

OS EFEITOS ADVERSOS DOS INCENTIVOS FISCAIS^(*)**THE ADVERSE EFFECTS OF TAX INCENTIVES****LOS EFECTOS ADVERSOS DE LOS INCENTIVOS FISCALES****Gabriel Ulbrik Guerrero¹****José Marcos de Lira Oliveira Filho²****RESUMO**

O presente estudo, fundamentado em uma abordagem metodológica de pesquisa bibliográfica de natureza qualitativa e caráter descritivo, visa examinar os efeitos adversos resultantes da concessão de incentivos fiscais. Inicialmente, parte-se da análise da postura do Estado diante dos fenômenos econômicos, situando os incentivos fiscais como instrumentos de intervenção por indução, uma atuação que se efetiva por meio da aplicação da função extrafiscal da tributação. Em seguida, a pesquisa se dedica à investigação dos efeitos prejudiciais decorrentes das desonerações, incorporando o conceito de gasto tributário (*tax expenditure*) para evidenciar o impacto financeiro oriundo dessas renúncias fiscais. Ao final da análise, conclui-se que, embora os incentivos fiscais representem ferramentas importantes, sua concessão acarreta efeitos negativos que, com frequência, são negligenciados no momento da sua implementação. Esses efeitos devem ser cuidadosamente ponderados em relação aos benefícios reais advindos da política fiscal adotada.

Descritores: incentivos fiscais, efeitos adversos, gasto tributário, transparência, controle.

ABSTRACT

The present study, grounded in a methodological approach of qualitative and descriptive bibliographic research, aims to examine the adverse effects resulting from the granting of tax incentives. Initially, it begins with an analysis of the state's stance towards economic phenomena, positioning tax incentives as instruments of intervention through induction, an action that takes

^(*) Recibido: 03/06/2023 | Aceptado: 27/10/2023 | Publicación en línea: 30/12/2023.



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

¹ Doutor em Direito (UFPE). Mestre em Direito (UFPE). Especialista em Direito Tributário (IBET). Julgador Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual na Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. Professor. Email: gabriel.ulbrik@ufpe.br. ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-8642-5575>

² Mestre em Perícias Forenses (UPE), Pós-graduado em Direito Público (Legale), Vice Presidente da Comissão de Perícias Forenses (OAB/PE), Membro Fundador e Conselheiro Fiscal do Colégio Pernambucano de Ciências Forenses, Advogado. Professor Universitário e Coordenador de Curso de Graduação em Direito. Email: marcosloliveira.adv@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1420-574X>.

place through the application of the extra-fiscal function of taxation. Subsequently, the research focuses on investigating the detrimental effects arising from tax reliefs, incorporating the concept of tax expenditure to highlight the financial impact of these fiscal waivers. In conclusion, it is observed that, although tax incentives constitute essential tools, their concession brings about negative effects that are often overlooked at the time of implementation. These effects should be carefully weighed against the actual benefits derived from the adopted fiscal policy.

Descriptors: tax incentives, adverse effects, tax expenditure, transparency, control.

RESUMEN

El presente estudio, basado en un enfoque metodológico de investigación bibliográfica de naturaleza cualitativa y carácter descriptivo, tiene como objetivo examinar los efectos adversos resultantes de la concesión de incentivos fiscales. Inicialmente, se inicia con el análisis de la postura del Estado frente a los fenómenos económicos, ubicando los incentivos fiscales como instrumentos de intervención por inducción, una acción que se efectúa mediante la aplicación de la función extrafiscal de la tributación. Posteriormente, la investigación se centra en indagar los efectos perjudiciales derivados de las exenciones fiscales, incorporando el concepto de gasto tributario (tax expenditure) para destacar el impacto financiero resultante de estas renuncias fiscales. Al concluir el análisis, se observa que, aunque los incentivos fiscales son herramientas importantes, su concesión conlleva efectos negativos que a menudo son pasados por alto en el momento de su implementación. Estos efectos deben ser cuidadosamente sopesados en relación con los beneficios reales derivados de la política fiscal adoptada.

