	Aprovados 422 projetos pelo Ministério de Minas e Energia de geração e de transmissão de energia Inclusão da hidrelétrica de Santo Antônio/RO – 3.150,4 MW.
Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas	Lei Complementar nº 123/2007	Adesões ao Simples Nacional: aproximadamente 4,3 milhões de empresas Criação de mais de 700 mil novas empresas
Programa de Incentivo ao Setor da TV Digital – PATVD	Lei nº 11.484/2007 Dec. nº 6.234/2007 IN RFB 853, de 13/06/2008	Criado GTI para análise de projeto 1 projeto aprovado 1 projeto em análise de viabilidade pelo MCT, MDIC e MF
Criado GTI para análise de projeto 1 projeto aprovado 1 projeto em análise de viabilidade pelo MCT, MDIC e MF		
Programa de Incentivo ao Setor de Semicondutores – PADIS	Leis nº 11.484/2007 e 11.774/2008 Decreto nº 6.233/2007	4 projetos encaminhados por empresas interessadas em análise de viabilidade pelo MCT, MDIC e MF
Ampliação do Benefício Tributário para Microcomputadores	Decreto nº 6.023/2007	Em 2007, 27,2% dos moradores em domicílios particulares permanentes tinham acesso a computador (crescimento de 22,1% em relação a 2006). Aumento das vendas no varejo em 33,5% em 2008 e 10,6% em 2009 para materiais de escritório, informática e comunicação. Em 2010, no acumulado dos últimos 12 meses, até setembro, crescimento de 20,4% neste segmento

(conclusão)

Medida	Situação	Resultado
Recuperação Acelerada dos Créditos de PIS e COFINS em Edificações	Lei nº 11.488/2007	Renúncia fiscal prevista – R\$ 1,15 bilhão em 2007, R\$ 2,3 bilhões em 2008, R\$ 2 bilhões em 2009 e R\$ 1,9 bilhão em 2010
Desoneração das Compras de Perfil de Aço	Decreto nº 6.024/2007	Renúncia prevista – R\$ 63 milhões por ano
Reajuste da Tabela de Imposto de Renda – Pessoa Física	Lei nº 11.482/2007	Renúncia prevista – R\$ 1,3 bilhão, em 2007, R\$ 2,5 bilhões em 2008, R\$ 8,8 bilhões em 2009 e R\$ 11,1 bilhões em 2010. (Nos anos de 2009 e 2010 foi considerado o aumento do número de faixas de alíquotas, decorrente da Lei nº 11.495/2009)
Depreciação Acelerada para Máquinas e Equipamentos	Lei 11.482/2007	Renúncia prevista – R\$ 900 milhões por ano
Prorrogação da Cumulatividade do PIS e da COFINS na Construção Civil	Lei no 11.434/2006	Renúncia prevista – R\$ 600 milhões em 2007, R\$ 1,1 bilhão em 2008, R\$ 1,2 bilhão em 2009 e R\$ 1,3 bilhão em 2010
Desoneração dos Fundos de Investimento em Infraestrutura	Lei nº 11.478/2007 Isenção IRPF	Não apurado – A isenção de IRPF e IRRF aplicase aos resgates efetuados após transcorridos 5 anos da aquisição da cota pelo investidor

Fonte: BRASIL, 2007b (adaptação).

3.3 Do regime especial de incentivos para o desenvolvimento do setor de infraestrutura

O REIDI foi instituído através da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 15 junho de 2007. Caracteriza-se como uma das medidas de incentivo fiscal outorgadas no âmbito do PAC do Governo Federal.

A norma objeto de estudo tem nítido viés indutor no sentido de atrair investimentos privados voltados ao fomento da infraestrutura nacional. Assim, a conduta incentivada consiste em estímulo à iniciativa privada a realizar investimentos no setor de infraestrutura, através da suspensão de determinados tributos.

Restou consignado na exposição de motivos da medida provisória que o incentivo fiscal proposto tem por fim reduzir o custo inicial dos empreendimentos no setor de infraestrutura e atrair investimentos, de forma que a carência em infraestrutura não se torne um entrave ao crescimento econômico do país. (BRASIL, 2007d). Além disso, o documento em questão deixa assente que o crescimento da economia está atrelado a elevados investimentos em obras de infraestrutura, todavia o Poder Público não disporia de recursos necessários para ditos investimentos, o que torna imprescindível a participação da iniciativa privada.

A fim de atingir o desiderato apresentado na exposição de motivos em referência, o REIDI optou por beneficiar as empresas que cumpram determinados requisitos com a suspensão da exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da COFINS incidentes sobre bens e serviços dos projetos voltados à implantação de infraestrutura nos setores descritos na lei. Dessa forma, buscou-se abrandar os custos iniciais com a implementação do projeto.

O benefício fiscal previsto no REIDI será concedido à pessoa jurídica de direito privado que seja titular de projeto para implementação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, energia elétrica, saneamento básico, irrigação ou dutovias. Constata-se, assim, que uma variada gama de setores foi contemplada pelos benefícios constantes do REIDI, o que demonstra a nítida intenção de uma política de expansão e desenvolvimento de obras de infraestrutura.

No procedimento de habilitação no REIDI há a participação, tanto do Ministério responsável pelo setor favorecido, que deverá fazer uma análise técnica do respectivo projeto, bem como da RFB, a quem caberá a análise acerca do atendimento das exigências documentais e proceder à verificação da regularidade fiscal da empresa interessada. Isso porque o §2º, art.

2º, da Lei nº 11.488²⁷ consignou a adesão ao REIDI condicionada à regularidade fiscal da pessoa jurídica em relação aos impostos e contribuições administradas pela Secretaria da RFB.

Neste momento, cumpre destacar o arcabouço normativo que rege o REIDI, são eles: (i) Medida Provisória nº 351, que instituí o Regime Especial; (ii) Lei nº 11.488, a denominada lei de conversão; (iii) Decreto nº 6.144, que disciplina a forma de habilitação e co-habilitação ao REIDI e (iv) Instrução Normativa (IN) nº 758 da RFB, que estabelece os procedimentos destinados à habilitação ao REIDI.

Demais disso, cada Ministério responsável pelo setor favorecido deverá definir, através de portaria, os projetos de infraestrutura que podem ser enquadrados como beneficiários do REIDI²⁸. Noutros termos, além das disposições normativas acima transcritas acerca do tema, existem igualmente as portarias editadas pelas respectivas pastas constando as especificidades técnicas a serem atendidas pelos respectivos projetos.

O procedimento de habilitação será abordado mais detidamente no tópico seguinte.

3.3.1 Do procedimento de habilitação e co-habilitação ao REIDI

De início, imperioso esclarecer que, em atenção ao disposto no art.1º, parágrafo único, da Lei nº 11.488, coube ao Poder Executivo a tarefa de regulamentar a forma de habilitação e co-habilitação ao REIDI, determinação esta que foi atendida através do Decreto nº 6.144/2007.

Para fruição do respectivo benefício-suspensão da cobrança do PIS/PASEP e COFINS, a pessoa jurídica deverá cumprir dois requisitos, quais sejam, ser titular de projeto de infraestrutura aprovado pelo respectivo Ministério e estar habilitada perante à RFB. Portanto, a fase inicial de habilitação consiste na aprovação do projeto, a partir de uma análise técnica pelo respectivo Ministério, só então, de posse da portaria ministerial de aprovação, a pessoa jurídica deve requerer sua habilitação junto à RFB.

Na versão mais recente do Decreto nº 6.144/2007, nos termos do já citado art. 5º, a pessoa jurídica poderá apresentar projetos para implementação de obras de infraestrutura nos setores de (i) transportes, alcançado exclusivamente: rodovias e hidrovias, portos organizados e instalações portuárias de uso privativo, trens urbanos e ferrovias, inclusive locomotivas e

²⁷ “Art. 2º É beneficiária do Reidi a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação. [...]

§ 2º A adesão ao Reidi fica condicionada à regularidade fiscal da pessoa jurídica em relação aos impostos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.” (BRASIL, 2007e).

²⁸ Art. 6º do Decreto nº 6.144/2007, *in verbis*: “Art. 6º O Ministério responsável pelo setor favorecido deverá definir, em portaria, os projetos que se enquadram nas disposições do art. 5º.” (BRASIL 2007f).

vagões; e sistemas aeroportuários e sistemas de proteção ao voo instalados em aeródromos públicos; (ii) energia, alcançando exclusivamente geração, cogeração, transmissão e distribuição de energia elétrica; produção e processamento de gás natural em qualquer estado físico; (iii) saneamento básico, alcançando exclusivamente abastecimento de água potável e esgotamento sanitário; (iv) irrigação; ou (v) dutovias.

Portanto, o gozo do benefício fica condicionado à habilitação da pessoa jurídica que se dá em duas fases: a primeira referente à análise técnica do projeto perante o Ministério correlato ao setor favorecido e a segunda diz respeito à habilitação junto à Receita Federal. A aprovação técnica do projeto, perante o Ministério responsável pela pasta, aperfeiçoa-se com a publicação da portaria de aprovação no Diário Oficial da União.

Já a segunda fase, refere-se ao credenciamento perante à RFB, onde será verificada a regularidade fiscal da pessoa jurídica requerente em relação aos impostos e contribuições administradas pela RFB. Isso porque o art. 2º, § 1º e 2º da Lei nº 11.488/2007²⁹, estabelece como condição ao gozo do benefício que a pessoa jurídica requerente se encontre em situação de regularidade fiscal no que tange aos impostos e contribuições administradas por aquele órgão e não seja optante pelo Simples Nacional de trata a Lei Complementar nº 123.

Com o fito de promover regulamentação acerca da fruição do benefício em estudo, a RFB editou a IN nº 758, de 25 de julho de 2007, dispondo acerca do REIDI. Ressalte-se, outrossim, que tal normatização já passou por sucessivas alterações, consoante histórico disponível na página da internet daquele órgão.³⁰

Nos termos do art. 6º da IN nº 758, o Ministério responsável pelo setor favorecido deverá definir, em portaria, os projetos que se enquadram nos setores contemplados pelo REIDI. Repita-se, os projetos serão considerados aprovados mediante a publicação no Diário Oficial da União da portaria do Ministério responsável pelo setor favorecido.

Considerando a diversidade de setores que podem ter projetos beneficiados pelo Regime Especial ora em análise, diversos são, igualmente, os Ministérios envolvidos na aprovação

²⁹ “Art. 2º É beneficiária do Reidi a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação.

§ 1º As pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples ou pelo Simples Nacional de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, não poderão aderir ao Reidi. § 2º A adesão ao Reidi fica condicionada à regularidade fiscal da pessoa jurídica em relação aos impostos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.” (BRASIL, 2007e).

³⁰ Consta do site da RFB que a IN nº 758 já foi alterada pelas IN RFB nº 778, de 16 de outubro de 2007, IN RFB nº 955, de 9 de julho de 2009, IN RFB nº 1.237, de 11 de janeiro de 2012, IN RFB nº 1.267, de 25 de abril de 2012 e pela IN nº 1.367, de 20 de junho de 2013. No entanto, a RFB disponibiliza a versão mais atualizada da IN nº 758, onde estão compiladas as referidas alterações.

técnica dos projetos. E cada setor possui suas particularidades, fato este que levou à necessidade de elaboração de regulamentações complementares, em nível dos respectivos Ministérios contemplando, assim, as especificidades de cada setor.

Além da habilitação, o art. 1º, § 1º, da Lei nº 11.488³¹ faz referência à denominada co-habilitação, estabelecendo que caberá ao Poder Executivo a regulamentação dos institutos, consoante acima já destacado. Neste ponto, convém contextualizar a figura da co-habilitação, investigando a sua previsão desde a Medida Provisória nº 351/2007 até a edição da Lei nº 11.488/2007.

Analisando o texto original da Medida Provisória nº 351/2007, constata-se que não havia qualquer referência à denominada co-habilitação, sendo tal instituto incluído § 1º, do art. 1º e o § 3º, do art. 2º, da Medida Provisória em epígrafe, quando da tramitação do Projeto de Lei de Conversão nº 13/2007. Pois bem, a co-habilitação, nos moldes previstos neste projeto, possibilitaria que outras empresas (terceiros), que não fossem beneficiários do REIDI, usufruíssem do respectivo benefício. No entanto, tal possibilidade restou vetada pelo Presidente da República através da Mensagem nº 379, de 15 de junho de 2007.

A Mensagem Presidencial nº 376, de 15 de junho de 2007, veta parcialmente, por inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público, o mencionado Projeto de Lei de Conversão nº 13 de 2007 (Medida Provisória nº 351/07). O dispositivo vetado refere-se ao § 3º, do art. 2º, que autorizava uma pessoa jurídica detentora de projeto aprovado para a implantação de obras de infraestrutura solicitar a co-habilitação ao REIDI de terceiros vinculados à execução do referido projeto que forneçam máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, materiais de construção e serviços para utilização ou incorporação nas obras de infraestrutura.

Ou seja, uma pessoa jurídica regularmente habilitada ao REIDI poderia indicar outras pessoas vinculadas à execução do projeto, na qualidade de co-habilitadas ao regime, que passariam a gozar do benefício fiscal outorgado àquela. Ora, a co-habilitação nos termos propostos no Projeto de Lei de Conversão, iria outorgar a quem dispusesse de um projeto regularmente aprovado indicar indistintamente terceiros para usufruírem da política de incentivo sem efetivamente cumprirem os requisitos exigidos pela legislação de regência.

Portanto, ao alvedrio da pessoa jurídica habilitada, os incentivos por ela devidamente usufruídos poderiam ser estendidos a terceiros, bastando para tanto a “vinculação à execução

³¹ “Art. 1º Fica instituído o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI, nos termos desta Lei. Parágrafo único. O Poder Executivo regulamentará a forma de habilitação e co-habilitação ao Reidi.” (BRASIL, 2007e).

do referido projeto”. Ocorre, outrossim, que tal dispositivo restou vetado pelo Presidente da República através da Mensagem nº 376, de 15 de junho de 2007. (BRASIL, 2007g).

Nas razões do veto, foi consignado que o dispositivo acarretaria sérias dificuldades e embaraços à administração do regime, além de ir de encontro aos princípios constitucionais da eficiência e da impessoalidade. Ademais, a inclusão indiscriminada de pessoas jurídicas co-habilitadas foge ao escopo do REIDI, que é o de incentivar diretamente as empresas que tenham projetos aprovados para implantação de obras de infraestrutura, posto que outras empresas poderiam gozar de benefício fiscal sem a chancela do Poder Público. Por fim, caso o dispositivo fosse aprovado, uma quantidade indeterminada de pessoas poderia usufruir de uma política fiscal benéfica, o que levaria a certo descontrole na respectiva avaliação e fiscalização.

Assim, a figura da co-habilitação, nos termos propostos pelo Projeto de Lei de Conversão nº 13, restou vetado pelo Presidente da República. No entanto, consoante já ressaltado, o parágrafo único, do art. 1º da Lei nº 11.488, estabelece expressamente que “o Poder Executivo regulamentará a forma de habilitação e co-habilitação ao REIDI” (BRASIL, 2007e). Pois bem, merece esclarecimento a referência ao termo co-habilitação consignado neste dispositivo legal.

Nos termos do § 2º, do art. 5º, do supracitado Decreto nº 6.144, “a pessoa jurídica que aufera receitas decorrentes da execução por empreitada de obras de construção civil, contratada pela pessoa jurídica habilitada ao REIDI, poderá requerer co-habilitação ao regime” (BRASIL, 2007f). Infere-se, portanto, que somente podem ser co-habilitados ao REIDI as empresas que realizem obras de construção civil para as pessoas jurídicas beneficiárias do incentivo outorgado pelo regime em análise.

