DOS INCENTIVOS FISCAIS: UMA ANÁLISE DE SUA DIMENSÃO NORMATIVA NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO*

TAX INCENTIVES: AN ANALYSIS OF YOUR DIMENSION STANDARDS IN THE BRAZILIAN LEGAL SYSTEM

Rocco Antonio Rangel Rosso Nelson**

RESUMO

Quando do estudo do plexo normativo tributário, no Brasil, depara-se com uma lacuna jurídica, no que tange ao enquadramento e ao próprio conceito jurídico de incentivo fiscal. A pesquisa em tela, fazendo uso de uma metodologia de análise qualitativa, usando-se os métodos de abordagem hipotético-dedutivos de caráter descritivo e analítico, tem por linha de fundo ofertar algumas premissas basilares sobre a configuração normativa dos incentivos fiscais, vindo a reconhecer que o correto uso dessa forma de intervenção do Estado na economia, pode fomentar o desenvolvimento de direitos como da cultura, educação, saúde, sustentabilidade ambiental, desenvolvimento regional, dentre outros ditames constitucionais.

PALAVRAS-CHAVE: Incentivos fiscais. Desoneração tributária. Norma indutora. Extrafiscalidade.

ABSTRACT

When studying the complex regulatory tax in Brazil is facing a legal loophole, in regard to the legal framework and the very concept of tax incentives. Research on screen, making use of a method of qualitative analysis, using the methods of hypothetical-deductive approach of descriptive and analytical character, is the bottom line offer some basic assumptions about the normative design of the tax incentives, come to recognize the correct use of this form of state intervention in the economy, can foster the development of rights as culture, education, health, environmental sustainability, regional development, among other constitutional provisions.

KEYWORD: Tax incentives. Tax relief. Standard inductor. Extrafiscality.

*Artigo submetido em 06 jul. 2015 e aceito para publicação em 04 dez. 2015.

** Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (2009). Foi professor da Faculdade de Ciências Cultura e Extensão do Rio Grande do Norte – FACEX. Lecionou nas pós-graduações "lato sensu" em MBA em Gestão Pública, MBA em Gestão Financeira, MBA em Auditoria e Perícia Contábil, em Elaboração e Gerenciamento de Projetos e em Assistência Sócio-jurídica e Segurança Pública. Atualmente, professor de Direito, no Instituto Federal do Rio Grande do Norte - IFRN.

1. INTRODUÇÃO

O exercício financeiro do Estado é desenvolvido como meio para que este possa prestar as atividades em benefício da sociedade e atingir os fins esculpidos nas normas constitucionais.

No contexto do momento político-econômico, em que passa o Estado, afere-se que a figura do tributo é a principal fonte de receita para subsidiar suas atividades.[1] Não só isto, constituindo, também, uma das principais formas de intervenção no domínio econômico, em que uma maior oneração ou desoneração tributária pode vim a induzir comportamentos por parte da entidade privada,[2] promovendo ou obstaculizando o feixe de direitos e programas constitucionais, o que de tal maneira faria com que tributo se estendesse além de uma função fiscal.[3]

É nesse bojo da extrafiscalidade do tributo, que com fim de atingir outros fins que não o de arrecadação[4], por meio da indução do comportamento do cidadão e do empresariado,[5] insere-se a chamada teoria dos incentivos fiscais.[6][7]

---

[1] "[...] quadro da evolução dos modelos de financiamento do Estado, importa ressaltar que o agigantamento do Estado passou a ser questionado quando se passou a considerar que seu crescimento já não era garantia de melhor distribuição de renda ou de eficiência econômica. Estes objetivos, conquanto permanentes, não se alcançam sem o concurso da iniciativa privada, a quem há de ser reservado um espaço para atuação. O Estado Fiscal social cede espaço para o Estado do século XXI, denominado 'Estado Democrático e Social de Direito' (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança). Marcam-no uma diminuição de tamanho e restrição a seu intervencionismo. É Estado Fiscal, ainda de maneira mais marcante, uma vez que as privatizações diminuem os recursos provenientes de seus esforços". (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 39).

[2] "[...] quando se considera que por meio das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinado comportamento um consequente, que poderá consistir em vantagem (estimulo) ou agravamento de natureza tributária, por meio de um corte, quando se extraem determinações individualizadas [...]". (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 40).

[3] "[...] impõe que se perceba que o tributo tem várias funções. Ao lado da mais óbvia - a arrecadadora – destacam-se outras, comuns a toda a atividade financeira do Estado (receitas e despesas): as funções distributivas, alocativa (indutora) e estabilizadora. Ao afetar o comportamento dos agentes econômicos, o tributo poderá influir decisivamente no equilíbrio antes atingido pelo mercado. As distorções daí decorrentes também haverão de ser consideradas na análise da tributação". (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 36). "[...] são utilizados com função extrafiscal, isto e, como instrumentos para a intervenção do Estado na atividade econômica, e, em muitas situações, devem ser manejados com rapidez, para que possam produzir a intervenção necessária. Assim, os defensores da utilização dos tributos com função extrafiscal dizem que estes devem ser flexíveis, no sentido de poderem ser alterados sem a demora que decorreria da estrita obediência aos princípios constitucionais da tributação; especialmente aos princípios da legalidade e da anterioridade. Por isto e que esses princípios não se aplicam plenamente aos impostos ditos regulatórios, ou dotados de função extrafiscal, entre os quais podem ser citados os impostos de importação, de exportação e sobre operações financeiras". (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 39).

[4] Sobre incentivos fiscais: "Pelo seu objetivo, de pronto, diga-se constituir esta desoneração um caso típico de extrafiscalidade". (SILVA, Edgard Neves; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras formas desonerativas. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 331).

[5] "Dessa forma, a extrafiscalidade poder ser concretizada através das chamadas normas tributárias indutoras, por meios de incentivos fiscais ou agravamentos tributários, [...]". (ELALI, André. **Incentivos fiscais**

O fenômeno da extrafiscalidade é assim definido por José Casalta Nabais:

> A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social.[8]

Já em relação à função alocativa do tributo, ou seja, indutora, explicita o professor Luís Eduardo Schoueri:

> [...] quando se tem em conta que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia, pois acaba por ter reflexos na forma como a totalidade dos recursos é dividida para utilização no setor pública e no setor privado. Reflexo da função alocativa, tem-se a indução de comportamentos. Afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico; [...][9]

A figura dos incentivos fiscais é um instrumento de clara extrafiscalidade.[10] Em virtude da ausência de dispositivo legal que traçasse sua definição e formas de manifestação,[11] tem seus fundamentos construídos doutrinariamente.[12]

---

internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 56).

[6] Cf. PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p. 16.

[7] "[...] Em particular, as normas indutoras, quando veiculam incentivos, tem uma importância fundamental na redução das desigualdades regionais e sociais" [...]. (ELALI, André. **Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP editora, 2007, p. 29).

[8] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Editora Almedina, 2012, p. 629.

[9] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 37.

[10] "[...]. Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos). [...]". (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013, p. 988).

Destaca o professor Marcos Catão quanto ao uso impreciso da terminologia incentivos fiscais:

> Há sem dúvida na doutrina, no ordenamento positivado, inclusive constitucional, e especialmente nos meios econômicos, políticos e até entre os leigos, o uso dessa expressão com uma razoável imprecisão quanto à caracterização de um incentivo fiscal, especialmente quando se trata de adequação ao princípio da capacidade contributiva.[13]

Não há dúvidas que essa lacuna legal traz obscuridade e insegurança jurídica quanto às formulações das políticas tributárias, além da aferição do tratamento jurídico a ser dado, pois se torna fulcral conhecer a natureza jurídica dos incentivos fiscais, para o seu enquadramento e, consequentemente, devido tratamento jurídico.[14]

Sobre o limbo conceitual, no que tange aos incentivos fiscais, o professor Adilson Rodrigues, explicita:

> Vale observar que a imprecisão no que toca à definição das espécies de incentivos permite confundi-las com a não-incidência legal e constitucional ou, até mesmo, com a imunidade do mínimo existencial. Parece-nos que o proprio legislador constitucional lança mão dessas espécies sem se preocupar em defini-las ou hierarquizá-las, [...][15]

Assevera que a matéria, ora tratada, não consta de uma sistematização via norma constitucional. Em caráter infraconstitucional a lei de responsabilidade fiscal (Lei

---

[11] "Não devemos confundir os incentivos fiscais (também chamados benefícios fiscais ou estímulos fiscais) com as isenções tributárias. Estas são, apenas, um dos meios de concedê-los. [...]". (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013, p. 988).

[12] "Tarefa das mais complexas consiste em unificar os conceitos emitidos por autores brasileiros ao tratarem de incentivos fiscais. [...]". (PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p. 19).