Descriptores: incentivos fiscales, efectos adversos, gasto tributario, transparencia, control.

1 INTRODUÇÃO

A atuação do Estado na seara econômica tem sua disciplina dada pela Constituição da República Federativa do Brasil e pode ocorrer de diversas formas. Ao intervir na esfera econômica, poderá o Estado desempenhar atividade econômica em regime de monopólio ou em regime de concorrência e, portanto, em condições similares aos particulares; bem como é possível que atue indiretamente, isto é, sem desempenhar atividade econômica, direcionando os rumos da economia através da indução e da direção.

Dentre as formas de intervenção citadas, merece especial destaque para este ensaio a indução, em que se busca criar estímulos e desestímulos para os particulares a fim de que adotem comportamentos desejados pelo Estado em razão da percepção de que o caminho apontado é mais vantajoso. É nesta modalidade de intervenção que se incluem os incentivos fiscais que se caracterizam pela graduação da carga tributária a fim de estimular determinadas condutas.

Ocorre que, apesar de a concessão de desonerações não ser nenhuma novidade no contexto brasileiro, o tema vem ganhando, ao longo dos anos, destaque recorrente nos noticiários em decorrência dos altos valores que deixam de ingressar nos cofres públicos pelo emprego deste instrumento.

Além disso, outros problemas que surgem por conta de uma política de intervenção fundada em benefícios fiscais vêm sendo destacados pela doutrina, como é o caso da falta de transparência e do controle dos resultados desejados.

Diante desse contexto, apoiado em uma metodologia de pesquisa bibliográfica de natureza qualitativa e de caráter descritivo, o presente estudo busca investigar os efeitos adversos decorrentes da concessão de incentivos fiscais. Para se realizar essa análise, em primeiro lugar, serão estudadas as formas de intervenção do Estado no domínio econômico com ênfase nas intervenções indiretas, a fim de situar a tributação como uma forma de intervenção por indução.

Após, colocam-se algumas considerações acerca da função extrafiscal da tributação e, em seguida, será introduzido o conceito de gasto tributário (*tax expenditure*) com o objetivo de apresentar uma perspectiva da relação dos incentivos fiscais com as receitas públicas.

Por fim, alguns outros efeitos negativos decorrentes da utilização de desonerações serão abordados, como a falta de transparência na sua concessão, a ausência de controle de efeitos e de duração, os impactos nos demais entes federativos e o aumento da complexidade do sistema tributário.

2 INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Antes de tratar das formas de atuação do Estado na economia, alguns esclarecimentos precisam ser feitos. É que, quando se fala em intervenção do Estado no domínio econômico, o emprego da expressão “intervenção” não é acidental, pois se refere à atuação estatal além da esfera do público, em área de titularidade do setor privado.

Intervenção significa atuação em área de outrem, assim, quando o Estado presta serviço público ou regula a sua prestação, não intervém em domínio alheio, visto que atua em área de sua titularidade – o setor público. Desse modo, não obstante a intervenção constitua, também, uma atuação estatal, há apenas

uma intercambialidade relativa entre as expressões, uma vez que a atuação estatal abrange, além da intervenção, as atividades em área própria (Grau, 2014).

Ademais, é necessário esclarecer que não se nega que o serviço público seja um tipo de atividade econômica, haja vista que pode ser conceituado como uma prestação destinada à satisfação de necessidades que abarca a utilização de bens e serviços, empregando, portanto, recursos escassos. Em verdade, o serviço público constitui uma espécie de atividade econômica que, preferencialmente, é da competência do setor público, sendo possível a sua prestação pelo setor privado através do regime de concessão ou permissão (Grau, 2014). No entanto, para o escopo deste trabalho, será adotada a expressão atividade econômica em sentido estrito, isto é, como atividade exercida pelo setor privado.