O art. 1º, § 1º, que cuidava de atribuir ao Poder Executivo a tarefa de regulamentar a forma de habilitação e co-habilitação restou hígido, sendo este o único resquício da controversa figura da co-habilitação. Assim, o multicitado Decreto nº 6.144/2007, através do art. 5º, § 2º³², consignou que a pessoa jurídica que aufera receitas decorrentes da execução de obras de construção civil, contratada pela pessoa jurídica habilitada ao REIDI, poderá requerer co-habilitação ao regime. Ou seja, a regulamentação do instituto delimitou a extensão dos benefícios fiscais do regime àqueles que executem obras de construção civil contratada por pessoa jurídica já habilitada ao programa relativamente ao projeto aprovado.

³² “§ 2º A pessoa jurídica que aufera receitas decorrentes da execução por empreitada de obras de construção civil, contratada pela pessoa jurídica habilitada ao REIDI, poderá requerer co-habilitação ao regime.” (BRASIL, 2007f).

Tal regulamentação, na dicção do § 2º, art. 5º, do supracitado Decreto nº 6.144, gerou questionamentos no âmbito do Poder Judiciário³³ acerca de possível exorbitância do poder regulamentar por parte de tal ato normativo. Foi alegado excesso no poder regulamentar, pois a lei elegeu como destinatárias do benefício fiscal as pessoas jurídicas que têm atuação em “obras de infra-estrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação.” (BRASIL, 2007f).

Dito de outra forma, as pessoas jurídicas ingressaram com ações judiciais sob a alegação de que, ao restringir o benefício tributário às empresas que tenham receitas decorrentes da execução por empreitada de obras de construção civil, ou seja, na visão das demandantes regulamentação dada pelo Decreto nº 6.114 teria indevidamente restringido o acesso àquele regime tributário.

Todavia, os precedentes analisados no âmbito do Tribunal Regional Federal da 1ª Região foram no sentido de que o ato normativo de regulamentação, ao tratar da co-habilitação ao REIDI, não reduziu o espectro de incidência da Lei nº 11.488/2007, considerando que esta não tratou de matéria. Como restou decidido pelo Desembargador Federal Hércules Fajoses, na Apelação Cível 0060403-32.2012.4.01.3400/DF (BRASIL, 2017), “o decreto, em nenhum momento, restringiu a habilitação naquele regime tributário, mas apenas disciplinou o âmbito da co-habilitação, conforme permitido pelo legislador (art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 11.488/2007)”.

Também a 8ª Turma da referida Corte examinou a matéria, no Agravo Regimental 0007519-36.2015.4.01.0000/BA (BRASIL, 2015), de relatoria do Desembargador Federal Novély Vilanova, tendo o Órgão Colegiado manifestado entendimento no sentido de que o referido ato normativo não excedeu seus limites regulamentares, conferidos expressamente pela Lei nº 11.488/2007.

3.3.2 Da aprovação dos projetos

Consoante já mencionado, a aprovação técnica e enquadramento de projetos para implementação de obras de infraestrutura para fins de habilitação ao REID se dá perante o Ministério responsável pela respectiva pasta. Isto posto, devido à vasta gama de setores abrangidos (*transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação*), imprescindíveis as

³³ A pesquisa jurisprudencial acerca da discussão da regulamentação da co-habilitação limitou-se ao âmbito do Tribunal Regional Federal 1ª Região, motivo pelo qual os precedentes citados referem-se a esta Egrégia Corte.

regulamentações complementares em nível ministerial a fim de abordar as especificidades técnicas de cada um dos setores.

Merece destaque a Portaria do Gabinete do Ministro (GM) nº 512 editada em 27/09/2018, à época pelo Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil, atual Ministério da Infraestrutura,³⁴ que disciplina procedimentos e requisitos de aprovação de enquadramento de projetos para implantação de obras de infraestrutura de transportes, para fins de habilitação ao REIDI. De acordo com referida portaria, serão examinados por aquele Ministério projetos de infraestrutura referentes aos seguintes setores de transporte: rodovias; hidrovias; ferrovias, inclusive locomotivas e vagões; portos organizados e instalações portuárias e sistemas aeroportuários e sistemas de proteção ao voo instalados em aeródromos públicos, que explorem infraestrutura aeroportuária mediante regime de concessão federal comum ou patrocinada.

Constam ainda da referida regulamentação requisitos pormenorizados que devem ser cumpridos pelo projeto, bem assim respectiva exigência documental. Não se dará ênfase aos aspectos técnicos a serem contemplados pelos projetos postos sob análise, tendo em vista que foge ao escopo deste estudo. Outrossim, será dado enfoque às exigências jurídico-sociais para a concessão de benesse fiscal outorgada pelo REIDI.

Dentre os requisitos a serem atendidos pelo projeto sob em análise, encontra-se a justificativa do respectivo pleito, que se refere às informações relativas aos benefícios econômicos e sociais em âmbito local, regional ou nacional decorrentes da implantação do projeto. Destaca-se a conformidade do projeto com a política setorial definida pelo Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil; estimativa de empregos diretos e indiretos a serem gerados; estimativa dos impactos: econômico local e regional e socioeconômico; aumento projetado de movimentação de veículos, pessoas ou cargas ou outras informações que o requerente julgue importantes para a caracterização dos benefícios a serem gerados pela implantação do projeto.

Assim, constata-se a preocupação com as consequências socioeconômicas advindas da obra de infraestrutura a ser implementada, ou seja, não há um enfoque exclusivo nos requisitos técnicos no momento da análise do projeto. Ademais, para fazer jus à medida desonerativa posta sob análise, a pessoa jurídica deve deixar assente que os efeitos serem logrados pela sociedade a partir de seu projeto encontram fundamento nos princípios e objetivos constitucionais, dentre

³⁴ O art. 57, inciso VI, da Lei nº 13.844/2019, transformou o Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil no Ministério da Infraestrutura (BRASIL, 2019f).

eles, redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), a busca do pleno emprego (art. 170, VIII), a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II), dentre outros.

Enfim, cumpre demonstrar, consoante as premissas teóricas assentadas no primeiro capítulo deste estudo, que o escopo da pessoa jurídica titular do projeto não deve se limitar ao intuito lucrativo, mas sim que as finalidades do projeto se revelam compatíveis com o sistema constitucional vigente.

Em se tratando de projeto para implementação de infraestrutura de geração e transmissão de energia elétrica, o Ministério de Minas e Energia editou a Portaria nº 318/GM, de 1º de agosto de 2018, contemplando os requisitos para o enquadramento no REIDI (BRASIL, 2018d). Em relação a projeto de mineroduto, a Portaria nº 405, de 20 de outubro de 2009, do mesmo Ministério, estabelece procedimentos para aprovação de projetos de investimento em minerodutos ao REIDI. (BRASIL, 2009b).

Ponto igualmente relevante refere-se à participação das Agências Reguladoras afetas aos respectivos setores na aprovação dos projetos para enquadramento no REIDI. Em se tratando em se tratando obras de infraestrutura no setor de transportes, por exemplo, deverá haver a participação da Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ) ou da Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), a depender da natureza do projeto.

Já em relação a projeto de implementação de infraestrutura de geração e transmissão de energia elétrica, caberá à Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) a manifestação acerca do enquadramento no REIDI. Consoante dispõe o art. 2º da Portaria nº 318, do Ministério de Minas e Energia, caberá à ANEEL analisar a adequação da solicitação aos termos da lei e da Regulamentação do REIDI e a conformidade dos documentos apresentados.

A supracitada Portaria GM nº 512, do Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil, prevê a declaração técnica de agência reguladora ou órgão técnico competente, na hipótese de contratos regulados pelo Poder Público, como um dos requisitos do requerimento de aprovação para enquadramento no REIDI. Além da regulamentação complementar em nível ministerial, as agências reguladoras editam portarias estabelecendo aspectos procedimentais para formulação do pedido de enquadramento no REIDI.

Considerando o papel das agências reguladoras no sentido de fiscalizar, regular e normatizar a prestação dos serviços públicos por particulares, revela-se, de fato, essencial a participação desses entes no processo de enquadramento/aprovação ao REIDI. Ora, pressupondo um modelo de administração gerencial, a tônica das agências volta-se ao

conhecimento técnico e à especialidade. “Deve-se observar que a lógica da regulação independente ou autônoma é a exclusão das influências políticas e partidárias, as quais são substituídas pela preponderância da neutralidade e da técnica.” (NOBRE JÚNIOR, 2016, p. 89).

Sabe-se que a disseminação desse modelo está ligada à especialização técnica em determinados setores, nos quais o Estado se afasta do desempenho direto de certas atividades, outorgando tal exercício à iniciativa privada. “A ideia de aprimoramento do exercício pelo Estado de funções reguladoras cresce e ganha importância na medida em que ele se afasta do papel de agente das atividades reguladas.” (CAVALCANTI, 1997, p. 30).

Segundo Di Pietro (2006, p. 189), as atribuições das agências reguladoras, no que dizem respeito à delegação de serviço público, consistem no exercício de funções de poder concedente, ou seja, “regulamentar os serviços, realizar procedimento para escolha do concessionário, permissionário ou autorizatário, celebrar contrato de concessão, ou permissão, definir o valor da tarifa e sua revisão, reajuste, controlar a execução do serviço, dentre outras”.

Nesta senda, diante da especificidade técnica dos setores que podem ter obras de infraestrutura contempladas pelo regime de incentivos fiscais ora posto sob análise, a manifestação do correlato ente regulador se mostra premente.

Questão relevante a ser observada refere-se ao dever das empresas concessionárias de levar em consideração os impactos oriundos da suspensão da cobrança dos tributos previstas no REIDI no cálculo das tarifas a serem cobradas pelos usuários de serviço público. Sabe-se que a empresa concessionária deverá ser remunerada, fundamentalmente, através da cobrança de tarifas dos usuários de serviço cuja prestação lhe fora outorgada. Cumpre, portanto, à pessoa jurídica titular do projeto atestar que o benefício fiscal foi levado em consideração para alcançar o valor da tarifa, consoante previsto no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 6.144/2007.³⁵

Assim, a primeira etapa da habilitação se encerra com a publicação da Portaria Ministerial aprovando o enquadramento do respectivo projeto no REIDI. Através das suas páginas na internet e da imprensa oficial, os Ministérios publicam as referidas portarias de

³⁵ “Art. 6º O Ministério responsável pelo setor favorecido deverá definir, em portaria, os projetos que se enquadram nas disposições do art. 5º.

§ 1º Para efeitos do **caput**, exclusivamente nos casos de projetos com contratos regulados pelo poder público:
 I - os Ministérios deverão analisar se os custos do projeto foram estimados levando-se em conta a suspensão prevista no art. 2º, inclusive para cálculo de preços, tarifas, taxas ou receitas permitidas, sendo inadmissíveis projetos em que não tenha sido considerado o impacto da aplicação do REIDI; e
 II - os projetos que tenham contratos anteriores a 22 de janeiro de 2007, data da publicação da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, fixando preços, tarifas, taxas ou receitas permitidas somente poderão ser contemplados no REIDI na hipótese de ser celebrado aditivo contratual incorporando o impacto positivo da aplicação desse regime.” (BRASIL, 2007f).

aprovação, o que possibilita à sociedade civil ter conhecimento acerca das pessoas jurídicas, bem assim os correlatos projetos que são beneficiados pelo REIDI.

Ademais, a atuação da agência reguladora afeta ao respectivo setor se mostrará de grandiosa relevância a fim de atestar se, de fato, os benefícios contemplados no REIDI foram levados em consideração na fixação da política tarifária.

Cumpr, ainda, apresentar um exemplo de portaria de aprovação de enquadramento de um projeto ao REIDI. Trata-se da Portaria nº 2.267, de 29 de maio de 2019 (BRASIL, 2019g), editada pelo Ministério da Infraestrutura, que aprova o enquadramento ao REIDI do Projeto de Investimento em Infraestrutura no Setor de Transportes - Rodovia, proposto pela Autopista Fluminense S.A. O projeto em questão tem por objeto a exploração, sob o regime de concessão, do serviço público de operação, manutenção, monitoração, conservação e implantação de melhorias do sistema rodoviário constituído pelos 322 quilômetros da Concessão da Rodovia BR-101 –Trecho Divisa RJ/ES - Ponte Presidente Costa e Silva, no estado do Rio de Janeiro, referente ao Contrato de Concessão nº 004/2007 - Edital nº 004/2007 - Lote 4 - ANTT, conforme descrito no anexo desta portaria. Eis o anexo da portaria:

Gráfico 6 - Variação de gastos tributários por tributo no período de 2017 e 2018

Nome Empresarial	Autopista Fluminense S.A
CNPJ	09.324949/0001-11
Tipo	Rodovia
Descrição do Projeto	Projeto na área de infraestrutura de transporte rodoviário, que tem por objeto a exploração, sob regime de concessão, do serviço público de operação, manutenção, monitoração, conservação e implantação de melhorias do sistema rodoviário constituído pelos 322 quilômetros da Concessão da Rodovia BR-101 – Trecho Divisa RJ/ES - Ponte Presidente Costa e Silva, contemplando: Obras de pavimentação; Elementos de proteção e segurança; Obras-de-Arte Especiais; Terraplenos de estruturas de contenção; Canteiro central e faixa de domínio; Edificações e instalações operacionais; Melhorias físicas e operacionais; Manutenção – Sistemas elétricos e de iluminação; Centro de Controle Operacional – CCO; Sistemas de controle de tráfego; Sistema de arrecadação de pedágio; Sistema de comunicação; e Sistemas de atendimento ao usuário; objeto de Contrato de Concessão nº 004/207 – Edital nº 004/2007 - Lote 4 – ANTT.
Localização	Estado do Rio de Janeiro
Estimativa de investimento	R\$ 1.979.249.092,30
Estimativas das Suspensões Fiscais	R\$ 73.971.919,86

Fonte: BRASIL, 2019g.

Interessante observar que o anexo acima transcrito apresenta uma descrição resumida do projeto, bem como a estimativa do investimento e do correlato impacto dos benefícios fiscais relativos ao REIDI. Trata-se de iniciativa consentânea com o princípio da transparência.

Uma vez publicada a Portaria Ministerial de aprovação, a pessoa jurídica contemplada deverá apresentar requerimento para sua habilitação perante a Secretaria da RFB. Caberá a este órgão verificar, em procedimento interno, a regularidade fiscal da empresa requerente. A IN RFB nº 758, de 25 de julho de 2007 (BRASIL, 2007h), com as respectivas alterações posteriores, estabelece o procedimento para habilitação ao REIDI.

Cumpre reiterar que não poderá se habilitar ou co-habilitar ao REIDI a pessoa jurídica optante pelo Simples ou Simples Nacional ou pessoa jurídica que esteja em situação irregular em relação aos impostos e às contribuições administradas pela RFB. Trata-se de disposição contida no art. 2º da Lei nº 11.448, que se encontra replicada no art. 5º, § 5º, da IN RFB nº 758.³⁶

O requerimento de habilitação será apresentado à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (DERAT) com jurisdição sobre o estabelecimento matriz da pessoa jurídica, nos termos do art. 7º da Instrução Normativa em epígrafe.

Cumpridos os requisitos legais, a habilitação ou co-habilitação será formalizada por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) emitido pelo Delegado da DRF ou da DERAT e publicado no Diário Oficial da União. Demais disso, constará do ADE o nome empresarial da pessoa jurídica habilitada ou co-habilitada, o número de sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), o número de sua matrícula no Cadastro Específico do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), quando obrigatória, o nome do projeto, o número da portaria de aprovação do projeto, o setor de infraestrutura favorecido e o prazo estimado para execução da obra. São dados que individualizam a pessoa jurídica, bem assim o respectivo projeto beneficiado pelo REIDI.