[13] CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Renovar: Rio de Janeiro, 2004, ps. 51-52. "A própria legislação brasileira emprega indistintamente os termos incentivo, estímulo e prêmio, [...]. Por isso é que auxílios tributários, benefícios fiscais e despesas fiscais são noções estreitamente ligadas entre si". (ELALI, André. **Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP editora, 2007, p. 121).

[14] "[...] impende saber da efetividade ou finalidade em se precisar concretamente um conceito doutrinário ou legal que permita assinalar com perfeição a figura genericamente concebida de incentivo fiscal ou suas espécies". (CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Renovar: Rio de Janeiro, 2004, p. 55).

[15] PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, ps. 19-20.

Complementar nº 101/02), versa, apenas, sobre os limites dos incentivos fiscais, em um âmbito de gestão orçamentária.[16]

2. INCENTIVOS FISCAIS

É imprescindível constituir a premissa que o direcionamento teleológico dos incentivos fiscais se dá de acordo com o paradigma estatal em vigência.

Quando do Estado Social, cunhado sobre os pilares do pensamento econômico de Keynes, tem-se a figura dos incentivos fiscais como algo imperioso ao desenvolvimento econômico.[17][18] A política fiscal era baseada "na ideia de desenvolvimento movido à custa do dinheiro do Estado".[19]

Aduz o professor André Elali:

> Com efeito, ao tempo do Estado Intervencionista, ou mais especificamente durante as décadas de ouro do Século XX (1950 a 1970), era comum a concessão de incentivos em prol do crescimento econômico, passando o desenvolvimento econômico a ocupar o lugar de maior importância entre os princípios da economia e do díreito. Nesse contexto, Brasil, Estados Unidos e as maiores nações da Europa passaram a adotar a idéia de promover o desenvolvimento econômico através dos auxílios financeiros e fiscais. Disseminava-se, então, a idéia de que os incentivos fiscaís correspondiam à contrapartida de um interesse público, na linha do que pregavam os estudos estrangeiros.[20]

Na década de 70, em face dessa política de incentivos fiscais, a qual fez concessões desmedidas e imprudentes, que, frequentemente, era direcionado a setores da sociedade,

[16] "[...] não há no Brasil, seja pelo texto constitucional, seja por inspiração dos próprios entes políticos, União, Estados e Municípios, uma coordenação quanto aos incentivos fiscais, ou até mesmo uma classificação que compile, divida e qualifique os incentivos, a exemplo do que acontece nas normas do comércio internacional. Só recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal veio a tratar do tema conforme comentado acima, mas mesmo assim mais voltada para a limitação dos incentivos sob uma perspectiva de gestão orçamentária do que propriamente para a sua ordenação e qualificação". (CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Renovar: Rio de Janeiro, 2004, p. 105).

[17] "Ao tempo do Estado Intervencionista, que se afirmou principalmente nas décadas seguintes ao término da 2. Grande Guerra, sob a inspiração do pensamento keynesiano, acreditava- se que as isenções e os incentivos fiscais eram a panacéia para o desenvolvimento econômico". (TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeito no tempo. IN: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 121, out, 2005, p. 134).

[18] "A utilização da política dos incentivos fiscais para a obtenção de determinados desideratos desejáveis aumentou consideravelmente a partir de 1964, acompanhando a formulação de novas teorias progressistas. [...]". (ELALI, André. **Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP editora, 2007, p. 115).

[19] TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeito no tempo. IN: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 121, out, 2005, p. 134.

[20] ELALI, André. **Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP editora, 2007, p. 115.

constituindo verdadeiros privilégios, em afronta ao princípio da isonomia, levou o Estado provedor a uma crise financeira.[21] Nesse ponto merece atenção as palavras de André Elali:

> Naquela época, os Estados passaram a oferecer aos agentes econômicos uma série de vantagens de cunhos financeiros e fiscais, que, em verdade, constituíam o modo de fomentar as atividades econômicas.Todavia, **não se ponderou com os critérios necessários o que deveria limitar a concessão de tais vantagens, levando os Estados a uma situação de grandes dificuldades em termos de déficits orçamentários. Em conseqüência, deflagrou-se uma grande crise do Estado Fiscal já nos anos 70**, impondo-se uma mudança no modo de planejamento do desenvolvimento econômico e da outorga de vantagcns financeiras e fiscais.[22] (Grifos nossos)

António Carlos dos Santos sintetiza a visão que se tinha, especificamente, dos incentivos fiscais, na época:

> O juízo sobre os incentivos fiscais era globalmente negativo: estes, ao perturbarem o "level playing field", tenderiam a distorcer as decisões normais de investimento e, consequentemente, a produzir uma distribuição ineficiente de recursos e uma redução do bem-estar geral.[23]

A partir dos novos paradigmas políticos e econômicos do neoliberalismo,[24] modelo do início da década de 80, tendo como marco instituidor, em âmbito global, o chamado "Consenso de Washington",[25] o qual refletiu os principais direcionamentos em matéria de política econômica, monetária, cambial, fiscal e comercial, a figura dos incentivos fiscais é elevada a um novo patamar, em que é associada às noções de transparência,

[21] "O resultado de tal política foi a deflagração da grande crise do Estado Fiscal nos anos 70/80, que atingiu todos aqueles países e levou à necessidade de mudança do paradigma constitucional e econômico até então adotado. Com efeito, os países europeus e os Estados Unidos viram crescer o déficit público e se desequilibrarem as finanças locais. No Brasil o reflexo foi imediato e a política de incentivos mostrou-se perversa e nociva aos interesses da coletividade, pois não produziu o deselvolvimento econômico esperado e até gerou o desperdicio de dinheiro público". (TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeito no tempo. IN: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 121, out, 2005, ps. 134-135).

[22] ELALI, André. **Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP editora, 2007, p. 122.

[23] SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 340.

[24] "[...] se afirma a partir da retomada dos fluxos privados de acumulação de capital e é progressivamente marcada pela desregulação dos mercados, pela "financeirização" do capital, pela extinção dos monopólios estatais, pela privatização de empresas públicas, pela desterritorialização da produção e por uma nova divisão social do trabalho". (FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. 1° ed., 4° tiragem. São Paulo: Malheiros Editora, 2004, p. 111).

[25] Dez reformas básicas resultado deste "consenso": "1) disciplina fiscal para eliminação do déficit público; 2) mudança das prioridades em relação às despesas públicas, com a superação de subsídios; 3) reforma tributária, mediante a universalização dos contribuintes e o aumento de impostos; 4) adoção de taxas de juros positivas; 5) determinação da taxa de câmbio pelo mercado; 6) liberalização do comércio exterior; 7) extinção de restrições para os investimentos diretos; 8) privatização das empresas públicas; 9) desregulação das atividades produtivas; e 10) ampliação da segurança patrimonial, por meio do fortalecimento do direito à propriedade". (FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros Editora, 2004, p. 165).

responsabilidade [26] e legitimidade, [27] aferindo esta quando concedida em situações de razoabilidade, levando em conta a capacidade contributiva e o desenvolvimento econômico.

2.1. Definição

Os incentivos fiscais são conceituados, assim, pelo professor Marcos Catão:

> [...] são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa.[28]

O professor André Elali oferta uma definição de incentivos fiscais a partir da premissa de que o mesmo é uma forma de manifestação da norma indutora tributária para regulação econômica:

> Assim, os incentivos fiscais são os instrumentos hábeis para servirem à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser outorgados para incentivar comportamentos específicos.[29]

Fábio Soares de Melo explicita sobre os incentivos fiscais, tendo em vista o seu elemento teleológico:

> Os incentivos fiscais consistem, basicamente, em espécie de renúncia de receitas públicas para o administrador público e benefícios aos administrados (contribuintes), objetivando o desenvolvimento econômico regional, o aumento do saldo da balança comercial, o desenvolvimento do

26 "Mas a mudança da ideologia das isenções e a revogação das concessões, facilitadas pela teoria da renúncia de receita, tomaram-se possíveis em decorrência de algumas outras idéias que passaram a predominar no campo das finanças públicas alguns anos antes. Os princípios da transparência fiscal e da responsabilidade foram relevantes para tal desiderato". (TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeito no tempo. IN: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 121, out, 2005, p. 136).

27 "O art. 70 determina que o Tribunal de Contas faça o controle da legitimidade e da economicidade, o que inclui o exame do real proveito das renúncias de receita para o crescimento do País". (TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeito no tempo. IN: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 121, out, 2005, p. 136).