Feitas essas considerações, passa-se à análise das modalidades de intervenção do Estado no domínio econômico. Conforme leciona Eros Roberto Grau (2014), a intervenção pode ocorrer no domínio econômico e sobre o domínio econômico.

Não se desconhece, contudo, a existência, na doutrina, de outras classificações que tratam da intervenção do Estado na economia, porém, como constata Luiz Alberto Gurgel de Faria, todas elas se assemelham, motivo pelo qual, em razão do objeto deste estudo, torna-se desnecessário expor a posição dos demais autores. (Faria, 2010)

A intervenção no domínio econômico é verificada quando o Estado atua como agente ou sujeito econômico, podendo se dar por absorção ou participação. Na absorção, há o controle integral dos meios de produção em um determinado campo da atividade econômica, estabelecendo-se um regime de monopólio, enquanto na participação o Estado fica submetido ao regime de competição ao lado dos demais agentes econômicos que atuam no setor objeto de intervenção (Grau, 2014).

Por outro lado, na intervenção sobre o domínio econômico, o Estado exerce a função de regulador da atividade econômica, podendo agir através da direção ou da indução. Por meio da direção, são estabelecidos mecanismos e normas que devem ser obrigatoriamente observados por aqueles que

desenvolvem a atividade econômica, em contrapartida, na indução, busca-se incentivar ou desestimular uma determinada atividade (Grau, 2014).

Como bem explica Fernando Facury Scaff, o objetivo, na indução, é privilegiar determinadas atividades em detrimento de outras com o intuito de sinalizar aos agentes econômicos para que adotem determinados comportamentos que se tornaram economicamente mais vantajosos.(Scaff, 2001)

Desse modo, a indução configura um convite para que os seus destinatários adotem condutas desejadas do ponto de vista do interesse coletivo e social, não se confundido com a direção em que se percebe um traço de imperatividade com a imposição de determinados comportamentos obrigatórios (Grau, 2014).

Sobre essa distinção, Luís Eduardo Schoueri (2005) explica que, na intervenção por direção, as normas preveem para a hipótese de incidência um único consequente, já as normas de indução são dispositivas, oferecendo ao agente econômico um amplo espectro de possibilidades através de estímulos e desestímulos, sem excluir, todavia, o poder de optar pelo comportamento que entenda ser mais vantajoso. (Schoueri, 2005)

As normas indutoras estão situadas no campo do direito premial de modo que é uma faculdade do destinatário da prescrição normativa aderir ou não a ela, no entanto estará juridicamente vinculado pelas prescrições a ela relativas no caso de aderir ao enunciado normativo (Grau, 2014).

É justamente através da intervenção por indução que é possível que o Estado estabeleça mecanismos redutores de custos e estimuladores da atividade econômica por meio da sua política fiscal, graduando a carga tributária em maior ou menor grau (Cavalcanti, 1997).

Esse emprego da tributação com a finalidade diversa da arrecadação vem ganhando cada vez mais relevância (Santos, 2003), e o Direito Tributário vem se posicionando como um instrumento fundamental para a intervenção do Estado na economia e para a concretização das reivindicações fundadas nos direitos sociais (Becker, 1998).

3 O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO INDUTOR DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Atualmente, os tributos constituem a principal fonte de receita financeira do Estado, porém, apesar de parecer um contrassenso, nem sempre são instituídos com uma função precipuamente arrecadatória (Paulsen, 2005).

É possível que sejam utilizados como um instrumento para incentivar ou inibir certos comportamentos com o intuito de alcançar determinados valores previstos no texto constitucional (Costa, 2014). Trata-se da função extrafiscal da tributação em que a função principal não é a obtenção de receitas, mas, sim, a persecução de objetivos econômicos-sociais (Nabais, 1998).

