

JORNADAS LUSO-BRASILEIRAS DO CIDP

(17 A 19 DE JANEIRO DE 2018)

A INFLUÊNCIA DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE

Carolina Chaves Hauer¹

Resumo: O objetivo deste trabalho é analisar a potencial interferência das regras tributárias no comportamento dos contribuintes, ou seja, avaliar a possibilidade de os contribuintes, por serem racionais maximizadores, responderem estrategicamente aos incentivos gerados pelo sistema tributário, principalmente quando da concessão de benefícios fiscais. Aproveitou-se do feramental teórico da Análise Econômica do Direito (AED), para compreender e explorar o instituto jurídico sob um prisma mais inovador, na tentativa, sem esgotar o tema, de algum modo, contribuir para o entendimento da matéria, quando considerados como um instrumento de política fiscal, social e econômica, que de forma eficaz, podem evitar ou minimizar os efeitos negativos na ordem econômica.

INTRODUÇÃO

¹Mestre em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (FDUL). Pós-Graduada em Direito e Processo Tributário Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR). Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná-IDT. Advogada inscrita na Ordem dos Advogados do Brasil e de Portugal (G. A Hauer & Advogados Associados).



as regras de Direito e, em particular, as regras tributárias, identifica-se o potencial efeito sobre a conduta dos agentes, justamente pela razão do Direito não apresentar um instrumental teórico único, capaz de auxiliar a compreensão dos fatos sociais e, de como os agentes respondem as potenciais alterações em suas estruturas.

Recorre-se, neste sentido, à Análise Econômica do Direito ou AED, que se preocupa, na estreita relação entre Direito e Economia, demonstrar a forma mais eficiente de utilização dos institutos jurídicos, entre eles, os benefícios fiscais, e se os mesmos alcançam efetivamente os objetivos previstos para sua atribuição.

Qual a importância disto? Além de grande relevo no financiamento das despesas públicas, os impostos são igualmente importantes na prossecução de outras finalidades, denominadas extrafiscais, que tem por consequência a redistribuição de riquezas, a estabilização macroeconômica e a influência na afetação de recursos.

Dessa forma, a evolução e as transformações econômicas e sociais permitem ao sistema fiscal a participação mais ativa do contribuinte, revelando ser necessária a utilização do tributo não só para fins fiscais, mas igualmente extrafiscais, criando diversos regimes especiais dotados de capacidade de sobrevivência e multiplicação.

Nesse novo espectro, novas exigências do mercado assumem importância, sendo necessário desempenhar papel relevante na integração das normas tributárias, via a concessão de Benefícios ou Incentivos Fiscais, que contribuem para os desenvolvimentos social e econômico, independente da função arrecadatória.

Sem nos anteciparmos, entendemos que os benefícios fiscais operam como instrumentos que atingem os comportamentos dos contribuintes, como incentivador ou desincentivador

a alguma conduta, ou atividade, impactando todo o sistema fiscal.

Sendo os benefícios fiscais a clara expressão da multiplicidade² de fins dos sistemas fiscais, instituídos como medidas excepcionais para tutela dos interesses públicos relevantes estes devem observar os princípios da igualdade, capacidade contributiva, legalidade, justiça fiscal e da proporcionalidade.

Porém na prática, inobservância dos princípios é clara incorrendo em problemas, principalmente quando utilizados como solução rápida para gerar resultados entendidos como satisfatórios para a economia do Estado, na tentativa de minimizar uma ineficiência ou incompetência do próprio Estado, em que a máquina administrativa é excessivamente burocrática, inviabilizando a realização de políticas públicas coerentes e apropriadas para um país, seja este desenvolvido ou não.

Isso porque, como se demonstrará a seguir, contraditoriamente ao dever fundamental de pagar impostos, a inclinação dos contribuintes é pelo inadimplemento dos deveres fiscais. Verdadeiro é o reconhecimento deste comportamento, posto que muitas vezes os contribuintes não se sentem motivados ao cumprimento de suas obrigações tributárias.³

1. BENEFÍCIOS FISCAIS

Benefício⁴ fiscal e/ou Incentivo fiscal⁵ é um conceito da

²PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5ª Ed., Coimbra, Almedina, 2014, p. 69 e ss.

³ROCHA, Sérgio André. *Processo fiscal e justiça tributária*. In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (org.), Coimbra: Almedina, vol. II, 2013, p. 829-847.

⁴Vocábulo *benefício* no Dicionário Houaiss consiste “restrição que a lei admite, em certos casos, a fim de favorecer determinadas pessoas com características especiais.” HOUAISS, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro, Objetiva, 2001, p. 768.