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

29 ELALI, André. **Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP editora, 2007, p. 114.

> parque industrial nacional, a geração de empregos, a colocação de produtos de fabricação nacional no mercado externo dentre outros.[30]

2.2. Da exigência do art. 165, §6º da Constituição Federal

Lembrar que, por tratar de despesas e receitas públicas, todas as espécies de incentivos devem estar previstas na lei orçamentária, como se determina a regra constitucional do art. 165, §6º da Constituição Federal.[31] É introjetado, por meio desse enunciado redacional, o princípio da clareza orçamentária.[32]

Destaca-se que, a normatividade extraída do artigo supra, da Constituição Federal, o qual exige que o projeto de lei orçamentária contenha o demonstrativo contábil do impacto, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, no que tange às receitas e às despesas públicas, é inspirada em pesquisas, nos Estados Unidos, nas quais se constatou o uso maior de isenções (incentivos fiscais que afetam a receita), como forma de direcionar tal benefício fiscal, constituindo um verdadeiro privilégio[33] em contraposição ao uso de subvenções (incentivos fiscais que afetam as despesas), pois por se tratar de gasto público, deveria ser especificado no orçamento, e consequentemente, haveria um maior controle e transparência.[34]

---

[30] MELO, Fábio Soares de. Incentivos fiscais e segurança jurídica. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p. 140.

[31] Constituição Federal de 1988. Art. 165, § 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

[32] "O princípio da clareza recomenda que o orçamento organize as entradas e as despesas com transparência e fidelidade. Condena as classificações tortuosas e distanciadas da técnica e os incentivos encobertos ou camuflados". (CANOTILHO, J. J. Gomes; LEONCY, Léo Ferreira; MENDES, Gilmar Ferreira; Sarlet, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coords). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1762).

[33] "O art. 165, § 6°, determina que o orçamento seja acompanhado de demonstrativo dos efeitos de todas as renúncias e subvenções, desmascarando, assim, os incentivos camuflados e equiparando os privilégios radicados na receita pública (isenção, dedução, anistia, remissão, isto é, renúncias de receita ou gastos tributários) aos que operam na vertente da despesa (subvenções, restituições de tributos etc.)". (TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeito no tempo. IN: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 121, out, 2005, p. 136). "[...] A sua existência indiscriminada tomava os sistemas fiscais mais opacos, bem como dificilmente quantificável a despesa fiscal. A sua cristalização em privilégios fiscais ou em estatutos fiscais diferenciados ameaçava conduzir a uma 'refeudalização' do sistema fiscal e a uma repartição mais injusta da carga tributária. [...]". (SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 340).

[34] "Esse princípio da transparência é importantíssimo para o equilíbrio orçamentário e abrange qualquer privilégio, ainda que sob a forma de renúncia de receita, de subvenção ou de restituição-incentivo. Modernizou-se, assim, a Constituição brasileira, não permitindo mais que pairem dúvidas, como acontecia aqui e no estrangeiro,22 sobre a necessidade da inclusão no orçamento fiscal de subsídios, subvenções e outros benefícios, relativos aos impostos ou embutidos nos juros, alguns dos quais antes se incluíam no orçamento monetário. Ainda mais que cresceu a desconfiança sobre a virtude de tais incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo, não sendo raro que se transformem em uma *perverse fiscal policy*. Estão sob a suspeita de ilegitimidade". TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Transparência no Direito Financeiro**. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/886223f>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2016, p. 10.

O professor Ricardo Lobo Torres bem especifica sobre os estudos americanos sobre a similitude, no que tange aos efeitos entre a isenção e as subvenções:

> [...] Observou Carl Shoup que, na prática americana, embora as subvenções sejam mais eficientes que as isenções (permitem o controle do cumprimento das condições impostas e o calculo do gasto público), o legislador muitas vezes opta pelas isenções porque sabe que a subvenção direta, aparecendo no orçamento, não contaria com a aprovação pública; esse comportamento e ilógico, porque a entidade que não merece a subvenção não poderá obter a isenção. No Brasil, durante muitas décadas, adotou-se a política da concessão indiscriminada de isenções e subsídios instrumentos que permitia a canalização de recursos púbicos para setores atrasados e improdutivos da economia, que não chegavam a ser conhecidos e nominados.
>
> 39. De modo que se tornou realmente importante desmascarar os diversos privilégios, a fim de que se identificassem os odiosos. O trabalho dos americanos Staley S. Surrey e Paul R. Me Daniel, ao denominar de "gasto tributário" (tax expenditure) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada "Tax Expenditures", que inspirou o art. 165, § 6°, da CF. [...][35]

Com a finalidade de acabar com os privilégios tributários odiosos, seguindo a esteira do art. 165, §6º, o constituinte, no art. 41 dos Atos de Disposição Constitucional Transitórias, exigiu a revalidação de todos os incentivos fiscais, via instrumento legal, sob pena de revogação, após dois anos da publicação da Constituição de 1988. Segue a redação *ipsi literis* da ADCT:

> Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.
> § 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.
> § 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.
> § 3º - Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.

[35] TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeito no tempo. IN: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 121, out, 2005, p. 135.

Nessa esteira de evitar os privilégios, garantindo o controle dessas normas tributárias indutoras, de forma que estejam em conformidade com os vetores axiológicos constitucionais é o conteúdo do art. 14 da lei de responsabilidade fiscal:

> 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. (Grifos nossos)

Assevera o professor Regis Fernandes de Oliveira:

> A renúncia de receita é providência política que gera crescente rivalidade entre Municípios e entre Estados, os quais abrem mão de parte da receita do ICMS, redundando em confrontos inconvenientes. A LC 101/2000 veio dar grande passo na limitação de possíveis conflitos. A renúncia de receita, através de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, deve estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência.[36]

Afere-se que, a preocupação do constituinte em evitar o desvirtuamento dos incentivos fiscais foi tamanha, que a aplicação de subvenções e renúncias de receitas sofre fiscalização pelo Tribunal de Contas, como determina o art. 70 da Constituição.[37] Além disso, o §6º do art.

[36] OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: RT, 2010, p. 134. "Todas as formas de renúncia de receita levam a odiosas situações, normalmente em prejuízo do erário. Objetivam, evidentemente, melhoria das condições locais. No entanto, as medidas são feitas de forma atrabiliária e sem qualquer fundamento legal. Basta a elas o cunho político irresponsável. Agora, a lei corta quaisquer tentativas de benefício indevido, em detrimento de outro ente federativo ou mesmo em detrimento da União ou do Estado, que, ao final, irá suportar a renúncia mediante repasse de seus recursos". (OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: RT, 2010, p. 134).

[37] Constituição Federal. 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. "Renúncia de receita, expressão utilizada pelo art. 70 da Constituição Federal, abrange todos os mecanismos fiscais em que se podem converter os itens de despesa pública consubstanciados nas subvenções, nos subsídios e nas restituições a título de incentivo. Tais despesas (subsídios, subvenções e restituições) podem ser camufladas sob a forma de renúncia de receita (isenções, créditos fiscais dos impostos diretos, créditos incentivo dos impostos não-cumulativos, deduções, diminuição de base de cálculo ou alíquota), eis que todos esses mecanismos financeiros produzem o mesmo resultado: o

150 do texto constitucional, exige que a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, seja feito por meio de lei específica.[38]

Arrebata o professor Roque Antonio Carrazza: "Frisamos que, exceção feita aos casos de imunidade (previstos na própria Constituição), os incentivos fiscais que se traduzem em mitigações ou supressões da carga tributária só são válidos se, observados os limites constitucionais, [...]".

Nesse interim, constata-se que os incentivos fiscais devem respaldo ao plexo normativo, fruto dos principios constitucionais, como o do princípio da legalidade, princípio da isonomia, princípio federativo, princípio da segurança jurídica, princípio da uniformidade tributária, dentre outros.

2.3. Espécies

Os incentivos fiscais podem ocorrer sobre as despesas e sobre as receitas públicas. A partir dessas duas facetas da matéria financeira, será anotado os incentivos fiscais, quanto às suas espécies.

É salutar destacar que, os incentivos, seja sobre as despesas, seja sobre a receita, são fenômenos relacionados, podendo dizer-se que são "as faces da mesma moeda", constituindo-se diferenças apenas no aspecto formal, doravante, a consequência financeira será a mesma.[39]

---

enriquecimento do contribuinte e o empobrecimento do Estado. [...]". TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Transparência no Direito Financeiro**. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/886223f>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2016, p. 10.

[38] Constituição Federal. Art. 150. § 6.º 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[39] "Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre elas é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência financeira será obtida". (CANOTILHO, J. J. Gomes; LEONCY, Léo Ferreira; MENDES, Gilmar Ferreira; Sarlet, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coords). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1762). "[...]. Hoje prevalece na temática dos privilégios fiscais o conceito de renúncia de receita, que aparece no art. 70 da CF/88 e no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, significandu que todos os instrumentos tributários que operam na vertente da receita produzem o mesmo efeito econômico dos itens da despesa (restituição de tributos, subvenção, subsídio), isto é, o enriquecimento do contribuinte e o empobrecimento do Estado." O conceito de renúncia de receita surgiu na literatura jurídico-financeira justamente para realçar a similitude entre os efeitos econômicos das isenções e demais incentivos fiscais e das subvenções, [...]".TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeito no tempo. IN: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 121, out, 2005, p. 132. "Em outras palavras, receita e despesa são duas facetas de uma mesma questão, impondo-se que haja um controle rigoroso na concessão de qualquer das

2.3.1. Dos incentivos fiscais sobre as despesas públicas

No que se refere aos incentivos fiscais, sobre as despesas, podem ser na modalidade de subvenção, créditos presumidos e subsídios.