Merece realce a disposição contida no art. 19 da IN ora analisada, segundo a qual será divulgada no sítio da RFB na internet a relação das pessoas jurídicas habilitadas e co-habilitadas ao REIDI. Tal disposição tem por escopo a concretização do tão desejado princípio da

³⁶ “Art. 5º, § 5º Não poderá se habilitar ou co-habilitar ao Reidi a pessoa jurídica:

I - optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) ou pelo Simples Nacional de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; ou

II - que esteja irregular em relação aos impostos e às contribuições administrados pela RFB.” (BRASIL, 2007h).

transparência, possibilitando o desenvolvimento de uma gestão financeira embasada nos ditames da clareza, abertura e simplicidade (TORRES, 2001, p. 1).

Referida relação pode ser facilmente visualizada por qualquer cidadão, bastando acessar a página da RFB. De acordo com listagem, atualizada com os ADEs publicados até 14/06/2019, 1.887 pessoas jurídicas já foram contempladas pelo aludido regime especial de incentivos. (BRASIL, 2019o).

3.3.3 Da delimitação do benefício

A já aludida Lei nº 11.488/2007, através seus artigos 3º e 4º³⁷, determina que a adesão ao REIDI implica na suspensão da exigência da Contribuição ao PIS/PASEP, inclusive importação, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, inclusive importação, com a posterior conversão em alíquota zero, na venda ou importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado ou na venda ou importação de serviços destinados a esta obra.

Assim, diante da venda de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos adquiridos por pessoa jurídica habilitada ao regime para incorporação em obras de infraestrutura destinada ao seu ativo imobilizado, não haverá incidência da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS. Também não há incidência de tais contribuições sobre a venda de materiais de construção, quando adquiridos por pessoa jurídica habilitada ao regime para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado.

Igualmente, não há contribuição para o PIS/PASEP e para COFINS na prestação de serviços por pessoa jurídica estabelecida no país, bem assim no tocante à locação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos desde, quando contratados por pessoa jurídica

³⁷ “Art. 3o. No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência: I - da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a venda no mercado interno quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Reidi; II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Reidi. Art. 4º No caso de venda ou importação de serviços destinados a obras de infra-estrutura para incorporação ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência: I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a prestação de serviços efetuada por pessoa jurídica estabelecida no País quando os referidos serviços forem prestados à pessoa jurídica beneficiária do Reidi; ou II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre serviços quando os referidos serviços forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.” (BRASIL, 2007e).

habilitada ao regime, desde que aplicados em obras de infraestrutura e destinados ao ativo imobilizado das empresas habilitadas ao regime.

No que se refere ao PIS/PASEP-Importação e à COFIN-Importação, não haverá incidência sobre máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos e sobre materiais de construção quando importados diretamente por pessoa habilitada ao regime para incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado.

Também, não haverá a incidência do PIS/PASEP-Importação e à COFIN-Importação sobre o pagamento de serviços importados diretamente por pessoa jurídica habilitada ao regime, quando aplicados em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado.

Assim, para fazer jus à suspensão das ditas contribuições, é requisito essencial que as obras de infraestrutura sejam destinadas ao ativo imobilizado da pessoa jurídica habilitada ao regime. Nos termos do art. 179, IV, da Lei nº 6.404, que dispõe sobre a sociedade por ações, ativo imobilizado corresponde aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Trata-se de exigência dotada de razoabilidade, uma vez que a obra deve se revelar imprescindível ao desempenho das atividades essenciais da pessoa jurídica, coibindo a prática de fraudes na utilização da medida desonerativa posta em discussão.

Quanto ao prazo para o gozo do benefício, a suspensão das contribuições pode ser usufruída nas operações acima mencionadas pelo período de 5 (cinco) anos, contados da data da habilitação da pessoa jurídica titular do projeto de infraestrutura, consoante no art. 5º da lei instituidora do REIDI. Demais disso, as suspensões das contribuições convertem-se em alíquota zero após a utilização ou incorporação do bem ou material de construção na obra de infraestrutura, nos termos do art. 3º, § 2º, da aludida lei.

3.3.4 Dos impactos orçamentários do REIDI

Pelo que foi até aqui exposto, constata-se que o incentivo fiscal ora analisado tem por objeto as contribuições previdenciárias para o PIS/PASEP e a COFINS, bem assim o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação. O Demonstrativo de Gastos Tributários – PLOA 2019 prevê que a COFINS, juntamente com a Contribuição Previdenciária são os tributos que concentram a maior parte dos gastos tributários. Vê-se, portanto, que o benefício outorgado

pelo REIDI corrobora tal estimativa. Consta do referido documento que os gastos relativos à COFINS representam 22,18% do total dos gastos tributários e a 0,91% do PIB.

Em dezembro de 2018, foi publicado pelo então Ministério da Fazenda o Relatório “Panorama fiscal brasileiro”, que tem por objetivo apresentar um mapeamento da situação fiscal brasileira, possibilitando verificar as principais fragilidades do sistema fiscal, bem como perquirir potenciais medidas mitigatórias.

Referido documento consigna que o perfil da política de desonerações tributárias instituída a partir de 2010, que tinha como objetivo estimular a atividade produtiva brasileira, o que levou à intensificação na desoneração das contribuições previdenciárias, do PIS/PASEP e da COFINS. (BRASIL, 2018e). Infere-se, portanto, que os tributos desonerados são ligados diretamente ao financiamento de políticas sociais, notadamente à seguridade social.

A CF/88, inaugurando Título “Da Ordem Social”, optou por reunir, no Capítulo destinado à Seguridade Social, os direitos referentes à saúde, à assistência social e à previdência.³⁸ Quanto às bases de financiamento da Seguridade Social, restou expresso no Texto Constitucional que caberá a toda sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos Orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, além das contribuições sociais ali previstas.

De acordo com Paulsen (2012, p. 463), o financiamento direto concretiza-se através do pagamento, por pessoas físicas ou jurídicas, das contribuições instituídas por lei especificamente para o custeio da seguridade social (cobradas dos empregadores e empresas, dos trabalhadores, dos importadores e também incidente sobre o concurso de prognósticos). Já o financiamento indireto, se dá por meio dos recursos orçamentários dos Entes Políticos, proveniente dos impostos. Ora, além das contribuições sociais, a Seguridade Social também é financiada através de recursos provenientes dos impostos, tributos não vinculados por excelência.

Ademais, a previsão segundo a qual a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade demonstra o seu viés solidário. Pode, portanto, ser convocados ao custeio da seguridade social pessoas físicas ou jurídicas, independentemente de serem destinatárias ou não dos benefícios ali previstos, em face da relevância da Seguridade Social. “Todos são solidariamente responsáveis no sentido de que a todos cabe a manutenção do sistema da seguridade social, tal como venha a ser estabelecido por lei” (PAULSEN, 2012, p. 463).

³⁸ O art. 194 da Constituição Federal estabelece que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (BRASIL, 1988a).

Nos termos ponderados por Torres (2014, p. 180), “os direitos sociais, ou direitos de segunda geração como preferem outros, dependem dos vínculos da fraternidade”. Não é demais lembrar que, nos termos assentados no primeiro capítulo deste estudo, o princípio da solidariedade baseia-se na exigência daqueles que possuem capacidade para contribuir, sejam ou não beneficiários do sistema.

O PIS e a COFINS são contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, na forma da lei, incidentes sobre a receita ou faturamento, nos termos do art. 195, inciso I, alínea “b”, da CF/88. O REIDI, assim como outras medidas desonerativas contempladas pelo PAC, outorgou benefícios fiscais em relação ao PIS e à COFINS. Inegável, portanto, que tal Regime Especial apresenta impacto, ainda que indireto, sobre os recursos destinados à Seguridade Social, mais precisamente à Previdência Social.

O já mencionado Relatório de Benefícios Tributários, Financeiros e Creditícios, no período de 2003 a 2018 (3º Orçamento de Subsídios da União) (BRASIL, 2019e), apresenta tabela constando variações, no período 2017-2018, de gastos tributários por tributo. As variações mais consideráveis foram na COFINS (R\$ 4,2 milhões), no IRPJ (R\$ 2,5 bilhões), Contribuição para Previdência Social (R\$ 1,9 bilhão), Imposto sobre Operações Financeiras (R\$ 806 milhões), Imposto de Importação - II (R\$ 833 milhões), IPI Vinculado à Importação (R\$ 818 milhões).

Na sequência, segue o quadro apresentando as variações de gastos tributários por tributo.

Quadro 6 - Variação de gastos tributários por tributo no período de 2017 e 2018

Especificação	2017	2018	Variação (R\$ Mi)	Variação (%)
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	61.198	65.421	4.223	6,9%
Contribuição para a Previdência Social	60.549	62.542	1.993	3,3%
Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF	50.480	51.534	1.055	2,1%
Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	44.842	47.394	2.552	5,7%
Imposto sobre Produtos Industrializados - Operações Internas - IPI-Interno	23.720	25.919	2.200	9,3%
Contribuição Social para o PIS-PASEP	11.961	12.639	678	5,7%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	9.716	10.183	466	4,8%
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF	8.038	6.457	-1.581	-19,7%
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	2.583	3.389	806	31,2%
Imposto sobre Importação - II	2.337	3.170	833	35,7%
Imposto sobre Produtos Industrializados - Vinculado à Importação - IPI-Vinculado	2.172	2.989	818	37,7%
Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM	1.105	1.158	53	4,8%
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR	42	43	2	3,7%
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE	0,9	1,0	0,1	15,8%
Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE	-	-	-	-
Total	278.743	292.841	14.098	5,1%

Fonte: RFB. Elaboração: SECAP.

Vê, portanto, que no que tange à COFINS, além de representar o tributo que concentra a maior parte dos gastos tributários, é em relação a esta contribuição que se constata a variação mais expressiva dos respectivos gastos tributários entre os anos de 2017 e 2018.

Uma vez apresentados estes dados, interessante trazer à baila o pensamento esposado por Rodrigues e Salvador (2011, p. 133), segundo o qual as medidas desonerativas do PAC implicam indiretamente na redução de recursos orçamentários para a consecução das políticas públicas na área da seguridade social acarretando, por via de consequência, uma fragilização dos direitos sociais.

Não se pode olvidar, outrossim, que no caso do PAC houve investimento significativo em áreas de infraestrutura de relevância social, dentre os quais se pode citar as obras de saneamento básico, ampliação de crédito para o financiamento de casas populares, cujo expoente é o Programa Minha Casa Minha Vida, promoção de acesso à energia elétrica a famílias residentes em áreas rurais, de forma gratuita, através do programa Luz para Todos, dentre outros.

Consoante dados obtidos no 7º Balanço do PAC (2015-2018) (BRASIL, 2019h), desde o lançamento do Programa Minha Casa Minha Vida, em 2009, até junho de 2018, foram

contratadas 5,31 milhões de unidades habitacionais (UH) e entregues 3,95 milhões, atingindo mais de 15 milhões de pessoas em todo o país. Ademais, o Programa Luz para Todos, entre janeiro de 2015 e junho de 2018, realizou 215.299 ligações de energia, ultrapassando a meta de levar eletricidade para 206.246 residências no período entre 2015 e 2018.

A presente reflexão se mostra pertinente sobretudo na atual conjuntura brasileira, marcada por uma política de ajuste fiscal, notadamente em razão da Reforma da Previdência que se avizinha (2019). A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 6/2019, que modifica o sistema da previdência, está em votação na Câmara dos Deputados (2019) e já foi aprovada em primeiro turno em 12 de junho de 2017. (BRASIL, 2019i). A aludida reforma tem como uma de suas justificativas o crescimento exacerbado das despesas previdenciárias, o que levará, no futuro, à insustentabilidade do sistema.

Em matéria veiculada no *Le Monde Diplomatique Brasil*, em maio de 2019, Marcelo Lettieri questiona o motivo pelo qual antes de se pensar numa dura Reforma do Sistema Previdenciário, as benesses fiscais em relação aos tributos que financiam a Previdência Social não são postas em discussão e avaliação. Na visão do autor, gastos tributários favorecem os mais ricos, que exercem grande poder de influência sobre os que concedem as renúncias tributárias (LETTIERI, 2019).

4 CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS E A ORDEM CONSTITUCIONAL

4.1 Noções gerais acerca dos parâmetros e órgãos de controle

Uma vez assentadas as premissas teóricas dos incentivos fiscais no capítulo I, bem assim após o estudo dos aspectos mais relevantes do REIDI no capítulo II, analisar o controle dos incentivos fiscais no ordenamento jurídico brasileiro é medida que se impõe.

Naturalmente, os benefícios fiscais, como não poderia deixar de ser, estão submetidos a controle e sindicabilidade perante as três esferas de Poder, Legislativo, Executivo e Judiciário, traço característico das democracias modernas (BOMFIM, 2016, p. 189). O controle da execução orçamentária, nas linhas traçadas pela Constituição Federal, pode se dar mediante o controle interno de cada um dos Poderes, bem assim através do controle externo a cargo do Congresso Nacional, com auxílio do TCU.³⁹

Nesse contexto, apresentar-se-ão as linhas gerais dos demais controles, porém o controle externo a cargo do Legislativo, exercido com auxílio do TCU, será o cerce do presente estudo. Registre-se, por oportuno, que objeto da discussão ora proposta limitar-se-á aos incentivos fiscais em nível federal.

De início, imperioso rememorar a relevância na justificação da outorga dos incentivos fiscais. Isso porque, na concessão de incentivos fiscais com fundamento em determinadas razões que encontram índole constitucional, levará ao afastamento do princípio da igualdade, também de envergadura constitucional. Consoante ponderado por Ávila (2015, p. 156), a presunção de igualdade requer uma legítima justificação, não uma mera explicação, respaldada em fundamentos jurídicos suficientes para legitimar o tratamento desigual.

Não obstante os incentivos fiscais serem decorrência de uma política fiscal e econômica do Governo, para que se mostrem aptos a afastar a presunção de igualdade vigente no ordenamento jurídico pátrio, devem encontrar embasamento constitucional. “A presunção de igualdade não só contribui para o ônus da fundamentação. Ela também concorre para o ônus da comprovação” (ÁVILA, 2015, p. 162). Ora, está-se diante de instituto que excepciona um

³⁹ Eis o disposto no art. 70 da CF/88: “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.” (BRASIL, 1988a).

regime jurídico previamente estabelecido por lei, assim os parâmetros de sua utilização devem se mostrar consentâneos com os propósitos do constituinte.

O parâmetro de criação de uma medida de desigualdade deve, assim, legitimar-se em termos constitucionais com propósito de justificar uma desigualdade de tratamento. Enquanto houver fundamentação que atenda aos parâmetros constitucionais, não se estará diante de discriminações ou privilégios odiosos (SCHOUERI, 2005, p. 277). Mesmo diante de uma base principiológica, a Constituição Federal apresenta balizas e programas delineados, motivo pelo qual devem ser extirpados do ordenamento benefícios singulares e irrazoáveis.

Justamente para combater práticas lesivas ao patrimônio público, à isonomia, bem assim a concessão de privilégio a determinados grupos sociais e a situações específicas é que existe o controle dos favores fiscais. O princípio da transparência é o pilar de sustentação que possibilita o controle e acompanhamento dos efeitos e das consequências oriundas da atividade indutora do Estado, notadamente através da política desonerativa.