⁵Convém desde já ponderar o emprego ou equiparação dos termos benefícios fiscais com incentivos fiscais, como Roque Antonio Carrazza que os equipara assim se

Ciência das Finanças, assenta-se justamente no campo da extrafiscalidade e implica redução da receita pública de natureza compulsória ou a cessação de sua exigibilidade.⁶ Pode ser considerado um instrumento de intervenção económica,⁷ que visa desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade.⁸

Não havendo um conceito uniforme, mundialmente aceito, devido as diversas figuras que assumem a condição de benefício fiscal ou incentivo fiscal, a concordância é que, sob

manifestando: “Não devemos confundir os incentivos fiscais (também chamados de benefícios fiscais ou estímulos fiscais) com as isenções tributárias. Essas são, apenas, um dos meios de concebê-los, 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). Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula o contribuinte a fazer algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante e oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais podem manifestar-se sob a forma de imunidade (v.g., Imunidade de ICMS à exportações de produtos industrializados), de isenções tributárias (por exemplo, isenção de IPI, sobre as vendas de óculos).” CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2007, p. 829. Na doutrina portuguesa podemos encontrar semelhante entendimento pela voz de José Casalta Nabais, que igualmente equipara os benefícios fiscais aos incentivos, destacando que “os benefícios fiscais tem dentro deles os benefícios ou estímulos fiscais, em que o estado, em troca de concessão de determinados benefícios, obtém das empresas compromissos relativamente a níveis de produção a atingir, a investimentos a realizar, a postos de trabalho a criar, à diminuição de níveis de emissão de poluentes e etc.” NABAIS, José Casalta. *Política Fiscal, Desenvolvimento Sustentável e Luta Contra Pobreza*. In Caderno de Ciência Técnica Fiscal, n. 419, Coimbra, Ministério das Finanças, Jan-Jun, 2007, p. 109.

⁶SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 123 e ss.

⁷Mais importantes que as medidas políticas económicas, são as medidas de fomento económico. O Estado assume uma posição ativa conjuntamente com as empresas, não mais apenas de repressão de certas atuações dos individuais, mas para aumentar a satisfação geral, maximizando o bem-estar, através da atribuição de auxílios públicos, sejam estes financeiros ou fiscais. FERREIRA, Eduardo Paz. *Lições de Direito da Economia*, AAFDL, Lisboa, 2001 p. 330 e ss.

⁸CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos: Teoria Geral*. Coimbra, Almedina, 2015, p. 25.

qualquer das formas que possam assumir, sempre revelarão uma redução na carga tributária ou mesmo a desoneração do dever de pagar determinado tributo.⁹

Identificar um benefício fiscal ou incentivo fiscal importa analisar as razões descritas na exposição de motivos do instrumento legislativo, ou seja, verificar a norma que o institui, e dar interpretação sistemática das regras nele contidas.

Assim, consegue-se verificar a intenção do legislador: se é de estimular determinada atividade ou categoria de pessoas, temos incentivo fiscal, se por outro lado, com o mesmo exercício identifica-se o propósito de concessão de vantagem por motivos de política fiscal, estamos diante de benefícios fiscais, que não podem ser, sob hipótese alguma antiissonômicos ou arbitrários.¹⁰

1.1. CONCEITO DE BENEFÍCIO FISCAL EM PORTUGAL E NO BRASIL

No ordenamento jurídico português, pelo seu avançado desdobramento sobre o assunto, nos permite encontrar a definição de benefícios fiscais em seu Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no seu artigo 2º n. 1¹¹, que pressupõe como “*as medidas de carácter excepcional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação.*”

Já no ordenamento jurídico brasileiro, temos uma construção da doutrina baseada nos dispositivos da Constituição

⁹GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias: Incentivos e Benefícios Fiscais*. In: Novos Horizontes da Tributação, Um diálogo Luso-Brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional n. 2, Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal FDL, Coimbra: Almedina, 2012, p. 9-94.

¹⁰GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias....* p. 9-94

¹¹Artigo 2.º Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respectivo controlo:

1 - Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

Federal de 88, e na Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, inexistindo uma compilação ou códex específico sobre o assunto, o que justifica a existência de inúmeras de leis que dispõe sobre benefícios fiscais nas esferas federal, estadual e municipal.

A disponibilidade do benefício ou incentivo fiscal decorre de uma decisão de política pública conforme sua Constituição, seguida de oferta pública aos interessados da iniciativa privada para que, juntos, Estado e particulares, possam alcançar o objetivo público almejado.”¹²

Então, benefícios fiscais são empregados para atingir objetivos compreendidos como convenientes e necessários pelo Poder Público, conferindo à desoneração do tributo – função extrafiscal, isto é, utilizando os tributos para incentivar determinados comportamentos com a finalidade de serem atingidos objetivos que vão para além da arrecadação.