2.3.1.1. Subvenção

Seria uma forma de doação condicionada pela entidade de direito público, em que a entidade privada necessitaria ofertar uma contraprestação pelo benefício recebido.

Tal incentivo é regido pelas normas de direito financeiro:

> Quanto à natureza jurídica, poderia se afirmar, *ab initio,* se tratar de incentivo financeiro ou creditício para finalidade espedfica, regido pelas normas do Direito Financeiro. [...][40]

Essa modalidade de incentivo fiscal possui duas formatações: subvenção de custeio e subvenção de investimento.

Na de custeio é ofertado um aporte financeiro para estimular certa atividade, a qual sem esse incentivo, em condições regulares, não seria galgado. No caso da subvenção de investimento, a entidade pública faz a transferência de capital para a entidade privada, para que a mesma preste certa atividade específica.

A lei geral que, estatui as normas de direito financeiro (Lei nº 4.320/64), assim distingue as subvenções:

> Art. 12. ...
> § 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:
> I - **subvenções sociais**, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;
> II - **subvenções econômicas**, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. (Grifos nossos)

---

formas de auxílio estatal, seja porque se está falando de recursos públicos, seja porque não se pode afastar da busca da eficiência econômica que deve gerir as políticas públicas [...]". (ELALI, André. **Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP editora, 2007, p. 120).

[40] CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Renovar: Rio de Janeiro, 2004, p. 60. "[...] as subvenções, que constituem um benefício de natureza financeira [...]". (ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade e desenvolvimento econômico. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p. 48).

As subvenções sociais visariam "a 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".[41]

Já as subvenções econômicas dariam "cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal",[42] bem como seriam dotações orçamentárias possíveis de destinar cobrir "a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais" e ao "pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais".[43]

Essas modalidades de subvenções compõem os elementos da transferência corrente,[44] essa integrante da categoria econômica de despesa corrente.[45]

2.3.1.2. Créditos presumidos

A desoneração, no que tange aos créditos presumidos, seria a presunção do recolhimento de um tributo (este que de fato não ocorreu), o qual se constituirá quando venha por beneficiar o contribuinte, ou seja, ter-se-ia a presunção legal, o qual se constitua em um valor menor do que o valor real.[46] É um incentivo cuja natureza varia com a normatividade dada em lei, fazendo as vezes de isenção, subvenção ou mera redução da base de cálculo.[47]

Afira-se o caso do crédito presumido, para o IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, que tem por finalidade favorecer a exportação de mercadorias de fabrico nacional, a partir de insumos adquiridos no mercado interno.

O art. 153, §3º, III da Constituição Federal[48] determina a regra imunizante do IPI, no que tange aos produtos industrializados para exportação. Todavia, apresente imunidade não se aplica as contribuições especiais do PIS/PASEP e CONFINS.

---

[41] Art. 16 da Lei nº 4.320/64.
[42] Art. 18 da Lei nº 4.320/64.
[43] Art. 18, parágrafo único da Lei nº 4.320/64.
[44] Lei nº 4.320/64. Art. 12. § 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.
[45] Art. 13 da Lei nº 4.320/64.
[46] SILVA, Edgard Neves; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras formas desoneratívas. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 334.
[47] Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Renovar: Rio de Janeiro, 2004, p. 71. Cf. ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade e desenvolvimento econômico. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p. 48.
[48] Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ...

De tal sorte, com a finalidade de favorecer a exportação, permitindo um preço do produto mais competitivo no cenário internacional, a Lei nº 9.363/96 cria o crédito presumido, que ressarcirá as empresas exportadoras em relação aos valores pagos a título de PIS/PASEP e CONFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo.

2.3.1.3. Subsídios

Seria a intervenção estatal na economia a forma a alavancar ou incentivar a produção industrial de certos seguimentos, ou mesmo protegê-lo de certa instabilidade econômica. [49] Os subsídios visam à equalização de preços, evitando ou minorando as distorções do mercado, ou como forma de promoção do desenvolvimento, com o fito de redução das desigualdades sociais.

Percebe-se que, os subsídios atuariam na dimensão macroeconômica. Sobre a conceituação de subsídios, assim explicita o professor Adilson Rodrigues Pires:

> [...] toda ajuda oficial de governo, com o fim deestimular a produtidade de indústrias instaladas no páis. O subsidio ter por objetivo promover o desenvolvlmtinto de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em paises em desenvolvimento.[50]

No que tange, ainda, aos subsídios, segue as advertências sobre o seu uso:

> A concessão de subsídios para o fomento da atividade econômica deve ser utilizada com parcimônia, na medida do possível para promover o desenvolvimento sustentável e não causar discriminação. **Por tais preocupações e em especial para repudiar subsídios que possam ocasionar danos à economia de outros países, a concessão deles condiciona-se a diretrizes internacionais**.[51] (Grifos nossos)

---

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV: ...
III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

[49] "[...] podem ser estímulos de natureza fiscal ou comercial, para promover determinadas atividades econômicas por períodos transitórios [...]". (ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade e desenvolvimento econômico. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p .48). "[...] se a norma tributária indutora caracterizar uma vantagem e constatado seja a vantagem especifica a uma empresa ou indústria, ou grupo de indústrias, fica apontado um subsídio. [...]". (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 213).

[50] PIRES, Adilson Rodrigues. **Práticas abusivas no comércio internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.36.

[51] ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade Social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 85. "Nesse sentido, o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio

2.3.2. Dos incentivos fiscais sobre as receitas públicas

Já em relação aos incentivos fiscais sobre as receitas, estes podem ocorrer na modalidade de isenção, diferimentos, remissão e anistia.

O professor Marcos Catão constata que os operadores do direito (legislador, doutrina e tribunais) dedicaram-se a um maior estudo em relação aos incentivos fiscais decorrente das receitas públicas. Em face disso, afere-se uma expansão sobre os incentivos nas modalidades isenção e anistia, cuja eficácia ficou a desejar.[52]

2.3.2.1. Isenção[53]

Esta seria uma forma de exclusão do crédito tributário, previsto no art. 175, I, do Código Tributário Nacional, a qual tem seu fundamento na falta de capacidade econômica do sujeito passivo, ou em vista de atingir objetivos de utilidade geral, ou de oportunidade política.[54]

Aduz Roque Antonio Carrazza sobre o pressuposto legitimador das isenções:

> Também as isenções tributárias só podem ser concedidas quando, ao mesmo tempo em que favorecem pessoas, têm em conta objetivos constitucionalmente consagrados (proteção à velhice, à família, à cultura, aos que apresentam desenvolvimento mental precário, aos economicamente mais fracos, isto é, que revelam ausência de capacidade econômica para suportar o encargo fiscal, e assim avante).[55]

No que se refere a natureza jurídica da isenção, na esteira da doutrina clássica, seria uma espécie de dispensa de pagamento de tributo, cuja normatividade é veiculada por

---

(GATT) admite subsídios, para, dentre outras razões, eliminar desvantagens industriais, econômicas e sociais de regiões específicas, facilitar a reestruturação de certos setores, sustentar o nível de emprego, encorajar programas de pesquisa e desenvolvimento e para a promoção de políticas públicas e para implementar programas e políticas econômicas destinadas a promover o desenvolvimento econômico e social de países em desenvolvimento [...]". (ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade Social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 85).

[52] Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Renovar: Rio de Janeiro, 2004, p. 58.

[53] "A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo". (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6° ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 228)

[54] Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013, p. 987.

[55] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013, p. 986.

dispositivo legal, sendo defendida pelo professor Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão.[56] Isto é, ocorre o fato gerador, dando ensejo ao surgimento da obrigação tributária. Todavia, ocorre a dispensa, via lei, do pagamento do tributo.