A extrafiscalidade pode ser implementada através da instituição e a da gradação das exações, da concessão de isenções ou outros incentivos fiscais, como é o caso, por exemplo, da dedução de despesas efetuadas pelos contribuintes em relação aos recursos utilizados na preservação ambiental (Costa, 2005).

Merece atenção, todavia, o fato de que a separação entre a função fiscal (arrecadatória) e a função extrafiscal não é estabelecida de modo absoluto, sendo praticamente impossível isolá-las na prática (Schoueri, 2005).

É que as finalidades fiscais e extrafiscais podem ser observadas concomitantemente na mesma exação apesar de serem antagônicas: se aumentamos uma, diminuimos a outra e vice-versa. Em suma, quanto mais se arrecada com um imposto, menos se está cumprindo a finalidade extrafiscal; ao passo que quanto mais se verifique a implementação da extrafiscalidade, menor será a arrecadação, pois os contribuintes estão adequando suas condutas aos fins previstos na norma (Alabern, 2009).

4 INCENTIVOS FISCAIS COMO DESPESA: O CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO

No contexto do Estado Fiscal³, isto é, aquele em que tem como principal suporte financeiro o tributo, a questão dos incentivos fiscais merece ser observada por outro ângulo.

³ Sobre o surgimento e feições do Estado Fiscal, destaca Schoueri (2016, p. 31): “O modelo do Estado de Polícia foi substituído pelo Estado Fiscal (ou, literalmente, Estado do Imposto –

Constitui, portanto, o tributo o principal meio de obter recursos financeiros para o Estado arcar com os custos das atividades que lhe são próprias. Em outras palavras, é por meio das receitas públicas oriundas da cobrança de tributos que a sociedade financia o Poder Público. Todavia, a fim de incentivar determinados comportamentos, poderá o ente público deixar de arrecadá-los, instituindo renúncia de receitas.

Segundo Marcos André Vinhas Catão:

A expressão “renúncia de receitas”, para cognominar qualquer forma de não exercício pleno da competência tributária ou de redução do crédito tributário, foi introduzida pela primeira vez no ordenamento constitucional em 1988, através do art. 70. Embora, *a priori*, possa ter significado de abstenção no exercício de competências atribuídas, passou a abarcar na prática toda e qualquer forma de redução de um determinado gravame, e, por conseguinte, uma extensão ampliada: compreenderia a diminuição dos recursos estatais, seja por imperativo constitucional ou legal, seja na órbita da receita ou da despesa pública (Catão, 2004, p. 94).

Apesar de a concessão de incentivos fiscais ser fenômeno tão antigo quanto os próprios tributos, são relativamente recentes os estudos que os observam sob a ótica do Direito Financeiro, considerando-os como impacto nas finanças do Estado. Aponta-se como provável causa para se ignorar esses efeitos a coexistência, no período Pós-Guerra, de expectativas de pagar menos tributos e de se obter o máximo de bens públicos, gerando, assim, um aumento da carga tributária acompanhado de um crescimento da quantidade de desonerações (Henriques, 2009).

No Brasil, o tema ganhou relevo nos anos de 1990 em razão da crescente concessão de incentivos pelos Estados-membros ocasionada pelo que se convencionou chamar de “guerra fiscal” (Nóbrega & Figueiredo, 2006).

Essa preocupação, contudo, não se restringe ao âmbito nacional, sendo tal política, inclusive, objeto de estudo pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, considerada, conforme relatório divulgado em 2010, como uma prática generalizada e crescente entre os países que integram aquele organismo internacional e com implicações diretas na questão da

Steuerstaat). Sua principal característica é seu modo de financiamento ser prioritariamente por tributos. Ou seja: não é o Estado que gera sua riqueza, mas o particular é a fonte (originária) de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela (por derivação) ao Estado.”

limitação orçamentária (Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), 2010).

Ademais, é digno de nota que a má distribuição desses incentivos causa concentração de renda e desigualdades, constituindo o Brasil um paraíso tributário para os super-ricos, nos dizeres do relatório divulgado pela Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Gobetti & Orair, 2016).