Assim as normas que presidem à criação dos benefícios fiscais e que legitimam a sua concessão são *juridicamente* especiais e *factualmente* excepcionais, porque estão fundamentadas em interesses públicos extrafiscais constitucionalmente relevantes.¹³

Benefício fiscal representa, assim, o desagravamento fiscal, instituído para a tutela de interesses extrafiscais relevantes, derogatório do princípio da igualdade,¹⁴ e que constituem um meio frequente, em particular em países com menores recursos financeiros, para a promoção do desenvolvimento, como é o caso presente do Brasil.

Parte da doutrina especializada assume que o conceito de benefício fiscal resultou de uma evolução semântica do conceito de privilégio no decorrer dos tempos, por entender que aqueles

¹²TORRES, Heleno Taveira. *Segurança jurídica dos benefícios fiscais*. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, mar./ago. 2012, p. 02.

¹³MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF n.º 6, Coimbra, Almedina, Reimpressão, Out., 2016, p.76 e ss.

¹⁴MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira. *Os Benefícios Fiscais...* p. 15.

representam uma violação dos princípios da igualdade e da generalidade tributárias.¹⁵

Apesar de os benefícios fiscais representarem uma derrogação do princípio da igualdade, não se confunde com privilégio tributário na medida em que se configuram como derrogações justificadas, fundamentados na justiça e no interesse geral.

Nesse contexto, aparece, com clareza, a importância dos incentivos fiscais, uma vez que tal espécie de desoneração tributária pode ser utilizada como instrumento que, visando atingir determinado objetivo de interesse público, permita a colaboração entre o Estado e os contribuintes.¹⁶

No entanto, e muito presente nos dias atuais, configura-se a existência de desagravamentos fiscais desprovidos de fundamentos, no qual já alertava o Professor Sousa Franco *“um menor rigor na caracterização de certas situações ou no seu controlo pode levar a que certos benefícios fiscais vão perdendo fundamento social e se transformem em verdadeiros privilégios.”*¹⁷

E daí a relevância em verificar os fundamentos para a sua concessão e o impacto que estas benefícios podem criar no comportamento do contribuinte, já que, por sua função extrafiscal, incentivam ou desincentivam determinados comportamentos com a finalidade de serem atingidos objetivos que vão para além da arrecadação.

2. A EXTRAFISCALIDADE

Mas o que é a extrafiscalidade? A extrafiscalidade se constitui no "algo a mais" que é a obtenção de receitas mediante

¹⁵Defendem esta posição, segundo Nuno de Sá Gomes os autores: Bernardo Ribeiro de Moraes, Andrea Enaudi. GOMES, Nuno de Sá. *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais...* p. 65

¹⁶GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias...* p. 9-94

¹⁷FRANCO, António L. de Sousa. *O Sistema Fiscal Português e o Desenvolvimento Económico e Social*, CTF, n. 84, Lisboa, 1969

tributos; liga-se a valores constitucionais; pode decorrer dos benefícios fiscais, finalidades especiais, entre outros institutos criadores de diferenças entre os indivíduos, que são, em última análise, agentes políticos, econômicos e sociais.¹⁸

Possível de considerar extrafiscalidade como correspondente a intervenção no estado mediante tributos, a estimular ou a desestimular condutas, como ensina Casalta Nabais, que identifica extrafiscalidade nas normas tributárias que têm o "*intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais de seus destinatários*"¹⁹.

Nesta linha, Ricardo Lobo Torres sustenta: "*A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autónoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias*"²⁰.

Das palavras do ilustre tributarista, revela-se a união inseparável com a fiscalidade, na norma tributária. Não se limita, portanto, induzir ou reprimir comportamentos, nem visa apenas a objetivos econômicos, mas também culturais, artísticos e desportivos, dentre outros.²¹

O fenômeno abrange a incidência tributária, notadamente de impostos, tendente a desestimular condutas e os benefícios fiscais que adotam a forma de exoneração tributária, capazes de estimular condutas, limitadas a realização de certos valores constitucionais.

Parece simples afirmar então, que a extrafiscalidade

¹⁸GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 56.

¹⁹NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

²⁰TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 65 e ss.

²¹TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro...*, p. 66.

provocada pelo fato gerador é, notadamente, estimuladora ou desestimuladora de comportamentos. A assertiva, no entanto, não é verdadeira quando se trata do efeito distributivo de renda do Imposto sobre a Renda das pessoas e do efeito de controle decorrente da imposição sobre as operações financeiras.