O professor Sacha Calmon, assim, critica tal posicionamento:

> É erro rotundo considerar isenção dispensa legal do pagamento de tributo devido. Este conceito é exatamente o que corresponde à remissão do pagamento de tributo devido, que é forma de extinção do crédito tributário.[57]

Para a doutrina tributarista moderna, tendo como arautos Alfredo Augusto Becker e Souto Maior Borges,[58] a isenção, veiculada por lei, suspenderia a eficácia da lei constituidora do tributo, de sorte que, não havendo a incidência do fato gerador, não ocorreria a formação da obrigação tributária, ou seja, para essa linha de pensamento, a isenção seria uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada.[5960]

Anota Carrazza sobre essa teoria: "Positivamente, soa absurdo que a lei tributária que concede uma isenção dispense o pagamento do tributo. Afinal, a lei de isenção é logicamente anterior à ocorrência do fato que, se ela não existisse, aí, sim seria imponível".[61]

---

[56] "Clássica é a tese de que a isenção é Um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. Sensível a reclamos de ordem ética, social, econômica, Política, financeira etc., a autoridade legislativa desonera o sujeito Passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso de lei. Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre, nominalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante; opera-se a dispensa do débito tributário. Essa posição doutrinaria teve em Rubens Gomes de Sousa (o principal co-autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional) seu grande patrono e, ainda que não tenha sido plasmada no texto, impregnou toda a disciplina jurídica da matéria naquele Estatuto". (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 522).

[57] COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 763.

[58] Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013, p. 990. Cf. BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3º ed. São Paulo: Malheiros, ps. 160-164.

[59] No que tange a dimensão de estudo do presente artigo, restringir-se-á a matéria sobre a natureza da isenção as duas teorias explicitadas. Todavia, não se desconhece ou ignora o fato de ser uma matéria cadente, longe de um de um consenso, cujo estudo gerou diversas teorias, como a da isenção como fato impeditivo, "isenção como delimitação negativa da hipótese de incidência tributária; como tutela jurídica do interesse do contribuinte como limitação ao poder de tributar; como renúncia ao exerci cio da competência tributária etc". (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 524). "De modo que, em síntese, para Paulo de Barros Carvalho, isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente u do consequente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça [...]". (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013, p. 995).

[60] "A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídica tributária. Por sua vez as hipóteses não enquadráveis dentro da hipótese de incidência da regra jurídica explícita de isenção tributária são precisamente as hipóteses de incidência de regras jurídicas implícitas de tributação". (BECHER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noesis, 2007, p. 325).

[61] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013, p. 991.

As consequências jurídicas de entender a isenção como dispensa de pagamento ou como uma forma de não-incidência tributária está nos efeitos da revogação da lei isentiva. Para a doutrina clássica, a cobrança do tributo poderia ser feita imediatamente à revogação da lei instituidora da isenção. Para a segunda corrente, a lei revogadora constituiria uma nova incidência tributária,[62] de tal forma que, que deveria obedecer aos ditames do princípio da anterioridade tributária, devendo ser cobrado no ano fiscal subsequente.

Nas palavras do professor Paulo Barros Carvalho "o mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade".[63]

2.3.2.2. Diferimentos

O diferimento seria uma alteração do aspecto temporal do fato gerador, em que alongaria o prazo para o adimplemento da obrigação tributária.[64] Não há um consenso quanto a sua natureza jurídica.[65]

O Ato Complementar nº 31 de 1966 é apontado pelos professores Edgar Silva e Marcello Motta Filho como o surgimento dessa modalidade desonerativa, no Brasil:

> O surgimento desse fenômeno desonerativo teve origem com o advento do Ato Complementar n. 31, de 28-12-1963, em decorrência da modificação da

[62] PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p. 23.

[63] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 535. "[...]. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, onde vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase que desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções. São problemas alheios à especulação jurídica, é verdade, mas formam um substrato axiológico que, por tão próximo, não se pode ignorar. [...]. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 535). "[...] O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas a normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo seja em atenção a capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal". (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6° ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 228)

[64] "Assim, na verdade, o diferimento nada mais é do que a dilação do pagamento do imposto e atinge o aspecto temporal do fato gerador, tendo em vista que a sua ocorrência é postergada no tempo, realizando-se num momento futuro". (SILVA, Edgard Neves; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras formas desonerativas. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 333). "[...] que representa uma isenção condicionada, na linguagem usada, dentre outros, por Roque Antônio Carrazza". (ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade e desenvolvimento econômico. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p .49).

[65] "Ora é aceito como uma não incidência, ora como moratória e, às vezes, ainda, como isenção". (SILVA, Edgard Neves; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras formas desonerativas. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 333).

> sistemática de cobrança do então ICM pertencente aos Municípios, preconizada pela Carta Constitucional de 1967.[66]

O professor José Eduardo Soares de Melo bem conceitua e contextualiza a prática do diferimento:

> Constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro.
>
> É utilizado para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes sem estrutura empresarial, de proporções modestas ou mesmo sem um efetivo estabelecimento, obetivando a simplificação fiscal de determinadas operações.
>
> Diversas atividades vêm sendo enquadradas nesta sistemática como, por exemplo, as relativas às seguintes mercadorias: algodão em caroço, café cru, cana-de-açúcar em caule, feijão, mamona, soja, produtos in natura, semente, insumos agropecuários, coelho, gado em pé, eqüino de raça, subprodutos da matança do gado, leite, pescado, resíduos de materiais, metal não ferroso, componentes de processamento de dados.
>
> Usualmente, o ICMS fica diferido para operações posteriores como remessa para outro Estado, exportação, industrialização etc.[67]

2.3.2.3. Remissão e anistia

A remissão constitui modalidade de extinção do crédito tributário, segundo o art. 156, IV do Código Tributário Nacional, em que a administração fazendária, em face de uma liberalidade, desobriga o sujeito passivo quanto ao adimplemento do crédito tributário. Seria nada mais do que "perdão legal de créditos tributários",[68] previsto em lei, sob os auspícios dos fundamentos desenhados no art. 172 do Código Tributário Nacional:

> Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
> I - à situação econômica do sujeito passivo;
> II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
> III - à diminuta importância do crédito tributário;
> IV - a considerações de eqüidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
> V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

[66] SILVA, Edgard Neves; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras formas desoneratívas. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 333.
[67] MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 336.
[68] SILVA, Edgard Neves; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras formas desoneratívas. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 326.

A isenção e a remissão geram os mesmos efeitos: o não recolhimento do tributo. Todavia, não se confundem. O primeiro "impede que o tributo nasça e a remissão faz desaparecer o tributo já nascido".[69]

Já a anistia seria a segunda forma de exclusão do crédito tributário, nos termos do art. 175, II, do Código Tributário Nacional, no qual o sujeito ativo da obrigação tributária perdoaria o sujeito passivo, total ou parcialmente, no que tange às infrações tributárias.[70]

A anistia dar-se-á via lei, não abrangendo certas infrações tributárias, como determina o art. 180 do Código Tributário Nacional:

> Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:
> I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;
> II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Atente-se ao fato de que pela sua própria natureza de exclusão de crédito tributário, estar a falar de uma infração tributária, que se constitui em obrigação tributária, não obstante, não fora lançado. Não pode anistiar multa tributária já lançada.

Por fim, em que pese a semelhança (ambos tratam de perdão), o instituto da anistia não se confunde com o da remissão.[71] Como arremata Paulo Barros Carvalho sobre o assunto:

---

[69] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013, p. 1039. "[...] a lei de isenção é um *prius* e a lei remissiva um *posterius*, no que refere ao nascimento do tributo". (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013, p. 1039). "[...] a caracterização das isenções como dispensa legal do pagamento de tributo devido induz à confusão entre isenção e remissão de débitos, porque a distinção entre ambas reside precisamente na circunstância de que, enquanto a lei de isenção impede *a priori* o nascimento do débito, configurando hipótese de não-incidência por não haver-se realizado concretamente o fato gerador da tributação, a lei de remissão de débito tributário dispensa o pagamento de tributo, devido pela efetiva realização concreta do fato gerador da tributação. A remissão de débito tributário não impede o surgimento do fato gerador, posto que decorre de ato legislativo editado *a posteriori* [...]". (BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, p. 211).

[70] "Importante ressaltar que, ao se enfocar a anistia, normalmente a explicação se dá pelo seu efeito, ou seja, exclusão da penalidade pecuniária. Entretanto, ao apreciarmos o dispositivo legal, vamos constatar que a exclusão atinge diretamente a infração cometida e não a multa consequente. Expliquemos: em não sendo mais determinado ato considerado infração, ou seja, ilícito tributário, não há razão de ser aplicada a respectiva sanção". (SILVA, Edgard Neves; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras formas desonerativas. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 324).

[71] "Anistia é o perdão das infrações à legislação tributária e das respectivas sanções. Não atingi o tributo em si, que persiste. O perdão do tributo ocorre através da remissão, nos termos do art. 172 do CTN". (PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9° ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 1135.). "A anistia se dá quando o legislador exclui o crédito tributário decorrente de infrações a legislação tributária (art. 180 d0 CTN), dispensando o pagamento da multa. Não se confunde com a remissão, ou seja, com a extinção do crédito que alcança o próprio tributo devido (art.