“O princípio da transparência recomenda que o orçamento organize as entradas, e as despesas com clareza e fidelidade. Condena as classificações tortuosas e distanciadas da técnica e incentivos encobertos ou camuflados” (TORRES, 2014, p. 259-260). Nesse contexto, a CF/88 estabeleceu que a concessão dos incentivos fiscais se encontra jungida ao princípio da clareza ou transparência, possibilitando constatar seus efeitos sobre o orçamento público e sobre a sociedade.

Nesta senda, além do controle sobre a finalidade e os objetivos a serem logrados através da política fiscal, notadamente com parâmetro nos princípios da ordem econômica, a Constituição Federal estabeleceu critérios jurídico-formais de controle, dentre os quais se podem citar o art. 150, § 6º e o art. 165, §6º.

Nos termos demonstrados no primeiro capítulo, os incentivos fiscais, via de regra, dependem da edição de lei específica para serem concedidos, conforme preconizado pelo art. 150, § 6º da Lei Maior.⁴⁰ Outrossim, é comum a afirmação no sentido de que o incentivo fiscal é o inverso do tributo, razoável se faz a exigência de que a norma de isenção observe a mesma forma que a lei instituidora do tributo. Dito de outra forma, “os benefícios fiscais só podem ser concedidos através de veículo legislativo do mesmo nível da lei instituidora do tributo”

⁴⁰ “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. (BRASIL, 1988a).

(PAULSEN, 2012, p. 257). Portanto, estando um tributo sujeito à reserva de lei complementar, a sua correspondente dispensa de pagamento dar-se-á, igualmente, por meio de lei complementar.

Consoante ponderado por Correia Neto (2016, p. 220), “atende ao requisito de ‘lei’, em sentido formal, também o instrumento medida provisória”. Se a Constituição Federal, por meio do art. 62, § 2º, possibilita a utilização desse instrumento para instituição e majoração de impostos, consentânea ao princípio da simetria a possibilidade da respectiva supressão e a minoração através de medida provisória.

Prossegue o autor destacando que tem sido cada vez mais usual a outorga de benefícios fiscais por meio medida provisória. Aliás, lembre-se que o REIDI foi instituído através da Medida Provisória nº 351/2007 convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Destaque-se, ainda, o já mencionado ao art. 165, § 6º, segundo o qual 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. Trata-se de dispositivo constitucional embasado na ideia de uma gestão fiscal responsável. Nesse momento, reiteram-se as ponderações acerca dos gastos tributários ou *tax expenditures* apresentadas no segundo capítulo deste estudo.

Feitas essas considerações relativas aos requisitos formais contemplados na Carta Constitucional de 1988, tecer-se-ão breves comentários acerca do controle exercido no âmbito do Poder Executivo e Judiciário para, ao final, analisar-se a atuação do Poder Legislativo, através do TCU.

No que tange ao Poder Executivo, importante destacar o papel desempenhado pela Secretaria de Acompanhamento Fiscal, Energia e Loteria (SEFEL), órgão vinculado ao Ministério da Economia, que atua na condução da política fiscal. Nos termos constantes da respectiva página na *internet*, a SEFEL avalia políticas públicas, sobretudo as financiadas por meio de subsídios da União, com a tarefa de aprimorar a governança e a efetividade de seus resultados. (BRASIL, [s.d.]).

A atuação da SEFEL volta-se ao acompanhamento não apenas dos benefícios fiscais (benefícios da receita), mais também dos benefícios financeiros ou creditícios (benefícios da despesa). Importante consignar a publicação pela SEFEL de documento denominado de Orçamento de Subsídios da União. Trata-se de relatório contemplando os benefícios tributários, financeiros e creditícios, cuja última edição foi publicada em abril do corrente ano (2019), contemplando o período de 2003 a 2018. (BRASIL, 2019j).

Referido relatório goza de grande utilidade no que se refere ao controle das políticas públicas, uma vez que reúne, em um só documento, os reflexos dos benefícios fiscais, entendidos como gastos tributários, e dos benefícios financeiros e creditícios. Mais abrangente, portanto, que o Demonstrativo dos Gastos Tributários Governamentais Indiretos⁴¹ elaborado pela RFB em cumprimento ao disposto no art. 165, § 6º, da Constituição Federal e ao art. 5º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

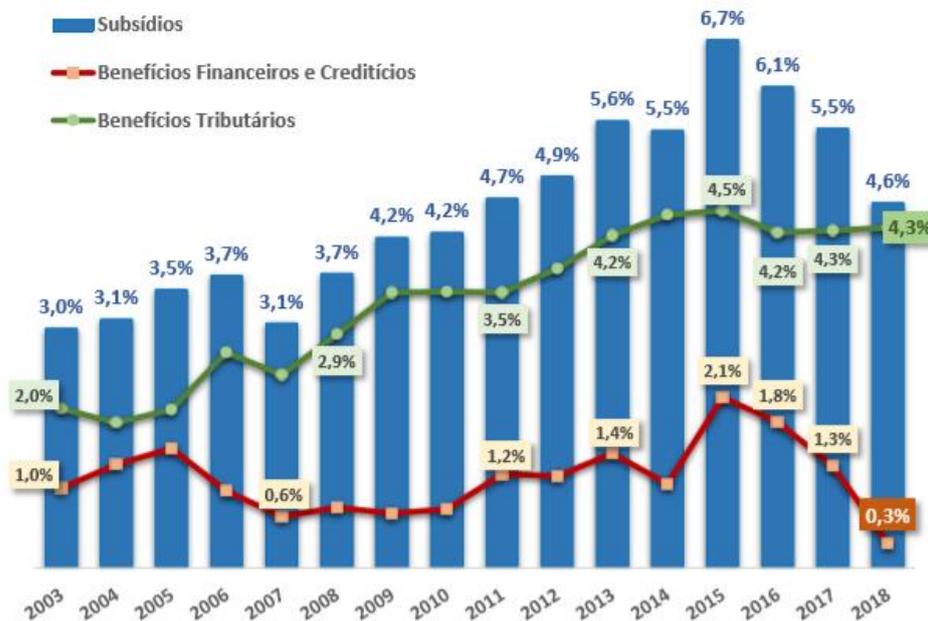
O relatório consigna que os benefícios financeiros se referem aos desembolsos efetivos realizados por meio de subvenções econômicas, assim como assunção de dívidas pela União. Já os benefícios creditícios, materializam-se por meio de recursos da União alocados a fundos ou programas, operacionalizados sob condições financeiras que pressupõem a taxa de retorno diferenciada, como ocorre nos empréstimos da União ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

Consoante o 3º Orçamento de Subsídios da União, ora em análise, no ano de 2018, o total de subsídios da União alcançou R\$ 314,2 bilhões, sendo R\$ 21,4 bilhões de benefícios financeiros e creditícios e R\$ 292,8 bilhões de benefícios tributários, ou seja, 7% em benefícios financeiros e creditícios e 93% em benefícios tributários. (BRASIL, 2019j). Tal estimativa corrobora o quanto afirmado no primeiro capítulo no sentido de que, no Brasil, a política fiscal tem se valido preponderantemente dos incentivos fiscais em detrimento dos incentivos financeiros e creditícios.

O gráfico a seguir demonstra a evolução dos Subsídios da União em relação ao PIB.

⁴¹ Já foi mencionado neste trabalho o conceito de gastos tributários utilizado pela Receita Federal para elaboração do respectivo documento. Consta do demonstrativo que gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Brasil. Site do Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. (BRASIL, 2019b).

Gráfico 2 - Evolução dos subsídios da União (% PIB)



Fonte: BRASIL, 2019j.

Vê-se, portanto, que se trata de documento de extrema relevância, uma vez que consolida, num único relatório, os benefícios fiscais e os benefícios financeiros ou creditícios, sendo denominados de subsídios da União. Dita consolidação, sem dúvidas, possibilita um maior acompanhamento e controle social sobre as políticas públicas implementadas no âmbito do Governo Federal.

Ainda em relação ao controle exercido pelo Poder Executivo Federal, convém destacar a criação do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, através do Decreto nº 9.834, de 12 junho de 2019. (BRASIL, 2019k). Com fundamento no art. 84, VI, “a”, da Constituição Federal, o Presidente da República criou um órgão, de natureza consultiva, com a finalidade de: I - avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por gastos diretos ou subsídios da União; e II - monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança. (BRASIL, 2019k).

Para o aludido decreto presidencial, políticas públicas financiadas por gastos diretos são aquelas financiadas por meio de dotações consignadas no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União ou por recursos dos fundos geridos pela União. Já os subsídios da União, correspondem ao conjunto de benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia de que trata o § 6º do art. 165 da Constituição. Constata-se, portanto, que o propósito do ato normativo

foi de se alinhar à Carta Constitucional no que tange ao objeto de controle, alcançando isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

O art. 2º do decreto estabelece as competências do respectivo Conselho, são elas: (i) aprovar critérios para a seleção de políticas públicas financiadas pela União a serem avaliadas, observados os aspectos de materialidade, criticidade e relevância, dentre outros; (ii) aprovar lista anual de políticas públicas a serem avaliadas e suas alterações e o cronograma de avaliação; (iii) comunicar aos Ministros de Estado dos órgãos de que trata o art. 3º e ao Comitê Interministerial de Governança a relação de políticas públicas financiadas pela União que serão objeto de avaliação e o resultado das avaliações e das recomendações; (iv) encaminhar aos Ministros de Estado ou órgãos que integrem o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, quando couber, propostas de alteração das políticas públicas avaliadas; (v) instituir mecanismos de transparência que permitam a disseminação das atividades e dos processos do Conselho, com ampla divulgação das avaliações e das recomendações, inclusive em sítios eletrônicos e (vi) editar os atos necessários ao exercício de suas competências.

A partir da análise do rol das atribuições do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, percebe-se que se trata de um órgão colegiado voltado ao acompanhamento, seja através da aprovação de novas políticas públicas para outorga de incentivos fiscais, financeiros e creditícios, seja por meio da avaliação de políticas já em execução. Ou seja, a atuação do Conselho revela-se essencial para o controle da eficiência, eficácia e efetividade dos gastos tributários e do aporte direto de recursos pelo Poder Público em razão da intervenção na economia.

A composição do Conselho encontra previsão no art. 3º do decreto, segundo o qual são membros titulares o Secretário-Executivo do Ministério da Economia, na qualidade de coordenador; o Secretário-Executivo da Casa Civil da Presidência da República e o Secretário-Executivo da Controladoria-Geral da União. No entanto, o Conselho poderá convidar para participar das reuniões, sem direito a voto, os titulares dos órgãos gestores e dos órgãos responsáveis pelas políticas públicas que são financiadas pelos gastos diretos ou pelos subsídios da União e que estejam em processo de avaliação.

No que tange à periodicidade das reuniões, impende destacar que o Conselho se reunirá semestralmente em caráter ordinário e extraordinariamente sempre que houver convocação do respectivo coordenador. Trata-se, portanto, de uma atuação regular no controle dos recursos renunciados em decorrência dos benefícios tributários, bem assim dos gastos diretos.

Merece especial destaque a previsão contida no art. 5º, § 3º, do Decreto nº 9.834, segundo o qual a Fundação Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e a Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) apoiarão, no âmbito de suas competências, o desenvolvimento das atividades de avaliação e de pesquisa dos Comitês do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. Ora, trata-se de previsão de grande valia, uma vez que a avaliação e controle da concessão e respectivos efeitos dos incentivos fiscais é tarefa de extrema complexidade que, na maioria das vezes, revela-se imprescindíveis pareceres de índole técnica a serem emitidos por quem detém *expertise* na respectiva área do conhecimento. De certo que a ciência jurídica sozinha não tem aptidão para proceder à avaliação de todos os efeitos de determinada política desonerativa, sendo indispensável se socorrer de outras ciências.

Por fim, convém realçar que o Anexo I do decreto ora em estudo define os órgãos gestores e os corresponsáveis pelas políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária. Trata-se de compilação de informações de extrema relevância, fundada na transparência, uma vez que traz o rol dos incentivos fiscais no âmbito federal, a política de implementação, a legislação que serve de fundamento, o respectivo órgão gestor e o corresponsável pela política pública.

Em relação ao REIDI, tendo em vista a diversidade das áreas que podem ter projetos contemplados pela política fiscal ali prevista, diversos são os órgãos com competência para gerir o respectivo regime especial. Eis os órgãos gestores e corresponsáveis pelo REIDI.

Quadro 6 - Anexo I do Decreto nº 9.834/2019. Órgãos gestores e corresponsáveis pelas políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária (continua)

POLÍTICA	TRIBUTO	NOVA LEGISLAÇÃO	ÓRGÃO GESTOR	CORRESPONSÁVEL
REIDI (Agricultura)	COFINS Contribuição para o PIS-PASEP	Lei nº 11.488, de 2007 (art. 1º ao art. 5º)	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	Ministério da Economia
REIDI (Saneamento)	COFINS Contribuição para o PIS-PASEP	Lei nº 11.488, de 2007 (art. 1º ao art. 5º)	Ministério do Desenvolvimento Regional	Ministério da Economia

(conclusão)

POLÍTICA	TRIBUTO	NOVA LEGISLAÇÃO	ÓRGÃO GESTOR	CORRESPONSÁVEL
REIDI (Energia)	COFINS Contribuição para o PIS-PASEP	Lei nº 11.488, de 2007 (art. 1º ao art. 5º)	Ministério de Minas e Energia	Ministério da Economia
REIDI (Transporte)	COFINS Contribuição para o PIS-PASEP	Lei nº 11.488, de 2007 (art. 1º ao art. 5º)	Ministério da Infraestrutura	Ministério da Economia

Fonte: BRASIL, 2019k.

O Anexo I do aludido Decreto nº 9.834 apresenta uma gama de benefícios fiscais, mencionando a respectiva política, os tributos afetados, a legislação de suporte, bem assim o correspondente órgão gestor e corresponsável. Ao que parece, trata-se de uma lista exaustiva contemplando todos os benefícios de natureza tributária vigentes em âmbito federal. Ademais, trata-se de rica fonte de pesquisa, cujos institutos são apresentados de maneira sistematizada.

Quanto ao REIDI, cumpre destacar que no mencionado anexo não consta qualquer referência aos setores de irrigação e dutovias. Ora, consoante já detalhado no presente estudo, a habilitação pode ser requerida por pessoa jurídica titular de projeto para implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, energia, saneamento básico, irrigação e dutovias. Pois bem, observa-se que não houve referência aos setores de irrigação e dutovias. No entanto, o anexo contempla o que denominou REIDI-Agricultura. Ao que parece, os dois setores, irrigação e dutovias estariam concentrados no REIDI-Agricultura.

A edição do ato normativo em testilha consiste em louvável iniciativa com propósito de gerir e fiscalizar os incentivos fiscais outorgados em nível federal. Ora, a partir da atuação do órgão colegiado, os institutos passam a ser acompanhados periodicamente, podendo ser revistos caso não mais se mostrem aptos a atingir sua finalidade, evitando que fiquem esquecidos ao longo do tempo. Além disso, as políticas públicas concessivas de benesses fiscais passaram a serem analisadas sob o prisma de sua eficiência.

Trata-se, sem dúvidas, de medida que fortalece a governança das renúncias tributárias, normatizando a supervisão desses gastos tributários a um órgão específico, o que tende a potencializar o controle das políticas públicas através de renúncias tributárias.