Nesse contexto, enfrentar o tema dos incentivos fiscais como um fenômeno que produz resultado econômico semelhante ao de despesa pública é de extrema relevância para o desenvolvimento desta pesquisa.

Ricardo Lobo Torres explica que gastos tributários ou renúncia de receitas são mecanismos financeiros utilizados na vertente da receita pública (por exemplo, isenção fiscal, redução de base de cálculo ou alíquota do imposto) que geram resultados econômicos de despesa pública (subvenções, subsídios etc.). (Torres, 2011)

Gasto tributário é uma tradução da expressão *tax expenditures* utilizada pela primeira vez pelo então Secretário Assistente para a Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos da América, Prof. Stanley Surrey, em 1967. Observou o professor que alguns dispositivos que instituíam isenções e outras formas de desonerações no imposto de renda constituíam, na verdade, uma forma de se prover assistência financeira governamental, assemelhando-se aos gastos orçamentários, porém que se realizavam mediante a redução da carga tributária (Villela, 1981).

Marcos Nóbrega e Carlos Maurício Figueiredo discorrem sobre a aparência paradoxal da expressão, conceituando-a:

Esse conceito pode inicialmente parecer “paradoxal”, posto que *tax* significa dinheiro entrando nos cofres públicos ao passo que *expenditure* significa despesa. Como poderia o dinheiro entrar e sair ao mesmo tempo? Na verdade, o dinheiro não chega a entrar mas sim, leis reduzem a quantidade de recursos tributários aos cofres públicos. O termo em português “Gasto Tributário” apreende melhor o significado do fenômeno e doravante o utilizaremos. (Nóbrega e Figueiredo, 2006)

O gasto tributário, então, consiste na abdicação do Fisco de recolher o produto de tributos com o interesse de incentivar ou favorecer determinados

setores, atividades, regiões ou agentes da economia. Também podemos considerar essa prática como “renúncia de receita”, na qual, repetimos, o Fisco desiste, total ou parcialmente, de aplicar o regime impositivo geral, atendendo a reclamos superiores da política econômica ou social (p. 123)

A Receita Federal do Brasil, em seus demonstrativos de gastos indiretos de natureza tributária, adota o seguinte conceito:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal, 2021, pp. 4-5).

Para se ter uma ideia, o gasto tributário da União para o exercício de 2022 foi estimado em R\$ 371,07 bilhões, montante que representa 3,95% do Produto Interno Bruto e 20,16% das receitas administradas pela Receita Federal do Brasil (Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal, 2021).

5 A INEFICIÊNCIA DOS MECANISMOS DE CONTROLE DO GASTO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS DELETÉRIOS

A previsão normativa do controle do gasto tributário foi introduzida no direito brasileiro a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, contemplada no art. 70 e no § 6º, do art. 165.

No art. 70, faz-se menção que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial deve incidir sobre as renúncias de receitas, enquanto o art. 165, § 6º, exige que os projetos de lei que tratem de desonerações tributárias sejam acompanhados de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas.

O objetivo do citado § 6º é dar publicidade às despesas governamentais que não se encontram contempladas nos orçamentos fiscal, da seguridade social e dos investimentos das estatais, comando que é materializado em um relatório anexo ao projeto de lei orçamentária no qual se discriminam as receitas renunciadas em razão de benefícios fiscais, financeiros e creditícios (Henriques, 2009).

Quanto a esse aspecto, é digno de nota que as leis de diretrizes orçamentárias da União relativas aos exercícios de 2004 a 2012 continham uma definição de incentivos e benefícios tributários, texto que foi suprimido nos textos posteriores, dependendo a definição de exercícios interpretativos dos dispositivos existentes (Pellegrini, 2014).