> [...]. Ao remitir, o legislador tributário perdoa o débito do tributo, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambas retroagem, operando em relações jurídicas já constituídas, porém de índoles diversas: a remissão, em vínculos obrigacionais de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação. mas de cunho sancionatório. E, além disso, a anistia pode revelar o esquecinzento da infração que fez irromper a medida punitiva, enquanto a remissão nunca incide no fato jurídico tributário, desconstituindo-o ou apagando-o pelo esquecimento expresso. Têm um ponto comum: as duas figuras encerram o perdão. [...][72]

2.4. Incentivos Fiscais no fomento de diversas normas-programas constitucionais

2.4.1. Promoção da Cultura

No art. 215 da Constituição Federal se extraem as normas programáticas relativas ao direito à cultura, este um direito fundamental,[73] prescrevendo que "o Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, **e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais**". (Grifos nossos).

As diretrizes constitucionais sobre a cultura enunciam, em seu §6º do art. 215, que a lei criará um "Plano Nacional de Cultura, de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público", o qual, dentre várias finalidades elencadas, destaca-se a "produção, promoção e difusão de bens culturais".

Não só isso, o §3º do citado artigo, preceitua, expressamente, a criação de incentivos "à produção e conhecimentos de bens e valores culturais", via dispositivo legal. Afere-se de forma palmar a figura do incentivo fiscal para fins de promoção da cultura, no Brasil, o qual

---

172 do CTN)". (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6° ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 229).

[72] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21º ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 539.

[73] "A cultura e os direitos culturais são na sistemática constitucional brasileira, direitos fundamentais, individuais e sociais, neste sentido gozam da perenidade que lhes empresta à cláusula de vedação contida no inciso III do art. 60 da CF. A expressão cultura utilizada pelo constituinte de 1988 tem endereço certo; dirigindo imediatamente a significação das capacidades do fazer humano e todas as suas manifestações, espirituais, artísticas, intelectuais e científicas, bem como a formatação de uma subconstituição cultural, que pode inclusive caracterizar um Estado de Cultura, onde a expressão máxima está vinculada ao acervo comum da identidade de cada um dos grupos que coopera para a identidade nacional, desde suas memórias históricas, condições étnicas, produção artística, intelectual, filosófica e sociológica. Os princípios de interpretação do sintagma cultura protegida não está divorciada da intenção do constituinte impressa no preâmbulo constitucional, e especialmente do programa que desenhou o art. 3º, I, pois uma sociedade justa livre e solidária é uma sociedade mediada pela cultura, portanto, **é neste sentido que os direitos culturais são direitos humanos e são direitos fundamentais sociais, sendo que o amplo e complexo conjunto de suas manifestações conforma os fundamentos da nacionalidade**". (Grifos nossos) (CANOTILHO, J. J. Gomes; LEONCY, Léo Ferreira; MENDES, Gilmar Ferreira; Sarlet, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coords). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1982).

se deu por meio da Lei nº 8.313/91, conhecida como lei Rouanet, bem como pela Lei nº 8.685/93, que cria meios de incentivos a atividade audiovisual.

É sabido que anteriormente à Constituição Federal de 1988, fora criada a Lei nº 7.505/86, a qual obteve a alcunha de Lei Sarney, tratando sobre benefícios fiscais na área do imposto de renda concedidos a operações de caráter cultural ou artístico, ainda estando em vigor.

A título de exemplo, destaca-se que a Lei Rouanet cria o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), o qual tem por finalidade:

> I - contribuir para facilitar, a todos, os meios para o livre acesso às fontes da cultura e o pleno exercício dos direitos culturais;
> II - promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais;
> III - apoiar, valorizar e difundir o conjunto das manifestações culturais e seus respectivos criadores;
> IV - proteger as expressões culturais dos grupos formadores da sociedade brasileira e responsáveis pelo pluralismo da cultura nacional;
> V - salvaguardar a sobrevivência e o florescimento dos modos de criar, fazer e viver da sociedade brasileira;
> VI - preservar os bens materiais e imateriais do patrimônio cultural e histórico brasileiro;
> VII - desenvolver a consciência internacional e o respeito aos valores culturais de outros povos ou nações;
> VIII - estimular a produção e difusão de bens culturais de valor universal, formadores e informadores de conhecimento, cultura e memória;
> IX - priorizar o produto cultural originário do País.[74]

Para a consecução dessas finalidades, facultou-se às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao Fundo Nacional da Cultura (FNC).[75]

No art. 26 da Lei nº 8.313/91, trata-se dos percentuais dedutíveis no caso de doação e patrocínio pela pessoa física e jurídica:

> Art. 26. O doador ou patrocinador poderá deduzir do imposto devido na declaração do Imposto sobre a Renda os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com os dispositivos desta Lei, tendo como base os seguintes percentuais:
> I - no caso das **pessoas físicas, oitenta por cento das doações e sessenta por cento dos patrocínios**;

[74] Art. 1º da Lei nº 8.313/91.
[75] Art. 18 da Lei nº 8.313/91.

> II - no caso das **pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, quarenta por cento das doações e trinta por cento dos patrocínios**.
> § 1º A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá abater as doações e patrocínios como despesa operacional.
> § 2º O valor máximo das deduções de que trata o caput deste artigo será fixado anualmente pelo Presidente da República, com base em um percentual da renda tributável das pessoas físicas e do imposto devido por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. (Grifos nossos)

2.4.2. Fomento do desenvolvimento tecnológico e científico

A matéria de ciência e tecnologia foi contemplada na carta cidadã de 1988, no art. 218, no qual determina-se que "o Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas".

Semelhante ao direito à cultura, a promoção da ciência e da tecnologia é direito fundamental, por se tratar de um elemento formador da personalidade do indivíduo, sendo fulcral, não só para a expansão do Estado, como para a sociedade.

É nesses termos, as palavras da professora Claudia Lima Marques feitas em obra coletiva comentando os artigos da Constituição:

> Os arts. 218 e 219, em conjunto com as outras normas constitucionais, regulam estes "direitos sociais", direitos fundamentais, formando todos o conceito jurídico constitucional de Ciência no Brasil. Neste Capítulo IV, são traçadas as linhas mestras e valores (opção-decisão), que deverão reger a ciência e a tecnologia, sua força normativa (Hesse, 1991, p. 1) e eficácia horizontal (Drittwirkung) no direito privado. Na ADI 3.510, o Supremo Tribunal Federal destacou esta visão unitária da Constituiçâo de 1988, realçando a dignidade da pessoa humana, o princípio da liberdade da ciência e seus limites, a impordncia da ciência e da tecnologia para os indivíduos, a sociedade e não só o Estado. Em outras palavras, a Constituição de 1988, quando regula a.educação, cultura, ciência e tecnologia na ordem social, esclarece que, no desenvolvimento pleno da personalidade a ciência é hoje parte essencial: ciência faz parte da personalidade, do *homo faber*, na expressão famosa de Hannah Arendt, o homem criativo e trabalhador da ordem social (e cultural); ciência (e tecnologia) faz parte da personalidade do *homo economicus*, desde a visão de Adaro Smith (Mastetten, p. 268e s.), aquele que atua no mercado, que consome, que se define pela informação, produtbs e conhecimento que detêm, como parte de sua esfera de poder, do patrimônio pessoal do cidadão-consumidor (ordem econômica).[76]

No § 4º do art. 218 da Constituição, encarrega a lei de fomentar o investimento pelas empresas "em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos [...]".

[76] CANOTILHO, J. J. Gomes; LEONCY, Léo Ferreira; MENDES, Gilmar Ferreira; Sarlet, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coords). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1993.

O dispositivo constitucional supra explicitado é criticado, posto, que essa norma programática seria uma maneira típica do Estado em desobrigar-se da promoção do desenvolvimento tecnológico e científico, não onerando de forma significativa o orçamento.[77]

Em decorrência dessa norma programática, fora constituída a Lei nº 11.196/05,[78] a qual vem por constituir regras sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica.