Não se pode olvidar, outrossim, que se está diante de atividade dotada de grande complexidade, notadamente em razão da heterogeneidade dos incentivos fiscais em vigor, que variam em termos de beneficiários, tributos envolvidos, atividades econômicas e regiões contempladas. Nesta senda, dentro do REIDI, regime de incentivos voltado apenas ao setor de infraestrutura, já é possível constatar certa complexidade no respectivo monitoramento, haja vista o seu caráter multidimensional, sobretudo em relação às áreas que podem ser beneficiárias.

Prosseguindo, cumpre tecer breves comentários acerca da atuação do Poder Judiciário no que tange ao controle dos incentivos fiscais. A perspectiva do controle jurisdicional dos incentivos fiscais, a ser aqui realçada, diz respeito à defesa do patrimônio público. Noutros termos, realçar como o Judiciário pode exercer controle sobre políticas concessivas de incentivos fiscais que acarretem prejuízos ao interesse público.

Nessa perspectiva, a tutela jurisdicional pode ser suscitada por um terceiro estranho à relação jurídico-tributária, tendo por fundamento os valores constitucionais essenciais à sociedade, “que se legitima na dimensão coletiva do tributo e na proteção de receitas e do patrimônio público” (CORREIA NETO, 2016, p. 264). Assim, a defesa do patrimônio público em juízo se manifesta fundamentalmente através da ação popular, ação civil pública e ação de improbidade administrativa.⁴²

Sob esta ótica, interessante destacar o recente caso de atuação do Poder Judiciário na defesa do patrimônio público no que se refere à outorga de benesses fiscais. Trata-se de situação vivenciada pelo estado do Rio de Janeiro no final do ano de 2016, na qual o Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública da Capital houve por bem conceder tutela para, dentre outras medidas, determinar que o estado do Rio de Janeiro se abstenha de conceder, ampliar ou renovar benefícios fiscais ou financeiros até o atendimento de determinadas condições estabelecidas na decisão.

Cuida-se da Ação Civil Pública nº 0334903-24.2016.8.19.0001 (RIO DE JANEIRO, 2016a), ajuizada pelo Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro em face do estado do Rio de Janeiro, através da qual buscou o *Parquet* impugnar os vícios de ilegalidade, ilegitimidade e antieconomicidade identificados no programa de concessões e ampliações de benefícios fiscais e financeiros ensejadores de renúncia de receita implementados por aquela unidade da federação.

⁴² Ação Civil Pública, em que se discute a legitimidade da concessão de benefícios fiscais não trata propriamente de questões tributárias, mas sim da proteção ao patrimônio público, motivo pelo qual não se aplica a vedação prevista no parágrafo do art. 1º da Lei nº 7.374/85, incluído pela Medida Provisória nº 2.180-35/2001.

Consoante ponderado pela decisão em testilha, o Ministério Público alertou que, não obstante a aguda crise econômico-financeira, o estado do Rio de Janeiro mantém e, até mesmo, intensificou a política de renúncia de receitas mediante a concessão de incentivos fiscais, ao passo que opera o contingenciamento das despesas nas áreas voltadas à concretização de direitos fundamentais, quais sejam, saúde, educação, assistência social e segurança pública.

A liminar ora em análise consigna que, mesmo diante da situação de penúria financeira vivenciada pelo estado, o chefe do Executivo intensificou deliberadamente a política de renúncia de receitas, mediante a concessão de decretos de incentivos fiscais. Destacou o órgão autor que tal opção política levava a uma restrição desproporcional no âmbito de proteção dos direitos sociais, violando o dever fundamental de proteção, tendo em vista que os bens jurídicos vitais (subsistência, saúde, educação) estariam sendo deliberadamente violados.

Nesta senda, foi deferida liminar para determinar a adoção das seguintes providências pelo o estado do Rio de Janeiro: a) apresentação de relação das sociedades empresárias agraciadas com benefícios fiscais ou financeiros, com informações sobre os benefícios fiscais vigentes; b) a remessa ao juízo, no prazo de 60 dias, de todas as cartas-consulta das empresas que receberam incentivos na forma do art. 5º da Lei nº 4.321/04, bem como todos os documentos e vistorias comprobatórias de que as sociedades empresariais que receberam incentivos cumpriram os requisitos/contrapartidas, previstos nessa mesma legislação; c) a realização, no prazo de 60 dias, estudo de impacto orçamentário-financeiro de todos os benefícios fiscais e financeiros - transformados em crédito tributário - em cotejo com uma avaliação técnica/objetiva acerca dos resultados sociais e econômicos produzidos pelos incentivos fiscais, promovendo a respectiva inclusão na próxima e nas futuras leis orçamentárias anuais e Leis de Diretrizes Orçamentárias; d) abstenha-se de conceder, ampliar ou renovar benefícios fiscais ou financeiros em favor de qualquer sociedade empresária, até a apresentação dos estudos técnicos previstos no item “c”, ocasião em que será mantida, modificada ou revogada referida decisão liminar.

Inconformado, o estado do Rio de Janeiro interpôs Recurso de Agravo de Instrumento (Processo nº 0064397-10.2016.8.19.0000) (RIO DE JANEIRO, 2016b) perante o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Os Desembargadores que compõem a Décima Sétima Câmara Cível do Tribunal, por unanimidade de votos, acordaram no sentido de dar provimento ao recurso, na forma do voto do relator.

O Desembargador Relator, Wagner Cinelli de Paula Freitas, ponderou que, de um lado, tem-se o Ministério Público cobrando da Administração Pública transparência e observância ao

princípio da legalidade na outorga de benefícios fiscais. Do outro lado, o estado do Rio de Janeiro, preocupado em manter e atrair empresas de forma a incrementar a economia, gerando empregos e riquezas, evitando-se o deslocamento dessas para outras unidades da federação ou mesmo outros países.

Outrossim, entendeu o relator que o estado do Rio de Janeiro já estava há mais de 6 meses sem utilizar o instrumento da concessão de incentivo fiscal, isso porque a liminar fora deferida em 26 de outubro de 2016 e o julgamento do Agravo de Instrumento aconteceu em 31/05/2017, fato que poderia se revelar prejudicial à economia e, assim, à sociedade. Nesse contexto, foi dado provimento ao Recurso do Estado do Rio de Janeiro para cassar a decisão concessiva de tutela.

Destaque-se, por oportuno, que, até a conclusão da presente dissertação, ainda havia sido proferida sentença de mérito nos autos da Ação Civil Pública originária.

Não obstante a presente Ação Civil Pública não tratar de incentivos outorgados na esfera federal, contempla interessante exemplo da atuação do Poder Judiciário no controle da outorga de incentivos fiscais por meio de políticas públicas.

No que se refere ao controle dos incentivos fiscais a ser exercido pelo Legislativo, além da respectiva atuação quanto ao cumprimento dos limites jurídicos-formais previstos quer na Constituição Federal, quer na LRF, cumpre, ainda, também destacar sua atuação na avaliação da compatibilidade material do instituto com as finalidades e objetivos constitucionais.

De relevância o papel da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, nos termos preconizados pelo art. 53, inciso II, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados. (BRASIL, 2019l). Consigna tal dispositivo que, antes da deliberação do Plenário, ou quando esta for dispensada, as proposições serão apreciadas pela Comissão de Finanças e Tributação, para o exame dos aspectos financeiro e orçamentário públicos, quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, e para o exame do mérito, quando for o caso.

Quanto à adequação financeira e orçamentária do projeto, imprescindível a observância do disposto no art. 14 da LRF⁴³, dispositivo de importância ímpar no que diz respeito à gestão fiscal equilibrada, responsável e transparente. O dispositivo impõe que medidas concessivas ou ampliativas de incentivos de natureza tributária, das quais decorram renúncia de receita, sejam acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva

⁴³ Referido dispositivo já foi analisado no primeiro capítulo da presente dissertação, devido à sua importância no que tange ao equilíbrio da gestão fiscal, remete-se o leitor aos comentários ali apresentados.

iniciar sua vigência e nos dois seguintes, para atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias e demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária ou, alternativamente, estar acompanhada de medidas de compensação.

Em que pese a extrema relevância do dispositivo, bem assim o fato de que a LRF estar em vigor há quase 20 anos, grande parte dos projetos de leis que pretendem instituir benefícios fiscais é arquivada em razão da falta de estimativa de impacto financeiro e orçamentário, ou seja, em razão de desrespeito à previsão contida no art. 14 da LRF. A Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados editou a Súmula CFT nº 18/08, segundo a qual:

[...] é incompatível e inadequada a proposição, inclusive em caráter autorizativo, que, conflitando com as normas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – deixe de apresentar a estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro bem como a respectiva compensação. (BRASIL, 2008b).

Ademais, além de verificar os aspectos formais, cumprirá, igualmente, a Comissão de Finanças e Tributação uma análise acerca do mérito das respectivas proposições legislativas. Consoante ponderado por Bomfim (2016, p. 209-10), neste momento, deverá ser observada a eficiência quanto aos resultados a serem alcançados pela medida desonerativa. Portanto, a lei concessiva de benefício fiscal deve ser clara quanto aos objetivos a serem atingidos pela medida, bem assim devem ser, igualmente, consignados os respectivos parâmetros de controle.

Nesse contexto, as normas instituidoras de benefícios fiscais, para se mostrarem legítimas, devem consignar de maneira clara os objetivos, metas e indicadores das políticas públicas que fundamentam a edição das respectivas medidas, a fim de possibilitar o controle *a posteriori* da eficiência e dos resultados alcançados pela respectiva medida de desoneração fiscal.

No entanto, essa não é uma realidade ainda praticada no Brasil. O autor acima referido prossegue afirmando que, analisando os decretos editados pelo Governo Federal a partir de 2008 com o fito de estancar os efeitos econômicos da crise mundial no período, bem assim com intuito de fortalecer e desenvolver a indústria nacional, através da redução das alíquotas de IPI, pôde constatar a ausência de especificação dos objetivos a serem alcançados pelas medidas desonerativas.

Nos termos do emblemático Acórdão nº 1205/2014, exarado pelo TCU, resultado de auditoria operacional com o objetivo de conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias no âmbito federal, restou consignada uma série de problemas na gestão das renúncias fiscais, dentre elas: descumprimento de regras legais na concessão desses

benefícios, falhas no desempenho das políticas públicas contempladas com os recursos, ausência de regras de governança em sua gestão, baixa transparência, falhas de operacionalização dos recursos e ausência de avaliação dos resultados alcançados com os recursos renunciados. (BRASIL, 2014a).

Nesse diapasão, impende destacar que parte das falhas apontadas pelo TCU tem seu nascedouro no processo legislativo. Noutros termos, na hipótese de um controle efetivo pelo Poder Legislativo no curso do processo de elaboração da norma, a política de incentivos fiscais mostrar-se-ia apta a evitar que tais institutos fossem editados em desrespeito aos preceitos do ordenamento jurídico.

Analisando a multicitada Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, responsável pela instituição do REIDI, é possível inferir que a criação do respectivo regime especial de incentivos foi explicada através da correspondente Exposição de Motivos. Ou seja, diante da necessidade de promover o desenvolvimento no setor de infraestrutura, buscou-se atrair investimentos privados para o setor através da suspensão da incidência do PIS/PASEP e da COFINS.

No entanto, não foi localizada qualquer alusão ou referência a estudos técnicos que justificassem as escolhas realizadas. Nesse sentido, não foi apresentada qualquer manifestação de órgão técnico indicando que a suspensão das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS se mostrariam aptas a lograr investimentos privados no setor de infraestrutura levando, ao fim, ao almejado crescimento econômico do país. Outrossim, não se mostrou clara a indicação de parâmetros a fim de possibilitar a realização do controle de eficiência dos resultados a serem alcançados pela medida.

4.2 O controle exercido pelo Tribunal de Contas da União: uma análise do Acórdão nº 3.137/2011-TCU

Consoante preconizam os artigos 70 e 71 da Constituição Federal, compete ao Congresso Nacional, mediante controle externo, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Também, referido controle externo, de competência do Congresso Nacional, será exercido com auxílio do TCU.

Para o que interessa ao presente estudo, convém destacar que a atuação do TCU no que se refere ao controle dos incentivos fiscais concedidos pela União tem apresentado relevância

no cenário nacional. O controle externo compreende a fiscalização quanto à aplicação das subvenções e renúncia de receitas, servindo, portando, de fundamento jurídico para o exercício de controle da política fiscal.

Por sua vez, o art. 71 da Carta Constitucional contempla as competências do TCU no âmbito do controle externo. Importante destacar, dentre outras atribuições, a competência descrita no inciso IV, para realização, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades da administração direta ou indireta.

A LRF também consigna, no seu art. 59, que o Poder Legislativo, diretamente ou com auxílio do Tribunal de Contas, bem assim o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento dos preceitos nela contidos.

Afora isso, estabelece o art. 257 do Regimento Interno do TCU (BRASIL, 2019m) que a fiscalização da renúncia de receitas será feita, preferencialmente, mediante auditorias, inspeções ou acompanhamentos nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias, sem prejuízo do julgamento das tomadas das contas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos. O parágrafo primeiro do referido dispositivo consigna, ainda, que a fiscalização terá como objetivos, entre outros, verificar a legalidade, legitimidade, economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados no *caput*, bem como o real benefício socioeconômico dessas renúncias.

Inegável a relevância conferida, dentro da atual Ordem Constitucional, à atuação do Tribunal de Contas, na garantia de uma gestão pública responsável e transparente, bem como no combate à corrupção e aos maus gestores, no controle de incentivos fiscais e na concretização dos direitos fundamentais, sobretudo os direitos sociais. Nas palavras de Torres (2000, p. 212-213), “o Tribunal de Contas, que está essencialmente ligado aos direitos fundamentais, pela dimensão financeira que estes exibem, aparece na CF 88 como uma das garantias institucionais da liberdade”.

Neste contexto, pela pertinência com o objeto do presente estudo, passa-se à análise do Acórdão nº 3137/2011, de relatoria do Ministro Walton Alencar Rodrigues, proferido no Processo TC 030.315/2010-7. Trata-se de resultado de auditoria operacional sobre a renúncia fiscal instituída pelo REIDI, objeto imediato da presente pesquisa.

De início, convém esclarecer qual a definição de auditoria operacional. Consoante dispõe o Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2019n), auditoria operacional é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Ressalte-se, outrossim, que a atuação do TCU, inclusive por meio de auditoria operacional, pode iniciar de ofício, independentemente de provocação. Assim, “o Tribunal de Contas pode de ofício avaliar qualquer programa ou órgão governamental que entenda conveniente, respeitadas as especificidades de competências da União e dos estados e municípios.” (LIMA; DINIZ, 2018, p. 400).

Aspecto interessante acerca dos processos de fiscalização desenvolvidos pelo TCU refere-se à possibilidade da Corte de Contas fazer determinações e recomendações.⁴⁴ Determinações, quando for constatado o descumprimento de dispositivos legais. Já as recomendações, são indicadas para situações em que forem verificadas oportunidades de melhoria de desempenho. Assim, geralmente ao final da auditoria operacional, são proferidos acórdãos por meio dos quais os Ministros do TCU apresentam determinações e recomendações, com fundamento no estudo técnico desenvolvido.

Como dito alhures, o Acórdão nº 3.137/2011 foi exarado no Processo TC nº 030.315/2010-7, que trata de Auditoria Operacional destinada a avaliar a sistemática de habilitação, concessão e incentivos realizados pelas empresas beneficiárias do REIDI.

A Auditoria Operacional em questão foi realizada na Secretaria da RFB e nas Secretarias Executivas da Secretaria Especial dos Portos (SEP) e dos Ministérios dos Transportes (MT), MME, das Cidades (MICI) e da Integração Nacional (MI).⁴⁵ São órgãos, portanto, que estão diretamente envolvidos na habilitação das pessoas jurídicas interessadas no gozo do benefício, bem assim na concessão, gerenciamento e utilização dos recursos decorrentes da renúncia fiscal instituída pelo REIDI.