Com o intuito de conferir mais racionalidade e transparência à concessão de incentivos fiscais, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 04/05/2000, 2000) passou a estabelecer, em seu art. 14, uma série de requisitos para que os entes federados possam renunciar receitas por meio de incentivos fiscais (Nóbrega, 2002).

São quatro as condições previstas: (i) a apresentação de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes; (ii) a compatibilidade com a lei de diretrizes orçamentárias; (iii) a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; (iv) alternativamente ao previsto no iii, a adoção de medidas a fim de compensar a receita renunciada.

Observa-se estão excluídos dessa sistemática o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o IPI e o IOF, em razão da de expressa determinação contida § 3º, I, do dispositivo citado.

Por fim, é digno de nota que, como apontado pelo Tribunal de Contas da União, esses mecanismos de controle não têm sido observados nem pela União (Processo 018.259/2013-8, 2014) e nem pelos Estados e Municípios (Pellegrini, 2014), dificultando a mensuração do gasto tributário.

Ocorre que, conforme assevera Josué Alfredo Pellegrini, ainda que possam ser diferenciados, gastos tributários e gastos diretos geram o mesmo efeito financeiro:

Gastos públicos diretos e tributários diferem, pois, no primeiro, ocorre a arrecadação que, posteriormente, financia a despesa; enquanto, no segundo, é a não arrecadação que financia a realização, na órbita privada, de um determinado resultado esperado pelo poder público, por exemplo, gasto extra com educação ou inovação tecnológica ou ainda investimento extra em determinada região ou setor. Assim, embora sejam distintos, ambos são gastos; daí a expressão gasto tributário ou ainda gasto indireto, realizado por meio do sistema tributário (Pellegrini, 2014, pp. 3–4).

Desse modo, cabe analisar as implicações da escolha do Poder Público em cada uma das situações.

Enquanto os incentivos diretos, como as subvenções, são relacionados no orçamento, o mesmo não acontece com os incentivos fiscais, não obstante a existência do comando constitucional. Com efeito, a sua concessão – dos incentivos fiscais – é realizada com pouca ou nenhuma transparência como meio de burlar o processo orçamentário (Nóbrega & Figueiredo, 2006).

Abre-se, assim, uma possibilidade de comportamentos oportunistas, como ressalta Élcio Fiori Henriques:

Nesse sentido, tendo o benefício fiscal efeito direto sobre o fluxo de caixa dos contribuintes, torna-se atrativa para grandes grupos econômicos a prática de atividades de “lobby” para aumentar seus benefícios, criando inclusive um “canal aberto” para a corrupção (Henriques, 2009, p. 25).

Ademais, os gastos diretos precisam ser revalidados anualmente a cada confecção do orçamento, diferentemente dos incentivos que são avaliados uma única vez sem a necessidade de registro anual no orçamento (Nóbrega & Figueiredo, 2006). Destaca-se que, conforme verificou o Tribunal de Contas da União, no Brasil, sequer existem mecanismos para avaliar os resultados dessa forma de incentivo (Processo 018.259/2013-8, 2014).

Essa inexistência de revisão dos gastos tributários os transforma em verdadeiros “gastos sem fim” (*open-ended funding*), tendo em vista que ficam livres para crescer com as alterações na economia, acarretando um aumento indefinido nas consequências financeiras para o Estado, não sendo possível sequer estabelecer um controle mais apurado acerca dos beneficiários e a destinação dos recursos renunciados (Henriques, 2009).

Merece destaque, ainda, que a política de incentivos fiscais é questionada por alguns estudos que mencionam o “efeito carona” (*free rider*) ocasionado por esse tipo de estímulo, o que consiste na possibilidade que o agente econômico tenha ganhos extraordinários por opções que já fariam caso não gozassem dos incentivos (Schoueri, 2005).

A concessão de benefícios fiscais causa, ainda, uma alocação desigual de recursos, pois os contribuintes de classes de renda mais elevadas recebem maiores vantagens do que os de classe mais baixa (Gobetti & Orair, 2016).