Antes de analisar o conteúdo do disposto legal supra, é importante aferir o conjunto normativo anterior que incentiva a pesquisa tecnológica, nos termos explicitados pelo professor Luís Eduardo Schoueri:

> [...] tecnológica, já em 1988, por meio do **Decreto-Lei nº 2.433**, que criou incentivos específicos para estimular o desenvolvimento tecnológico, conhecido como "Nova Política Industrial", adotando-se, junto com os incentivos fiscais, medidas voltadas à redução de barreiras não-tarifárias, à desregulamentação da concorrência interna e à eliminação de entraves ao capital estrangeiro. Em 1991, a **Lei n° 8.248** dispunha sobre a capacitação e competitividade do setor de informática c automação, o que foi alargado por meio da **Lei nº 8.661**, em 1993, para outros setores, ao se introduzirem incentivos fiscais para a capacitação tecnológica da indústria e da agropecuária. Em síntese, a última lei previa: i) dedução; do próprio imposto devido, até o limite de oito por cento, do valor gasto cm pesquisa c desenvolvimento, além de sua dedução como despesa, podendo o excesso do crédito ser transferido a períodos subsequentes; ii) isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos aplicados em pesquisa e desenvolvimento; iii) depreciação acelerada do custo das referidas máquinas; iv) amortização acelerada dos bens intangíveis voltados à pesquisa; v) redução do imposto de renda sobre remessas ao exterior a título de royalties e assistência; vi) ampliação do limite de dedução dos pagamentos a título de royalties, para até dez por cento da receita liquida das vendas dos bens produzidos com a tecnologia assim desenvolvida.[79] (Grifos nossos)

Em se tratando da Lei nº 11.196/05, esta criou Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – Repes,[80] em que o optante (pessoa jurídica), a qual exerça, preponderantemente, as atividades de desenvolvimento de software ou de prestação de serviços de tecnologia da informação, e que assuma compromisso de exportação igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua

[77] "É a típica forma do Estado liberal. Desta forma, com o incentivo à livre-iniciativa, através dos estímulos fiscais, como as isenções, a concepção de créditos e outros benefícios, encontrou no Estado uma forma a mais de desobrigar-se para com o desenvolvimento do conhecimento científico e tecnológico, o que significa redução dos encargos financeiros [...]". (PAULA, Alexandre Stutrion de. Ciência e tecnologia nas Constituições brasileiras: breve comparativo com as Constituições estrangeiras. IN: **Revista de Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: RT, nº 48, jul./set. 2004, p. 275).

[78] Lei regulamentada pelo Decreto nº 5.563/05.

[79] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 124.

[80] Art. 1º da Lei nº 11.196/05.

receita bruta anual decorrente da venda dos bens e serviços,[81] serão excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

É criado, também, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – Recap.[82]

Nesse regime o beneficiário é pessoa jurídica preponderantemente exportadora, sendo aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior à adesão ao Recap, houver sido igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no período e que assuma compromisso de manter esse percentual de exportação durante o período de 2 (dois) anos-calendário, terá excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.[83]

Ainda instituiu os seguintes incentivos fiscais para a inovação tecnológica, do qual a pessoa jurídica poderá se beneficiar:

> I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2o deste artigo;
> II - redução de 50% (cinqüenta por cento) do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico;
> III - depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL; (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)
> IV - amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ;
> V - (Revogado pela de Medida Provisória nº 497, de 2010)
> VI - redução a 0 (zero) da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.[84]

[81] Art. 2º da Lei nº 11.196/05.
[82] Art. 12 da Lei nº 11.196/05.
[83] Art. 13 da Lei nº 11.196/05.
[84] Art. 17 da Lei nº 11.196/05.

Por fim, a lei em tela criou o programa de inclusão digital, em que foi reduzida a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo de diversos produtos, como telefones portáteis de redes celulares que possibilitem o acesso à internet em alta velocidade, equipamentos terminais de clientes (roteadores digitais), entre outros.

2.4.3. Da promoção do desenvolvimento sustentável através dos incentivos fiscais

Fica evidenciado, na Constituição Federal, no capítulo que trata da ordem econômica que o Brasil adotou o sistema capitalista de economia. Entretanto, o mesmo não se desenvolve sem uma moldura que o limite, devendo, entre diversos princípios respeito a defesa do meio ambiente.[85]

Não só isso, a Constituição cidadão é vanguardista ao prescrever um capítulo próprio em favor da proteção ao meio ambiente vindo a determinar as premissas jurídicas básicas de normatividade em favor do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.[86]

---

[85] Constituição Federal de 1988. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
I - soberania nacional;
II - propriedade privada;
III - função social da propriedade;
IV - livre concorrência;
V - defesa do consumidor;
VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
VIII - busca do pleno emprego;
IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

[86] Constituição Federal de 1988. Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.
§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:
I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;
II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;
III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;
IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;
V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;
VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

Como forma de efetivar esse direito fundamental de terceira dimensão o governo tem recorrido cada vez mais aos chamados "tributos verdes", normas indutoras tributárias que quando cumpridas ofertam uma sanção premial ao sujeito passivo tributário.[87]

Ter-se nesses casos o tributo em seu aspecto puramente extrafiscal. Quer com isso induzir o comportamento do empresariado, por exemplo, tenha sua atividade não só evidenciado pelo custo/benefício, mas sim pelo custo/benefício/meio ambiente.[88]

O uso dos incentivos fiscais para a promoção do meio ambiente equilibrado tem uma ordem prática levar ao contribuinte e poluidor potencial uma consciência social no que se refere a precaução e prevenção ambiental por meio de uma repercussão econômica (desoneração tributária).[89]

> Os tributos aparecem com alta eficácia na esteira da preservação ambiental, pois proporcionam ao Estado diversas formas de agir, por meio da tributação ambiental, bem como estimulam condutas não-poluidoras e ambientalmente desejáveis.[90]

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.
§ 2º Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.
§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.
§ 4º A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.
§ 5º São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.
§ 6º As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas.

[87] "Trata-se do que nos propomos designar por fiscalidade ou extrafiscalidade concorrente, em que justamente se assiste a um certo equilíbrio entre os objectivos fiscais e extrafiscais, cujo exemplo mais paradigmático nos é dado pelo direito fiscal ecológico, isto é, pelo direito relativo aos eco-impostos ou ecotributos, em que a obtenção de receitas se conjuga, tendencialmente por igual medida, com a modelação dos comportamentos ecológicos dos indivíduos e das empresas, seja penalizando os comportamentos anti-ecológicos, seja favorecendo os comportamentos filo-ambientais". (CASALTA NABAIS, José. Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal**. CEDOUA – Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, Urbanismo e Ambiente**. Coimbra, nº 12, 2003. Disponível em: <https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/8603/3/2.pdf?ln=pt-pt>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2016, p. 29).

[88] Cf. TRENNEPOHL, Terence Dornelles. Incentivos tributários e meio ambiente: a sustentabilidade ambiental e o direito tributário. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p. 357.

[89] "Já a tributação ecológica trabalha no âmago da questão, o agente não apenas cumpre a lei, mas passa a ser também agente da proteção ambiental, agindo também no 'ser'. Aqui verificamos a grande diferença, temos uma mudança do comportamento do agente econômico, não apenas o cumprimento da lei. Aqui já notamos a presença dos princípios ambientais da "prevenção" e 'precaução'. Sob esta perspectiva, os instrumentos de política ambiental agem na seara da 'persuasão' e 'instrumentos econômicos' (IE), não apenas no "comando e controle", (...)". PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. O Direito Tributário na proteção ao meio ambiente. IN: **Juris Plenum**, nº 93, março de 2007.

[90] TRENNEPOHL, Terence Dornelles. Incentivos tributários e meio ambiente: a sustentabilidade ambiental e o direito tributário. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p. 356.

Desde os idos da década de 60 a União, por meio da Lei nº 5.106/66, concedia incentivos fiscais no que se refere a empreendimentos florestais e de reflorestamento, permitindo que pessoas físicas e jurídicas abatessem do montante do imposto de renda.[91]

Diversos Municípios já criaram ou estão com projetos de lei em trâmite com o fim de conceder isenções parciais no imposto predial e territorial urbano – IPTU em decorrência de práticas sustentáveis realizadas pelos proprietários dos respectivos imóveis.

O município de São Carlos, no Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 13.692/05, tem-se a norma isentiva de até 2% no valor do IPTU referente a imóveis horizontais que possuam efetivamente áreas permeáveis ou que possua uma ou mais árvores em frente do imóvel.[92]

No Município de São Paulo havia um projeto de Lei nº 39/11, o qual acabou sendo vetado pelo prefeito, que isentava os proprietários de imóveis a adotarem sistema de captação da água da chuva; de reuso de água; de aquecimento hidráulico solar; e construção com materiais sustentáveis, os quais acumulativamente poderiam acarretar numa isenção de até 12% no valor do IPTU.

Apesar de vetado esse projeto de lei é exemplo de preocupação com o meio ambiente tendo um amplo leque em medidas de preservação, seja quanto o aproveitado da água, de energia elétrica e do reaproveitamento e uso de materiais sustentáveis destinado a construção civil.

---

[91] Lei nº 5.106/66. Art 1º As importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei.
§ 1º As pessoas físicas poderão abater da renda bruta as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o impôsto fôr devido, observado o disposto no art. 9º da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.
(Revogado pelo Decreto-Lei nº 1.338, de 1974)
(...)
§ 3º As pessoas jurídicas poderão descontar do impôsto de renda que devam pagar, até 50% (cinqüenta por cento) do valor do impôsto, as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento, que poderá ser feito com essências florestais, árvores frutíferas, árvores de grande porte e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o impôsto fôr devido.