Também foram alcançadas, pelo escopo da Auditoria Operacional, as agências reguladoras dos setores de transporte e energia, haja vista que também atuam na análise técnica dos projetos que visam à concessão do referido benefício fiscal. Nos termos assentados no

⁴⁴ Tais medidas encontram fundamento no art. 43, I, da Lei nº 8.443/92, que dispõe sobre a Lei Orgânica do TCU e no art. 250, II e III do Regimento Interno do TCU.

⁴⁵ Cumpre destacar que está sendo utilizada a nomenclatura dos Ministérios constantes do Acórdão que se encontrava vigente à época. Outrossim, consoante já destacado neste trabalho, a Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019, estabeleceu a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, alterando a legislação anterior acerca da matéria.

segundo capítulo, as agências reguladoras afetas aos respectivos setores participam no processo de enquadramento dos projetos no REIDI.

O relatório da Auditoria deixou assente que, em que pese o fluxo para o enquadramento no REIDI pareça ser relativamente simples, as regras para usufruto devem ser interpretadas com cautela, sob pena de acarretar equívocos na respectiva concessão. Nesse ponto, convém lembrar que o credenciamento para gozo do benefício se divide em duas fases: a) submissão dos projetos para análise técnica do Ministério responsável e b) habilitação ao regime perante à RFB.

Por outro lado, o trabalho desenvolvido pelo TCU limitou-se ao exame dos procedimentos de controle atinentes à concessão do REIDI, não alcançando, assim, o mérito do benefício tributário outorgado ou o seu resultado finalístico, em termos de repercussão econômica. Assim, a auditoria perpetrada visou ao aperfeiçoamento da legislação, bem assim a melhoria dos procedimentos atinentes ao REIDI, aumentando a transparência e fortalecendo a organização administrativa.

Em razão da relevância, cabe transcrever algumas conclusões, mais relevantes ao objeto deste estudo, apresentadas pela referida Auditoria Operacional. Após, será realizado um cotejo analítico entre as conclusões apontadas e a realidade que ora se apresenta (2019), sobretudo em razão da conclusão ter sido prolatada no ano de 2011.

Eis o teor das conclusões relevantes ao presente estudo, *in verbis*:

- a) a aprovação dos projetos de infraestrutura incentivados pelo Reidi e a habilitação das empresas beneficiárias desse regime têm observado as exigências legais, não obstante a ausência parcial de normas regulamentares específicas (subseções 2.1.8 e 4.8 deste relatório) e a inexistência de sistemas informatizados para gerenciamento da aprovação de projetos e para a habilitação das empresas beneficiárias (subseções 2.1.10, 2.1.12, 4.9 e 4.13, respectivamente);
- b) o incentivo fiscal instituído pelo Reidi não tem alcançado todos os setores previstos pelas normas que o regulamentam, haja vista a ausência de projetos de saneamento básico e irrigação (seção 2.2) e a consequente concentração dos referidos benefícios para projetos de energia e transportes (seção 2.3);
- c) inexistente acompanhamento da execução dos projetos de infraestrutura incentivados pelo Reidi (seção 2.4);
- d) os órgãos e entidades envolvidos na processualística do Reidi não possuem procedimentos para controle do usufruto do benefício fiscal por parte das empresas beneficiárias (seção 2.5). (BRASIL, 2011).

Os itens “a” e “b” das conclusões acima transcritas podem ser analisados em conjunto, isso porque fazem alusão à inexistência parcial de normas regulamentares específicas, não obstante a aprovação dos projetos infraestrutura incentivados pelo REIDI observarem, em linhas gerais, as exigências previstas em lei e nos respectivos atos normativos. Também deixa

assente a ausência de projetos de saneamento básico e irrigação, bem assim a consequente concentração dos referidos benefícios para projetos nas áreas de energia e transporte.

Passados cerca de 8 anos da conclusão da Auditoria Operacional, o diagnóstico do REIDI não se apresenta mais o mesmo, ao menos em parte das conclusões. Atualmente, existem projetos aprovados tanto no setor de irrigação quanto no setor de saneamento básico. A partir da análise da relação das pessoas jurídicas habilitadas e co-habilitadas ao REIDI, divulgada pela RFB (BRASIL, 2019o), com atualização dos Atos Declaratórios Executivos publicados até 14/06/2019, é possível constatar, ainda que de forma tímida, projetos nas duas áreas cima referidas aprovados para o usufruto dos benefícios contemplados no REIDI.

Consoante já pontuado, a IN RFB nº 758, de 25 de julho de 2007, determinou a divulgação na sua página da internet relação das pessoas jurídicas habilitadas e co-habilitadas ao REIDI, na qual constarão o nome empresarial, o número de inscrição no CNPJ, o nome do projeto, o número da portaria que aprovou o projeto, o setor de infraestrutura favorecido e o número e a data do Ato Declaratório Executivo de habilitação. Trata-se de dados valiosos no sentido de monitorar os projetos beneficiados pelo REIDI. (BRASIL, 2019o).

Relembre-se que, no âmbito do respectivo Ministério, a habilitação do projeto é formalizada através de portaria de aprovação. Já no âmbito da RFB, a habilitação será formalizada por meio de ADE. A relação publicada pela RFB, que dispõe de 1.887 projetos aprovados, contempla as informações mais relevantes, o que otimiza o controle e possibilita o conhecimento do perfil dos projetos contemplados pelo REIDI.

De fato, quando da publicação do Acórdão, no ano de 2011, não havia qualquer projeto aprovado nas áreas de saneamento básico e de irrigação. Consta da referida listagem que o primeiro projeto no setor de irrigação foi aprovado no ano de 2014. Com relação ao saneamento básico, o primeiro projeto e único foi recentemente aprovado, sendo a respectiva Portaria de Aprovação publicada em 4 de setembro de 2018. (BRASIL, 2018f) Trata-se do Projeto Águas para o Futuro - Projeto de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário para o Município de Cuiabá/MT apresentado pela concessionária Águas Cuiabá S.A.

Quanto ao setor de irrigação, o então Ministério da Integração Nacional só veio a normatizar o procedimento de aprovação dos projetos de infraestrutura no setor de irrigação ao REIDI no ano de 2013, através da Portaria nº 403 (BRASIL, 2013b). Noutros termos, a regulamentação complementar em nível ministerial contendo as especificidades para aprovação de um projeto no setor de irrigação foi levada a efeito apenas 6 anos após a instituição do REIDI, haja vista que a Lei nº 11.488 foi publicada em 2007.

Ademais, no que tange ao setor de saneamento, o então Ministério das Cidades, transformado no Ministério do Desenvolvimento Regional, publicou, em 5 de dezembro de 2014, a Portaria Ministerial nº 772 (BRASIL, 2014b). Todavia, como dito alhures, há apenas um projeto beneficiário do REIDI no que se refere ao setor de saneamento básico.

De fato, a conclusão apontada no acórdão acerca da concentração dos projetos aprovados pelo REIDI nas áreas de energia e transportes permanece inalterada. A esmagadora maioria dos projetos concentra-se nestes dois setores, havendo a predominância absoluta no setor de energia.

O quadro a seguir, elaborada com base na relação disponibilizada pela RFB, apresenta o quantitativo de projeto em cada um dos setores:

Quadro 7 - Setores favorecidos pelo REIDI

SETOR DE INFRAESTRUTURA FAVORECIDO	QUANTITATIVO DE PROJETOS BENEFICIADOS
SANEAMENTO	01
IRRIGAÇÃO	29
TRANSPORTES	81
ENERGIA (PRODUÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO)	1.775
*Não especificado	01
TOTAL	1.887

Fonte: Adaptado com base nos dados obtidos no site da RFB (BRASIL, 2019o).

Consoante estudo publicado pelo IPEA, denominado de “Políticas Públicas avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos”, consta, dentre outros, um capítulo intitulado “Uma Análise Econométrica do Regime Especial de Incentivo para Desenvolvimento da Infraestrutura”, que se volta a avaliar os impactos dos projetos de geração de energia elétrica vinculados ao REIDI.

De acordo com o referido estudo, a partir dos dados disponibilizados pela RFB, ao todo, entre 2008 e 2015, 298 municípios foram beneficiários em 703 projetos vinculados ao setor de energia elétrica. O referido trabalho avaliou o efeito do REIDI sobre o PIB e o emprego, com vínculos formais, dos municípios beneficiados.

Os autores concluíram que o REIDI proporcionou resultados estatisticamente positivos no que tange aos referidos efeitos. No cenário em que se considerou todos os municípios que tiveram projetos de geração de energia elétrica vinculados ao Reidi, constatou-se impacto de,

no mínimo, 5% sobre as variáveis adotadas nos municípios beneficiados (LIMA; SACHSIDA; BARBOSA DE LIMA, 2018, p. 311).

Isto posto, os autores chegaram à conclusão de que há evidências que o REIDI teve impacto positivo médio de pelo menos 5% no emprego e no PIB dos municípios afetados. Importante consignar que estudos dessa natureza se mostram escassos, não sendo comum encontrar pesquisas voltadas ao nível de eficiência e efetividade dos efeitos advindos das políticas desonerativas. Ademais, tal conclusão se revela pertinente ao presente estudo, em que pese aponte apenas para um dos setores contemplados pelo regime especial ora em foco.

Outro aspecto de extrema relevância apontado na conclusão da referida auditoria operacional refere-se à deficiência no acompanhamento e fiscalização dos projetos beneficiados com o REIDI. O TCU deixou assente a fragilidade no tocante ao procedimento de controle do usufruto, bem assim a inexistência de monitoramento da execução dos projetos de infraestrutura incentivados.

Isso porque se trata de um benefício que depende do atendimento de certas condições pelo interessado, ou seja, para gozar da suspensão das contribuições devem ser atendidos os requisitos impostos pela lei. Inicialmente ter um projeto aprovado junto ao Ministério responsável pela área pretendida. Após, há a necessidade de habilitação perante à RFB e, finalmente, a aquisição desonerada deverá ser incorporada ao ativo imobilizado do empreendimento aprovado.

O art. 3º, § 3º, da Lei instituidora do REIDI, estabelece de maneira singela que a pessoa jurídica que não utilizar ou incorporar o bem ou material de construção na obra de infraestrutura fica obrigada a recolher as contribuições não pagas em decorrência da suspensão de que trata este artigo, acrescidas de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da data da aquisição ou do registro da Declaração de Importação.

O TCU constatou que, após a aprovação, nem os Ministérios correlatos e, nem mesmo, as agências reguladoras realizam fiscalização nas obras e empreendimentos beneficiados pelo regime especial. A atuação desses órgãos tem como limite a aprovação e habilitação dos projetos.

A Corte de Contas apresenta como alternativa à fragilidade apontada o compartilhamento de informações, através de sistema informatizado, entre os Ministérios, agências reguladoras e a RFB. Recomenda que os dados poderiam ser informados nas portarias de aprovação dos Ministérios, constando a descrição do projeto, especificando as operações abrangidas pela suspensão de tributos atrelada ao projeto e valor previsto da desoneração.

Ao que parece, a recomendação supra foi devidamente atendida pelos Ministérios. Consoante o quadro 5, que se refere ao anexo à Portaria nº 2.267, de 26 de maio de 2019, editada pelo Ministério da Infraestrutura, que aprova o enquadramento ao REIDI projeto no setor de transporte. Constam do referido anexo as informações mais relevantes do projeto, são elas: o nome da empresa beneficiária, tipo do projeto, CNPJ, localização, estimativa de investimento e estimativas de suspensões fiscais. Tal medida, aparentemente simples, contribuiu na melhoria do sistema de monitoramento das empresas beneficiárias do REIDI, além de atender aos princípios da transparência e clareza.

Neste ponto, importante deixar assente que a fragilidade apontada revela-se comum às políticas públicas que se valem das renúncias tributárias. Explica-se. O TCU, no relevante Acórdão nº 1.205/2014 (BRASIL, 2014a) decorrente de auditoria com o objetivo de conhecer e avaliar a estrutura da governança das renúncias tributárias, apontou a mesma fraqueza. Nesta ocasião, foram detectadas, dentre outras, deficiências no monitoramento e no controle dessas políticas por parte dos órgãos gestores; ausência de avaliação de resultados por parte do órgão gestor na maioria das políticas públicas baseadas em renúncias tributárias; deficiências nas informações fornecidas sobre as renúncias tributárias nos relatórios de gestão.

As falhas no controle se mostram comuns aos programas voltados à renúncia fiscal no Brasil. No entanto, tal deficiência pode acarretar consequências nefastas para a sociedade, notadamente no que se refere à concretização dos direitos prestacionais e que estão ligados à disponibilidade financeira do Estado.

É de se ponderar, como já foi ressaltado aqui, que as políticas baseadas em renúncias fiscais formam um universo demasiadamente heterogêneo, de maneira que cada política apresenta suas peculiaridades. Nesta senda, a instituição de órgãos de controle compostos por profissionais dotados de capacidade técnica é medida preemente. A fiscalização periódica dos incentivos atualmente em vigor é imprescindível à saúde financeira do Estado.

A criação do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, por meio do Decreto nº 9.834, de 12 junho de 2019, mostra-se uma medida que vai ao encontro das recomendações apresentadas pelo TCU, nos acórdãos acima apontados. No entanto, devido à sua recente criação, ainda não se pode constatar, em termos práticos, as melhorias advindas de sua implementação.

Por fim, cumpre consignar que as políticas governamentais, quando tiverem suas bases de sustentação fincadas em renúncias fiscais, devem definir, em atenção ao princípio da transparência, objetos, indicadores e metas a fim de possibilitar um efetivo controle e

fiscalização acerca dos resultados alcançados. Noutros termos, deve possibilitar a avaliação se os resultados alcançados foram, de fato, os resultados que se pretendia.

4.3 Controle dos incentivos fiscais *versus* política de austeridade

O presente tópico tem por objetivo lançar mão de um debate acerca de tema pouco discutido seja no seio acadêmico, seja na doutrina ou, até mesmo, no âmbito da jurisprudência brasileira. Quando o assunto é política de austeridade, pouquíssimas vezes ecoam no sentido de ser necessária revisão dos benefícios fiscais então vigentes no ordenamento jurídico. Merece todos os holofotes tal temática, sobretudo em razão de muitos deles já não mais se prestarem a alcançar o propósito para que foram criados ou, inclusive, já foram instituídos em desrespeito às balizas constitucionais.

Salta aos olhos que a atual conjuntura brasileira é marcada por forte tendência a uma política de austeridade, sendo o expoente desta tendência a aprovação da Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, por meio da qual foi instituído o denominado “Novo Regime Fiscal Constitucional”, a vigorar nos próximos 20 exercícios financeiros no âmbito do orçamento da União. (BRASIL, 2016b).

Ressalte-se que a Emenda Constitucional nº 95 já foi referida no primeiro capítulo, notadamente os artigos 113 e 114 do ADCT que elevou em nível constitucional a obrigatoriedade de proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita vir acompanhada de estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro. Tais dispositivos não contemplam inovação no que tange aos incentivos fiscais, haja vista que esta imprescindível condição à preservação do equilíbrio fiscal já se encontrava normatizada no art. 14 da LRF desde o ano de 2000.

Nos termos lá destacados, a constitucionalização deste requisito teria ampliado as hipóteses de controle judicial acerca de seu cumprimento, conferindo, assim, a possibilidade do ato normativo que não cumpra referida exigência ter sua constitucionalidade questionada nos órgãos judiciais de controle de constitucionalidade.