A concessão de desonerações gera, também, um aumento de complexidade do sistema tributário, afetando a eficiência e a equidade dos tributos (Villela, 1981).

Com isso, a alta carga tributária em conjunto com uma quantidade elevada de benefícios fiscais acarreta diversos problemas para o contribuinte que, em razão da complexidade do sistema tributário, repleto de regras especiais, não compreende o motivo pelo qual paga um valor elevado de tributos, enquanto seu vizinho talvez pague menos (Henriques, 2009).

Nesse sentido, destaca Klaus Tipke que essas distorções não geram uma consciência de que a lei precisa ser cumprida:

La mayoría de los ciudadanos se comportan con un asombroso respeto a la ley, aunque carezcan de conocimientos legales, si las leyes son claras y el interesado está habituado a ellas. Ahora bien, si las leyes no reflejan un modelo ético y son objeto de cambios continuos (por ejemplo, la reducción de la base para el receptor de rendimientos de capital se fija un año en 300 marcos, el año siguiente en 6.000 y unos años después en 3.000), si el contenido de la ley de la impresión de responder a caprichos legislativos, si no se extraen de la ley valores consecuentes, si todo esto es así, no puede surgir una conciencia jurídica habitual desarrollada y enraizada, que también depende del sentido común (Tipke, 2012, p. 121).

Além disso, ao se eleger uma política de incentivos, cria-se uma ilusão de que é o setor privado que está investindo na medida em que as decisões de alocação passam a ser do empresário e não do Governo (como seria no caso de transferência diretas) (Nóbrega & Figueiredo, 2006).

Por fim, merecem destaque os impactos da política fiscal nos repasses constitucionais, tema que é enfrentado por Luís Eduardo Schoueri:

Por último, deve-se fazer a referência às consequências diversas, num Estado federal, entre as subvenções e os incentivos fiscais, uma vez que estes, por implicarem, em geral, uma redução da receita tributária, podem implicar “cortesia com chapéu alheio” (*Großzügigkeit zu Lasten Dritter*), já que por meio dos incentivos fiscais, o poder tributante poderá legislar sobre matéria que é de sua competência, sem sofrer encargo financeiro proporcional. Explica-se esse efeito, no cenário brasileiro, à luz dos artigos 157 a 159 do texto constitucional, que versam sobre a repartição das receitas tributárias. Assim é que, por exemplo, do

produto da arrecadação do imposto sobre a renda, quarenta e sete por cento são destinados pela União aos Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios e a programas de financiamento. Enquanto a subvenção feita pelo legislador federal é suportada integralmente pelos cofres federais, o incentivo fiscal, na forma de subvenção, acaba repartido pelo demais entes federais, sem que estes tenham competência para legislar sobre a matéria. Esta questão foi enfrentada por Ruppe, para quem caracterizaria abuso um ente tributante disfarçar gastos públicos por meio de incentivos fiscais, por razões exclusivas de repartição de rendas (Schoueri, 2005, pp. 68–69).

6 CONCLUSÃO

Viu-se que o tributo é importante instrumento utilizado pelo Estado a fim de intervir na atividade econômica no intuito de promover valores contemplados constitucionalmente

No entanto, como se pôde observar, a opção pelas desonerações afeta, também, a receita pública, constituindo uma renúncia de receita que impacta diretamente na implementação das políticas públicas.

Ademais, ficou constatado que a escolha da criação de estímulos através de incentivos tributários em detrimento dos gastos diretos traz consigo efeitos negativos como a falta de controle e transparência, bem como gera consequências para os demais entes federativos.

Desse modo, não obstante todos esses efeitos adversos sejam uma realidade, não se desconhece a relevância dos benefícios fiscais para estimular o desenvolvimento social e econômico. Faz-se necessário, contudo, que, no processo de concessão, todas as consequências positivas e negativas sejam sopesadas de forma transparente a fim de verificar, no caso concreto, qual das opções posta melhor atende ao interesse público.