[92] Lei nº 13.692/05. Art. 44. Será concedido desconto de até 2% (dois por cento) no valor do IPTU para os imóveis edificados horizontais que possuírem em frente ao seu imóvel uma ou mais árvores.
(...)
Art. 45. Será concedido desconto de até 2% (dois por cento) no valor do IPTU para os imóveis edificados horizontais que possuírem no perímetro de seu terreno áreas efetivamente permeáveis, com cobertura vegetal.
§ 1° Para a fixação do valor do desconto serão considerados o tamanho da área permeável em relação ao tamanho do lote e a localização do imóvel dentro do perímetro urbano, pois nas microbaciais classificadas como mais vulneráveis a enchentes, os incentivos devem ser maiores.
(...)

Importante destacar que a legislação do município de São Paulo, antes mesmo da Constituição de 1988, por meio da Lei nº 10.365/87 concedia a isenção de até 50% do IPTU para imóveis revestidos de vegetação arbórea declarada de preservação permanente.[93]

É com o mesmo telos o Código Florestal do Município de Curitiba (Lei nº 9.806/00), cuja isenção pode ser total do IPTU a depender da dimensão da cobertura florestada do imóvel.

> Art. 10. A título de incentivo, os proprietários ou possuidores de terrenos integrantes do Setor Especial de Áreas Verdes ou nos casos descritos no Anexo II, que faz parte integrante desta lei, gozarão de isenção ou redução sobre o valor do terreno, para o cálculo base do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, proporcionalmente a taxa de cobertura florestal do terreno, de acordo com a tabela constante no referido Anexo II.

Quadro 01 – Grau de área verde em relação ao desconto do IPTU segundo a Lei nº 9.806/00 do Município de Curitiba [94]

Terreno	Desconto
Terrenos com bosque nativo considerado relevante, cadastrado pelo município	Até 100%
Terrenos com bosques não cadastrados pelo município	Até 60%
Terrenos com árvores consideradas imunes de corte.	10% por árvore, até o limite de 50%
Terrenos com pinheiros isolados e diâmetro superior a 50 centímetros na altura do peito.	10% por árvore, até o limite de 50%
Árvore isolada cuja projeção da copada perfaça uma área mínima de 40% da área total do imóvel.	Até 50%

Concebe-se que todas as espécies de tributos a partir de suas peculiaridades podem ser formatadas de sorte a criar norma indutoras de caráter ambiental. Destaca-se que esse tópico não tem o fim exaustivo, mas tão somente de demonstrar tal fenómeno.

3. CONCLUSÕES

[93] Decreto nº 56.235/2015. Aprova a Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo
Art. 34. Os imóveis revestidos de vegetação arbórea, declarada de preservação permanente ou perpetuada nos termos do artigo 6º do Código Florestal, terão um desconto de até 50% (cinquenta por cento) no imposto, aplicado em consonância com o índice de área protegida, pela utilização da seguinte fórmula (Art. 17 da Lei nº 10.365, de 22/09/87): (...)

[94] Disponível em: <http://www.curitiba.pr.gov.br/conteudo/iptu-isencao-e-reducao/373>. Acesso em: 18 de fevereiro de 2016.

No bojo do conteúdo apresentado, constata-se que os incentivos fiscais são instrumentos de extrafiscalidade imanente, constituidor de uma normatividade indutora, por incentivar ou desestimular certas condutas do cidadão, o qual pode ser utilizado afetando tanto a receita pública, por meio de isenções, diferimentos, remissão e anistia, quanto à despesa pública, por meio de subvenções, créditos presumidos e subsídios.

Nesse leque de possibilidades para a constituição dos incentivos fiscais, é palmar que o seu uso só se legitima quando calcados nos valores máximos constituidores do plexo normativo constitucional, seja na sua veiculação por meio de lei (princípio da legalidade), bem como um instrumento de promoção do universo de normas constitucionais programáticas, no que se refere, por exemplo, aos incentivos à cultura, à tecnologia, ao desenvolvimento, à saúde, ao meio ambiente tendo por norteador de sua aplicabilidade o princípio da isonomia, com o fito de evitar os benefícios odiosos, para favorecimento de poucos em detrimento do universo dos cidadãos brasileiros.

Destaca-se, em especial, o uso eficiente de isenções fiscais com o fito de incentivar condutas sustentáveis por parte do empresariado e dos cidadãos como forma de consecução da tal necessária promoção odo desenvolvimento sustentável.

É certo que, o presente trabalho não tem por escopo esmiuçar em profundidade abissal os meandros dos incentivos fiscais, de sorte a identificar e analisar quais as melhores modalidades de incentivos fiscais e em que circunstâncias fáticas, mas sim, levantar considerações gerais, referente à juridicidade do mesmo, acreditando que este é um dos mais fortes instrumentos, caso for manejado dentro dos termos éticos, tendo em vista a transparência e o *accountably*, pode transformar a almejada realidade do "dever-ser", da constituição cidadã, na realidade do "ser", granjeando, assim, a efetivação de diversos direitos fundamentais do carente cidadão brasileiro.[95]

[95] "A concessão de incentivos não é simplesmente uma forma de intervenção do Estado na economia privada. Deve ser entendida, isto sim, como um canal capaz de promover, em última instância, o desenvolvimento em sua face mais humana, que é a de agregar qualidade de vida à população, seja através da criação de empregos, do acesso à cultura, da geração e redistribuição da renda ou de quaisquer outros meios lícitos". (PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p. 35). "[...]. Infelizmente, como ressaltado por Boaventura de Souza Santos, constatam-se a 'erosão de eficácia do Estado na gestão macro-econômica' e o aumento das desigualdades entre o Norte e o Sul. Enquanto um quarto da população mundial vive em pobreza absoluta, '15% da população mundial produziu e consumiu 70% do rendimento mundial'. Fortalecimento no sistema de incentivos, auxílios e subsídios, desde que não canalizados para que as grandes empresas poupem seus capitais e desde que haja rigoroso sistema de fiscalização, podem ser os únicos caminhos para alteração desse preocupante quadro". (CAVALCANTE, Francisco de Queiroz Bezerra. **Considerações sobre incentivos fiscais e globalização**. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007, p. 192).

REFERÊNCIAS

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3º ed. São Paulo: Malheiros.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: atualizada até a Emenda Constitucional n° 90. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 20 de janeiro de 2016.

_____. 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. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 18 de dezembro de 2015.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 31 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 18 de dezembro de 2015.

_____. Decreto-lei nº 37, de 18 novembro de 1966**.** Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 21 de novembro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037compilado.htm>. Acesso em: 18 de dezembro de 2015.

_____. Lei nº 7.505, de 02 de julho de 1986**.** Dispõe sobre benefícios fiscais na área do imposto de renda concedidos a operações de caráter cultural ou artístico. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 03 de julho de 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7505.htm>. Acesso em: 18 de dezembro de 2015.

_____. Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991**.** Cria mecanismos de fomento à atividade audiovisual e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 24 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8313cons.htm>. Acesso em: 18 de dezembro de 2015.

_____. Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993**.** Cria mecanismos de fomento à atividade audiovisual e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 21 de julho de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8685.htm>. Acesso em: 18 de dezembro de 2015.

_____. Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996**.** Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 17 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9363.htm>. Acesso em: 18 de dezembro de 2015.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2002**.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 05 de maio de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 18 de dezembro de 2015.

_____. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005**.** Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei no 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei no 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002,

10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 22 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 18 de dezembro de 2015.

BECHER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noesis, 2007.

CANOTILHO, J. J. Gomes; LEONCY, Léo Ferreira; MENDES, Gilmar Ferreira; Sarlet, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coords). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013.

CAVALCANTE, Francisco de Queiroz Bezerra. **Considerações sobre incentivos fiscais e globalização**. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

ELALI, André. **Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. **Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP editora, 2007.

_____. Incentivos fiscais, neutralidade e desenvolvimento econômico. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade Social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros Editora, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, Fábio Soares de. Incentivos fiscais e segurança jurídica. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Editora Almedina, 2012.

_____ Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal**. CEDOUA – Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, Urbanismo e Ambiente**. Coimbra, nº 12, 2003. Disponível em: <https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/8603/3/2.pdf?ln=pt-pt>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2016.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 3º ed. São Paulo: RT, 2010.

PAULA, Alexandre Stutrion de. Ciência e tecnologia nas Constituições brasileiras: breve comparativo com as Constituições estrangeiras. IN: **Revista de Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: RT, nº 48, jul./set. 2004.

PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. O Direito Tributário na proteção ao meio ambiente. IN: **Juris Plenum**, nº 93, março de 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6° ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9° ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Práticas abusivas no comércio internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2003.

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

_____. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Edgard Neves; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras formas desoneratívas. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeito no tempo. IN: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 121, out, 2005.

_____. **O Princípio da Transparência no Direito Financeiro**. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/886223f>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2016.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. Incentivos tributários e meio ambiente: a sustentabilidade ambiental e o direito tributário. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007.