Neste momento, importa deixar assente que o Novo Regime Fiscal fixou limites para os gastos do Governo Federal, sendo as despesas primárias limitadas pela variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPCA), ou seja, as despesas realizadas em 2016, corrigidas pelo IPCA, passam a ser o teto para as despesas em 2017 e, assim, sucessivamente; o que ocorrerá nos próximos 20 anos.

Registre-se, outrossim, que o limite para os gastos públicos apenas atingiu as despesas primárias, deixando de fora do teto juros e amortizações da dívida pública. Tal limitação de despesas, bem assim a mencionada exceção gerou e, ainda tem gerado, grandes questionamentos acerca da sua constitucionalidade, desde a tramitação da PEC nº 241, que deu origem à Emenda Constitucional nº 95, consoante será abaixo destacado.

Medidas dessa natureza denotam a inclinação para uma política marcada pela austeridade no âmbito do Governo Federal. Austeridade, que tem como sinônimo dureza, aspereza e rigidez, pode ser sentida a partir da adoção de políticas de contingenciamento e contenção de despesas públicas, notadamente em áreas de relevância social, tais como saúde, educação, assistência. No Brasil, além da Emenda Constitucional nº 95, podem ser destacadas a reforma trabalhista e pretensa reforma da Previdência, esta última já aprovada, em primeiro turno, pela Câmara dos Deputados, em 12 de julho de 2019. (BRASIL, 2019i).

Nessa linha, Ricardo Lodi Ribeiro, em valioso trabalho recém-publicado, denominou de “austeridade seletiva” medidas que atingem diretamente direitos, sobretudo sociais, consagrados na Carta Constitucional. Devido à relevância, convém apresentar o seguinte pensamento do autor, *in verbis*:

O caráter seletivo da austeridade se manifesta pela adoção de medidas que se destinam a cortar despesas e deduções que beneficiam os mais pobres e a classe média, como pensões, benefícios de seguridade social, salários e serviços públicos sem atingir qualquer gasto ou favor dirigido ao topo, como os benefícios fiscais e tratamento tributário privilegiado aos mais ricos (RIBEIRO, 2019, p. 113).

Assim, a reflexão crítica que se busca no presente tópico é, justamente, a possibilidade de adoção de medidas outras que levem ao pretendido e necessário ajuste das contas públicas que não se voltem unicamente à redução das conquistas sociais. Noutros termos, indaga-se acerca da existência de outros remédios aptos a concretizar o ajuste fiscal sem, ao mesmo tempo, macular o projeto do Constituinte Originário na proteção e expansão dos direitos fundamentais.

Nesta senda, relevante destacar a lição de Torres (2014, p. 119), acerca do princípio da justiça orçamentária, assevera que “a justiça orçamentária deve expressar os dois lados da mesma ideia em síntese própria, a justiça das receitas e dos gastos públicos”. Assim, as medidas aqui questionadas demonstram não respeitar o princípio da justiça orçamentária, ao contrário, passam ao largo do direito conferido aos cidadãos às prestações positivas do Estado para concretização do princípio da dignidade da pessoa humana.

Consoante ponderado pelo Ministro Herman Benjamin, no julgamento do Recurso Especial nº 1.389.952-MT (BRASIL, 2014c), o princípio da reserva do possível não pode, mecanicamente, ser oposto ao princípio do mínimo existencial, assim apenas depois de atingido esse mínimo existencial é que se poderá pensar, relativamente aos recursos remanescentes, em quais outros projetos se deve investir.

Segundo Pinto (2016), o ordenamento jurídico pátrio consagrou um microsistema de tutela do custeio suficiente e progressivo dos direitos fundamentais a fim de garantir a concretização dos direitos subjetivos públicos à saúde, educação e todas as prerrogativas materiais nucleares à preservação da vida digna.

É sabido que a tributação é uma das formas de combate à desigualdade social. “Os tributos e orçamento são instrumentos, por excelência, da justiça distributiva” (TORRES, 2014, p. 122). No entanto, a política tributária vigente no Brasil se mostra como verdadeiro entrave à concretização do princípio da igualdade; pode-se destacar a aguda regressividade do sistema, isenção de lucros e dividendos, alto índice de evasão fiscal.

Um sistema regressivo de tributação privilegia a tributação sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda, perpetrando, assim, a desigualdade sistêmica. Isso porque tributar o consumo significa tributar todos da mesma forma, desconsiderando o princípio da capacidade contributiva. Ora, tal sistema tributário onera mais pesadamente aqueles desprovidos de recursos, portanto, “é o sistema tributário regressivo que alivia os mais ricos, servindo como elemento propulsor da desigualdade, principal problema nacional, que emperra o nosso desenvolvimento econômico e social” (RIBEIRO, 2019, p. 248).

Um sistema tributário assentado na regressividade pode levar a consequências sociais graves, tornando, no futuro, maior a desigualdade patrimonial e levando a uma exacerbada concentração de capital (PIKETTY, 2014, p. 483).

Já o sistema progressivo, prestigia a tributação sobre a renda e patrimônio, fundando-se na capacidade contributiva, sistema que se concentra em tributos diretos. Consoante trabalho desenvolvido por Gobetti e Orair (2019, p. 7), nas economias desenvolvidas a tributação é focada em tributos diretos e progressivos, demais disso o Brasil é um dos poucos do mundo em que os dividendos distribuídos a acionistas de empresas estão totalmente isentos de IRPF.

Nessa esteira, Ricardo Lobo Torres alerta para a necessidade de uma reforma tributária no Brasil que imprima racionalidade política e econômica ao sistema, “a fim de retirar os empecilhos que entravam o desenvolvimento da economia”. (TORRES, 2014, p. 370). Trata-

se, portanto, de modificar a essência da tributação no Brasil, buscando a igualdade em sua base de sustentação.

Pede-se vênia para transcrever a lapidar lição de Ribeiro (2019, p. 252) acerca das oito medidas elencadas pelo autor que se mostram capazes de operar uma verdadeira reforma igualitária no Brasil, *in verbis*:

- I. tributação progressiva de todos os rendimentos da pessoa física, inclusive lucros e dividendos, ficando a tributação dos lucros das empresas como mera antecipação da primeira;
- II. ampliação do número de alíquotas da tabela do imposto de renda das pessoas físicas, de modo a tributar efetivamente os mais ricos, e elevação dos limites das faixas mais baixas, a fim de preservar a renda dos assalariados;
- III. fim das distinções entre rendimentos decorrente dos ganhos de capital, inclusive heranças, descontando o valor pago no imposto sucessório, e do trabalhado;
- IV. aumento das alíquotas e estabelecimento da progressividade da tributação sobre heranças e doações;
- V. instituição do imposto sobre grandes fortunas, considerando o patrimônio todo do contribuinte, inclusive as dívidas, tendo o contribuinte direito de dedução do valor pago dos impostos atualmente existentes sobre a propriedade (IPTU [Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana], ITR e IPVA [Imposto sobre a propriedade de veículos automotores]);
- VI. alívio da carga fiscal sobre o consumo, com a extinção do PIS e COFINS, e a modificação do perfil do IPI, que passaria a incidir apenas sobre bens suntuosos;
- VII. revisão dos benefícios fiscais concedidos com inobservância da capacidade contributiva e dos estímulos exacerbados aos investimentos, como a dedução de juros sobre capital próprio;
- VIII. incremento de políticas de transparência fiscal, de combate à evasão e à elusão, da flexibilização do sigilo bancário e da imunização dos efeitos dos paraísos fiscais.

Assim, nos termos propostos pelo item VII acima transcrito, a racionalidade na concessão e o acompanhamento dos incentivos fiscais mostra-se como uma medida apta a se alcançar o ajuste das contas públicas. Como defendido em diversas passagens deste estudo, é necessário visitar os benefícios tributários ora vigentes, operando-se uma análise crítica acerca de sua compatibilidade com a Lei Maior. A fiscalização e acompanhamento dos incentivos fiscais, com a fixação de parâmetros claros para medir o atingimento dos objetivos e metas para os quais foram criados mostram-se uma medida democrática, contribuindo para o almejado ajuste fiscal.

Não se pode olvidar, outrossim, a dificuldade na adoção dessas medidas, sobretudo num contexto em que os destinatários dos benefícios fiscais são grupos que dispõem de fortes instrumentos de pressão sobre os agentes públicos responsáveis pela implementação das políticas públicas.

No entanto, a atuação dos administradores e gestores públicos não pode se afastar da essencial premissa que o princípio da justiça social é o fim da ordem econômica e compõe um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (GRAU, 2007, p. 222).

5 CONCLUSÃO

A tributação indutora pode se revelar como um valioso instrumento de intervenção estatal na economia a fim de possibilitar a concretização dos valores e programas consignados na Carta Constitucional. Não apenas a política fiscal voltada pura e simplesmente para a arrecadação, mas também aquela voltada a estimular e induzir comportamentos pode ser vista como essencial à manutenção e desenvolvimento da ordem social e econômica.

Ao longo do presente estudo, restou assente que intervenção estatal com finalidade indutora é ampla, porém não é ilimitada. A Ordem Constitucional vigente, em que pese ter uma base axiológica, apresentou, expressa ou implicitamente, balizas para identificar os bens jurídicos a serem contemplados por meio de políticas desonerativas.

No Brasil, a necessidade de se focar no estudo dos incentivos fiscais tem se mostrado cada vez mais sensível, sobretudo em razão dos seus notáveis efeitos sobre o orçamento público. Atualmente, encontram-se em vigor dezenas de benefícios fiscais que contemplam as mais variadas áreas sociais e econômicas, implicando em considerável redução da arrecadação das receitas públicas. A partir da análise dos dados postos à disposição da sociedade, foi possível constatar que valores envolvidos são demasiadamente altos e necessitam uma avaliação crítica do cenário desenhado no país.

Para se ter ideia dos alarmantes valores envolvidos, de acordo com o Demonstrativo de Gastos Tributários publicado em agosto de 2018, anexo da Lei Orçamentária Anual, o gasto tributário para o ano de 2019 foi estimado em R\$ 306,40 bilhões, representando 4,12% do PIB e 21,05% das receitas administradas pela RFB. Demais disso, tais valores estão se mostrando crescentes ao longo dos anos.

Diante dos vultosos números, têm crescido os questionamentos acerca da efetividade dos incentivos fiscais para o progresso e desenvolvimento econômico, bem assim do bem-estar social. Isso porque as políticas desonerativas têm relação direta com o ingresso de recursos aos cofres públicos e, conseqüentemente, com a concretização dos direitos sociais, ou seja, aqueles direitos que estão diretamente ligados à disponibilidade financeira do Estado.

O presente estudo teve por objetivo imediato a análise do REIDI, instituído no ano de 2007, através da Medida Provisória nº 351, convertida na Lei Federal nº 11.488, naquele mesmo ano.

Deu-se ênfase à forma de concessão da benesse fiscal, aos tributos desonerados, à atuação dos órgãos e entidades públicas envolvidas, bem assim os setores contemplados pelo regime especial em questão. No entanto, muitas das abordagens realizadas se voltaram para o

instituto dos benefícios fiscais em sua generalidade, sobretudo no que se refere às fragilidades e deficiências que se revelam recorrentes.

Um dos principais problemas da política desonerativa no país é o seu deficitário e frágil controle, especialmente o controle *a posteriori*, ou seja, uma fiscalização e análise no sentido de se verificar se os institutos estão atingindo os fins constitucionais para os quais foram criados. O TCU, órgão de destaque no que tange ao controle das renúncias de receitas, já teve a oportunidade de se manifestar acerca da imprescindibilidade das técnicas para se aprimorar os sistemas de controle.

Ademais, a utilização desse instrumento deve apresentar justificativa, com embasamento constitucional, e não mera explicação. Também a lei concessiva de institutos dessa natureza, mas se relevar legítima, deverá demonstrar com clareza a finalidade da concessão, delimitação dos beneficiários, as condições e requisitos de fruição, estipulando critérios objetivos para atestar a respectiva eficiência do instituto.

No entanto, no Brasil, comumente se constatam incentivos fiscais vigorando há anos sem o devido acompanhamento e, até mesmo, sem passar por uma reavaliação crítica acerca da sua atual compatibilidade com os propósitos constitucionais para os quais foram instituídos. Incentivos concedidos ou mantidos em desacordo com os postulados constitucionais acabam por onerar os contribuintes excluídos do privilégio, uma vez que irão suportar a carga tributária dos beneficiários do tratamento favorecido.

Ademais, a partir dos dados oficiais obtidos sobretudo perante à RFB, deixaram-se assentes os elevadíssimos impactos financeiro-orçamentários decorrentes de uma política instituidora de benefícios fiscais.

É de extrema relevância um controle dos gastos tributários, bem assim dos incentivos financeiros ou creditícios de modo a compatibilizá-los com a política de ajuste fiscal atualmente vivenciada pelo país. A atuação dos órgãos e instituições responsáveis pela governança dos subsídios outorgados pela União Federal revela-se tímida e frágil em termos de controle.

Além disso, imperioso o desenvolvimento de mecanismos aptos a afastar o abuso na concessão de incentivos fiscais e adequados à situação financeira do Estado. Outrossim, imprescindível, igualmente, serem contemplados meios de verificar a eficiência dos institutos. Caso contrário, o mau uso deste instrumento pode macular a finalidade constitucional que embasa a intervenção do Estado na ordem econômica.

Os princípios da transparência e da clareza devem respaldar toda a atuação fiscal, possibilitando à sociedade civil ter acesso à governança pública no que tange à renúncia de

receitas, avaliando e fiscalizando a conduta dos gestores públicos, conferindo a possibilidade de cobrança por parte da sociedade.

O atual momento de ajuste fiscal com a nítida redução de direitos, austeridade, é primordial à administração pública saber quais programas têm cumprido seu papel, e quais devem ser revistos e aprimorados ou, até mesmo, extintos.

Salta aos olhos o contingenciamento de despesas essenciais que conferem uma vida digna aos cidadãos, tais como saúde e educação. Assim, chega-se ao momento de refletir acerca da política concessiva de benesses fiscais no ordenamento jurídico pátrio, sob pena de se pôr em xeque a dignidade de parcela considerável da população brasileira.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 31, p. 19-62, 2000. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984>. Acesso em: 12 mar. 2019.
- ÁVILA, H. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- BALBÉ, P. V. **Justiça Tributária e Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BALEEIRO, A. **Clínica Fiscal**. Salvador: Livraria Progresso, 1958.
- BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOMFIM, D. **Extrafiscalidade identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.
- BOMFIM, G. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- BORGES, J. S. M. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BORGES, J. S. M. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 63, p. 81-99, dez. 2000.
- BORGES, J. S. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp105.htm. Acesso em: 12 mar. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inteiro Teor do Acórdão. **ADI 2.859/DF**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em 24 de fev. de 2016, Plenário. 2016a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>. Acesso em: 10 jan. 2019.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016b**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm. Acesso em: 10 jul. 2019.
- BRASIL. [Constituição (1998)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 mar. 2019.

BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988b**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 25 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inteiro Teor do Acórdão. **ADI 2076-5/AC**. Data de julgamento: 05.08.2003. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375324>. Acesso em: 8 dez. 2018.

BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 15 mar. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.587, de 2 de janeiro de 2018a**. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2018. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13587.htm. Acesso em: 15 mar. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.723, de 4 de outubro de 2018b**. Dispõe sobre a concessão de subvenção econômica à comercialização de óleo diesel e altera a Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13723.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2013.723%2C%20DE%204%20DE%20OUTUBRO%20DE%202018.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20concess%C3%A3o%20de,6%20de%20agosto%20de%201997%20. Acesso em: 18 mar. 2019.