Além disso, a falta de controle da duração e dos efeitos dos incentivos demandam um aprimoramento nos mecanismos de monitoramento a fim de que seja verificado periodicamente se os estímulos desejados continuam sendo observados após a sua concessão.

7 REFERÊNCIAS

Alabern, J. E. V. (2009). *Extrafiscalidad y justicia tributaria*. In *Extrafiscalidad y dogmática*. Marcial Pons.

Becker, A. A. (1998). *Teoria geral do direito tributário* (3ª ed.). Lejus.

- Catão, M. A. V. (2004). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Renovar.
- Cavalcanti, F. d. Q. B. (1997). Reflexões sobre o papel do estado frente à atividade econômica. *Revista trimestral de direito público*, 20, 67–75.
- Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal. (2021). *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários) PLOA 2022 (Demonstrativo)*. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-ploa-2022-base-conceitual>
- Constituição da República Federativa do Brasil, Constituição Federal Vigente (5 de outubro, 1988) (Brasil). Diário Oficial da União. <https://legis.senado.leg.br/norma/579494>
- Costa, R. H. (2005). Apontamentos sobre a tributação ambiental. In *Direito tributário ambiental*. Malheiros.
- Costa, R. H. (2014). *Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional* (4ª ed.). Saraiva.
- Faria, L. A. G. d. (2010). *A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. Quartier Latin.
- Gobetti, S. W., & Orair, R. O. (2016). *Tributação e distribuição da renda no Brasil: Novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas* (working paper número 136). https://ipcig.org/sites/default/files/pub/pt-br/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf
- Grau, E. R. (2014). *A ordem econômica na constituição de 1988: (interpretação e crítica)*. (16ª ed.). Malheiros.
- Henriques, E. F. (2009). *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro* [Universidade de São Paulo]. <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/>
- Lei Complementar nº 101 de 04/05/2000, Lei Complementar n.º 101 (2000, 5 de maio) (Brasil). Diário Oficial da União. <https://legis.senado.leg.br/norma/572856>
- Nabais, J. C. (1998). *O Dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Livraria Almedina.
- Nóbrega, M. (2002). *Lei de responsabilidade fiscal e leis orçamentárias*. Juarez de Oliveira.

- Nóbrega, M., & Figueiredo, C. M. (2006). Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: Uma abordagem do artigo 14 da LRF. In *Responsabilidade fiscal: Aspectos polêmicos*. Fórum.
- Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD). (2010). *Tax expenditures in OECD countries*. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf
- Paulsen, L. (2005). *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência* (7ª ed.). Livraria do Advogado.
- Pellegrini, J. A. (2014). *Gastos Tributários: Conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil* (Texto para Discussão nº 159). Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado. <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/503102/TD159-JosuePellegrini.pdf?sequence=1>
- Processo 018.259/2013-8, Tribunal de Contas da União, 14 de maio de 2014, Acórdão 1205/2014 - Plenário (Brasil). https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/KEY%3AACORDAO-COMPLETO-1310360/DTRELEVANCIA%20desc/0/sinonimos%3Dfalse
- Santos, A. C. d. (2003). *Auxílios de estado e fiscalidade*. Almedina.
- Scaff, F. F. (2001). *Responsabilidade civil do estado intervencionista* (2ª ed.). Renovar.
- Schoueri, L. E. (2005). *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Editora Forense.
- Schoueri, L. E. (2016). *Direito tributário* (6ª ed.). Saraiva.
- Tipke, K. (2012). *Moral Tributária del estado y de los contribuyentes*. Marcial Pons.
- Torres, R. L. (2011). *Curso de direito financeiro e tributário* (18ª ed.). Renovar.
- Villela, L. A. (1981). *Gastos tributários e justiça fiscal: O caso do IRPF no Brasil* [Dissertação de mestrado]. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.