BRASIL. **EMI nº 00061/2018 MF MME**. Brasília, 2018c. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Exm/Exm-MP-838-18.pdf. Acesso em: 18 mar. 2019.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Portaria nº 318, de 1º de agosto de 2018**. 2018d. Disponível em:
<http://www.mme.gov.br/documents/36104/1044429/Portaria+GM+318+2018+REIDI+Legisla%C3%A7%C3%A3o/804130e0-864b-9560-c094-868224fb20b5>. Acesso em: 15 maio 2019.

BRASIL. **Panorama Fiscal Brasileiro**. 2018e. Disponível em:
<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/analises-e-estudos/arquivos/2018/panorama-fiscal-brasileiro.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2019.

BRASIL. Ministério das Cidades/Gabinete do Ministro. **Portaria nº 560, de 4 de setembro de 2018**. 2018f. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/39729254/do1-2018-09-05-portaria-n-560-de-4-de-setembro-de-2018-39729114. Acesso em: 10 maio 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**. 2019a. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/marco2019/analise-mensal-mar-2019.pdf>. Acesso em: 14 maio 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2019b**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inteiro teor da **ADI 3.796/PR**. 2019c. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312214691&ext=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão **ADI 6027 MC/DF**. 2019d. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339687853&ext=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **3º Orçamento de Subsídios da União**. Relatório de Benefícios Tributários, Financeiros e Creditícios no período de 2003 a 2018. 2019e. Disponível em: <http://www.economia.gov.br/central-de-conteudos/publicacoes/relatorios-e-boletins/2019/3o-orcamento-subsidios-da-uniao.pdf/view>. Acesso em: 02 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019f**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13844.htm. Acesso em: 02 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Infraestrutura. **Portaria nº 2.267, de 29 de maio de 2019g**. Disponível em: http://transportes.gov.br/images/Portaria_nº_2269_de_29mai2019_Autopista_Planalto_Sul_DOU_06jun2019.pdf. Acesso em: 30 maio 2019.

BRASIL. Programa de Aceleração do Crescimento. **7º Balanço do PAC (2015-2018)**. 2019h. Disponível em: <http://www.pac.gov.br/pub/up/relatorio/37855886e9418dce3f9baf3128444233.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Câmara conclui votação da reforma da Previdência em 1º turno**. 2019i. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/TRABALHO-E-PREVIDENCIA/580035-CAMARA-CONCLUI-VOTACAO-DA-REFORMA-DA-PREVIDENCIA-EM-1-TURNO.html>. Acesso em: 18 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Acompanhamento Fiscal, Energia e Loteria-Sefel. **3º Orçamento de Subsídios da União**. Relatório de Benefícios Tributários, Financeiros e Creditícios no período de 2003 a 2018. 2019j. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/assuntos/politica-fiscal/atuacao-sefel>. Acesso em: 05 jul. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019k**. Institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9834.htm. Acesso em: 05 jul. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Regimento interno**. 2019l. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%206-2019.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. 2019m. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 12 jul. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. 2019n. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-operacional-FF8080816364D7980163D01267A73FBD.htm>. Acesso em: 13 jul. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Relação das pessoas jurídicas habilitadas e co-habilitadas ao REIDI**. 2019o. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/pessoas-juridicas-habilitadas-e-coabilitadas/relacao-das-pjs-in-758-2007.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inteiro Teor. **Recurso Extraordinário nº 577.348**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento Plenário em 13 agosto de 2009a. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2593175>. Acesso em: 12 mar. 2019.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Portaria nº 405, de 20 de outubro de 2009**. 2009b. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/documents/36104/1044429/Portaria+GM+405+2009+REIDI+Legisla%C3%A7%C3%A3o/9d3c3479-8434-360a-8f03-d6a408515d5a>. Acesso em: 15 maio 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 18 mar. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 15 mar. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão TC 018.259/2013-8**. 2013a. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1205%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uuid=c67af210-9d88-11e9-97c6-55dca47e7b9b. Acesso em: 15 mar. 2019.

BRASIL. Ministério da Integração Nacional, atual Ministério do Desenvolvimento Regional. **Portaria nº 403, de 29 de agosto de 2013b**. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=21&data=30/08/2013>. Acesso em: 12 jul. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa da ADI 4.033/DF**. 2008a. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2598236>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Finanças e Tributação. **Súmula CFT nº 1/08**. 2008b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cft/documentos/regulamentos-da-cft/Sumula%20no%201%20de%202008.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 20 jan. 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Demonstrativos dos gastos tributários**. 2020. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios>. Acesso em: 16 jun. 2019.

BRASIL. **Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967**. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho e regula a Zona Franca de Manaus. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0288.htm. Acesso em: 22 fev. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006**. Dispõe sobre incentivos e benefícios para fomentar as atividades de caráter desportivo e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11438.htm. Acesso em: 22 fev. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005**. Institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111096.htm. Acesso em: 22 fev. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Do Programa de Aceleração do Crescimento 2007-2010**. Apresentação para Comissão de Assuntos Econômicos e de Infraestrutura do Senado Federal. 2007a. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/apresentacoes/arquivos/2007/r130307-pdf24>. Acesso em: 15 jun. 2019.

BRASIL. Programa de Aceleração do Crescimento. **11º Balanço Completo do PAC - 4 anos (2007 a 2010)**. 2007b. Disponível em <http://pac.gov.br/sobre-o-pac/publicacoesnacionais>. Acesso em: 20 jun. 2019.

BRASIL. Programa de Aceleração do Crescimento. **11º Balanço Completo do PAC 2- 4 anos: 2011-2014**. 2007c. Disponível em: <http://pac.gov.br/sobre-o-pac/publicacoesnacionais>. Acesso em: 20 jun. 2019.

BRASIL. **Exposição de Motivos Interministerial nº 00003/2007 - MF/MPS**. 2007d. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm. Acesso em: 10 fev. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007**. 2007e. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura – REIDI e da outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488.htm. Acesso em: 6 abr. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 6.144, de 3 de julho de 2007**. 2007f. Regulamenta a forma de habilitação e co-habilitação ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI, instituído pelos arts. 1º a 5º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/D6144.htm. Acesso em: 6 abr. 2019.

BRASIL. **Mensagem nº 376, de 15 de junho de 2007**. 2007g. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Msg/VEP-376-07.htm. Acesso em: 20 de abr. de 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 758, de 25 de julho de 2007**. 2007h. Dispõe sobre o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura (Reidi). Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15706>. Acesso em: 25 abr. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Acórdão Apelação Cível 0060403-32.2012.4.01.3400/DF**. Relator: Desembargador Federal Hércules Fajoses. Julgado em: 09/05/2017. Disponível em:

<https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00604033220124013400&pA=&pN=604033220124013400>. Acesso em: 30 maio 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Acórdão Agravo Regimental 0007519-36.2015.4.01.0000/BA**. Relator Desembargador Federal Novély Vilanova. Julgado em 29/05/2015 Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>. Acesso em: 30 maio 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Secretaria de Acompanhamento Fiscal, Energia e Loteria-Sefel**. [s.d.]. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/assuntos/politica-fiscal/atuacao-sefel>. Acesso em: 05 jul. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.205/2014a**. Plenário. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1205%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uid=769432d0-af02-11e9-b340-43af2a1cdb08. Acesso em: 10 fev. 2019.

BRASIL. Ministério das Cidades. Portaria nº 772, de 5 de dezembro de 2014. **Diário Oficial da União**, 08/12/2014, Seção 1, págs.79 e 80. 2014b. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=08/12/2014&jornal=1&pagina=79&totalArquivos=140>. Acesso em: 05 jul. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Voto Conductor. **Resp 1.389.952-MT**. Relator: Min. Herman Benjamin. Julgamento em 3 de junho de 2014c. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1389952&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 12 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm. Acesso em: 05 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 15 abr. 2019.

BRASIL. **Acórdão TCU 137/2011**-Plenário. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Processo: 030315/2010-7. Data da sessão: 30/11/2011. Número da Ata: 52/2011. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A3137%2520ANOACORDAO%253A2011/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uid=d9c7ead0-d68a-11ea-b1db-af7c8175c09c. Acesso em: 20 abr. 2019.

CALIENDO, P. Tributação e Ordem Econômica: Os tributos podem ser utilizados como instrumento de indução econômica? **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016.

CALIENDO, P.; RAMMÊ, R.; MUNIZ, V. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, n. 76, p. 471-485, out./dez. 2014.

CAMPOS NETO, C. A. **Investimentos na Infraestrutura de Transportes: Avaliação do Período 2002-2013 e Perspectivas para 2014-2016**. 2014. Brasília: Rio de Janeiro: Ipea. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2014.pdf. Acesso em: 10 jun. 2019.

CARRAZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CATÃO, M. A. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALCANTI, F. Q. B. Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade econômica. **Revista Trimestral de Direito Público**, p. 67-75, 1997.

CAVALCANTI, F. Q. B. **Agências Reguladoras do Direito Administrativo Brasileiro**. Recife: Boletim Oficial UFPE, 1999.

CHULVI, C. P. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

CORREIA NETO, C. B. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2016.

CORREIA NETO, C. B. **Novo regime fiscal ampliou o controle judicial dos benefícios fiscais**. 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-mar-16/observatorio-constitucional-regime-fiscal-ampliou-controle-judicial-beneficios-fiscais#_edn1. Acesso em: 20 mar. 2019.

DI PIETRO, M. S. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DI PIETRO, M. S. **Parcerias na Administração Pública**. São Paulo: Atlas, 2006.

ELALI, A. **Tributação e regulação econômica**. São Paulo: MP Editora, 2007.

ESTEVAN, J. M. **La función del tributo em el Estado Social e Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FARIA, L. A. A intervenção estatal sobre a economia e a crise de 2008. **Revista do Tribunal Regional Federal da 5ª Região**, Recife, p. 21-60, nov./dez. 2012.

FARIA, L. A. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

FERRAZ JUNIOR, T. S. **Direito Constitucional: Liberdade de Fumar Privacidade Estado Direitos humanos e outros temas.** 1. ed. Barueri: Manole, 2007.

FERRAZ JUNIOR, T. S. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do estado democrático de direito. *In: GRECO, M. A.; GODOI, M. S. **Solidariedade social e tributação.*** São Paulo: Dialética, 2005. p. 208-221.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Manual de Transparência Fiscal.** 2007. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2019.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade Tributária: a agenda negligenciada.** Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, 2019.

GODOI, M. S.. Tributo e Solidariedade Social. *In: GRECO, M. A.; GODOI, M. A. **Solidariedade Social e Tributação.*** São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GOUVÊA, M. F. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. **Revista de Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 34, p. 175-200, nov./dez. de 2005.

GRAU, E. R. **A ordem econômica na constituição de 1988: Interpretação e crítica.** 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

GRAU, E. R. **O direito posto e o direito pressuposto.** São Paulo: Malheiros, 2014.

GRECO, M. A. **Planejamento Tributário.** São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, M. A. Solidariedade social e tributação. *In: GRECO, M. A.; GODOI, M. A. **Solidariedade Social e Tributação.*** São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

HENRIQUES, E. F. **O Regime Jurídico do Gasto Tributário no Brasil.** 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

LETTIERI, Marcelo. Por que não se fala em benesses fiscais quando o assunto é ajuste econômico? **Le Monde Diplomatique Brasil**, ano 12, n. 142, maio 2019.

LIMA, E. C.; DINIZ, G. M. **Políticas Públicas avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos.** Avaliação de políticas públicas pelos tribunais de contas: fundamentos, práticas e a experiência nacional e internacional. Brasília: Ipea, 2018.

LIMA, A. F.; SACHSIDA, A.; LIMA, G. Uma análise Econométrica do Regime Especial de Incentivos para Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI). *In: SACHSIDA, A. **Políticas públicas avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos.*** Brasília: Ipea. 2018. p. 299-315.

MAJONE, G. Do Estado Positivo ao Estado Regulador: causas e consequências da mudança no modo de governança. **Revista do Serviço Público**, n. 50, p. 5-36, jan./mar. 1999.

MELO, G. **Estado Social e tributação: uma abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração.** 2006. Tese (Doutorado em Direito Público) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006.

MELO, L. G.; NETTO, P. D. Os desafios para alcançar a sustentabilidade do Estado Fiscal em período de crise econômica. **Revista Jurídica - UNICURITIBA**, Curitiba, n. 54, p. 481-498, 2019.

MONCADA, L. S. **Direito Econômico**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora Limitada, 1988.

MOREIRA, E. B. O direito administrativo contemporâneo e a intervenção do Estado na ordem econômica. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo e Econômico**, p.1-23, fev./mar./abr. 2005.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NAGELI, L. M. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. 1. ed. Trad. M. B. Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NOBRE JÚNIOR, E. P. Intervenção Estatal sobre o domínio econômico, livre iniciativa e proporcionalidade (céleres considerações). **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 285-299, abr./jun. 2001.

NOBRE JÚNIOR, E. P. A Regulação Independente: o novo e os velhos problemas. *In*: NOBRE JÚNIOR, E. P. **Direito Administrativo Contemporâneo Temas Fundamentais**. Salvador: Editora Jus Podivm, 2016. p. 86-99.

NÓBREGA, M. **Direito da Infraestrutura**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

NÓBREGA, M. **Renúncia de receita, guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF**. Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe - CEPAL. [s.d.]. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2020.

NUSDEO, F. **Curso de economia: Introdução ao direito econômico**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OLIVEIRA, J. M. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 131, p. 45-59, ago. 2006.

OLIVEIRA, P. T. O gasto tributário no direito brasileiro: o que fazer para melhorar o seu controle? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, 133, mar./abr. 2017.

ONU. Organização das Nações Unidas. **Transformando Nosso Mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável**. 2015. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/pos2015/agenda2030/>. Acesso em: 25 abr. 2019.

PAULSEN, L. **Direito Tributário na Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PELLEGRINI, J. A. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. 2014. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/503102>. Acesso em: 10 maio 2019.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, E. G. **Um microsistema de tutela do custeio dos direitos sociais nos protege**. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-nov-08/contas-vista-microsistema-tutela-custeio-direitos-sociais-protege>. Acesso em: 15 jul. 2019.

PORTUGAL. **Estatuto dos Benefícios Fiscais**. Aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89. Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/Pages/estatuto-dos-beneficios-fiscais-indice.aspx. Acesso em: 10 fev. 2019.

RIBEIRO, R. L.. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RIO DE JANEIRO. Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública da Capital. Decisão Liminar. **Ação Civil Pública nº 0334903-24.2016.8.19.0001**. 2016a. Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro e Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2016/10/liminar.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2019.

RODRIGUES, T. A.; SALVADOR, E. As implicações do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) nas Políticas Sociais. **SER Social**, Brasília, n. 13, p. 129-156, jan./jun. 2011.

SANCHES, J. L.; GAMA, J. T. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. *In*: GRECO, M. A.; GODOI, M. S. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 89-109.

SANTA HELENA, E. Z. **Competência Parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. Brasília: Edições Câmara, 2009.

SCAFF, F. F. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. **Revista de Interesse Público**, Porto Alegre, n. 39, p. 187-211, 2006.

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

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

TIPKE, K. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad S. A. Fabris. Porto Alegre: Ed. & L. D. Furquim, 2012.

TÔRRES, H. T. Incentivos Fiscais na Constituição e “Crédito Prêmio de IPI”. **Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, p. 23-50, mar./abr. de 2005.

TORRES, R. L. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. II.

TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, R. L. **O princípio da transparência no direito financeiro**, 2001.