Quando a tributação da renda é elevada ou reduzida, não existe um inversamente proporcional desestímulo ou estímulo a sua aquisição, exceto se, no caso da tributação gravosa, quando as alíquotas se aproximam do vedado confisco. Ainda assim, o efeito de desestímulo, neste caso, é indesejável, porque não se pode pretender que alguém deixe de ficar rico, exceto na hipótese de resgatar alguém da pobreza.

Fato é que o efeito de distribuição na tributação sobre a renda não se liga a desestimular o rico a auferir renda e o pobre a não a auferir. Liga-se, ao revés, em partir de uma situação de riquezas posta, em que o mais rico seja tributado mais gravosamente para que, reduzida sua renda, arque com parcela maior das despesas públicas, enquanto os mais pobres mantêm sua pouca riqueza, arcando com menor parte ou parte nenhuma das despesas públicas.²² Verifica-se portanto, que, não há, estímulo ou desestímulo a comportamentos pela tributação da renda das pessoas, quando o objetivo é a distribuição de renda.

Outra classificação possível da extrafiscalidade diz respeito à carga tributária. Verifica-se extrafiscalidade nos agravamentos fiscais (com aumento da carga tributária) e nos benefícios fiscais (estes com redução - alívios fiscais - ou manutenção da carga tributária).²³

Esta classificação, quando se trata de elevação de tributos, há tendência a haver desestímulo a comportamentos; ao contrário, se se trata de redução de tributos, pensa-se intuitivamente

²²PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 20-24.

²³GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito*, p. 79.

em estímulos a condutas. Por fim, havendo manutenção de carga tributária, a tendência é de não haver estímulo nem desestímulo a comportamentos.²⁴

Nos agravamentos fiscais, o fenômeno é de simples compreensão. Ocorre quando o legislador torna a carga tributária progressivamente mais elevada em razão do tempo do valor da base de cálculo. Ocorre, também, quando a tributação é seletivamente mais severa conforme a essencialidade ou a localização do objeto tributado ou conforme a intensidade de mão-de-obra utilizada pelo contribuinte. Com isso, visa, em regra, desestimular algum comportamento.

Dá suporte a esse entendimento, o que na Economia se denomina de a Teoria da Curva de Laffer, que, em síntese, explica o aumento na alíquota de um tributo pode, num primeiro momento, produzir crescimento de arrecadação, contudo, em momento posterior, se o tributo for aumentado de forma excessiva, a arrecadação pode decrescer, porque a realização do fato gerador revela-se inviável economicamente.²⁵

O autor da teoria de Laffer - revivendo ideias de economistas como John M Keynes - destacou a existência de limites necessários a uma tributação adequada, estabelecendo relação entre as taxas (alíquotas) de imposto e as receitas fiscais efetivamente arrecadas. Desse modo, um governo organizado não pode depender, em termos de arrecadação, dos tributos extrafiscais, ao contrário, deve poder abstrair do produto de sua arrecadação

²⁴GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito*, p. 80.

²⁵Arthur B. Laffer foi professor na University of Chicago, neoliberal e conselheiro econômico do Presidente dos Estados Unidos Ronald Reagan. “A estrutura de alíquotas é um dos fatores que determinam o impacto dos tributos sobre os preços e o nível da atividade econômica. Existe uma relação interessante entre o total de arrecadação tributária e a taxa (alíquota) de impostos, conhecida como curva de Laffer. Quando a alíquota é relativamente baixa, estabelece-se uma relação direta entre ela e a arrecadação. Contudo, mediante determinado nível da alíquota, qualquer elevação dela resultará em uma redução da arrecadação global, devido, de um lado, à evasão (sonegação) fiscal, e, de outro, ao desestímulo provocado sobre os negócios em geral”. CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos: Teoria Geral...* p. 140

a qualquer momento.²⁶

Exemplificando, permite-se ver a extrafiscalidade na destinação específica do produto arrecadado pelos tributos classificados como "contribuições", em benefícios fiscais como exemplo brasileiro o SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte), no REFIS (Programa de Recuperação Fiscal) e em outras formas de parcelamento e nas leis de incentivo à cultura, entre outros institutos. Já na experiência portuguesa verifica-se o SIFIDE (Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarias II), o Regime do Residente Não Habitual, o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, leis de incentivo à cultura, ao esporte, mecenato, e etc., que não buscam estimular ou desestimular condutas, mas realizar diretamente qualquer valor constitucional.

Portanto, quanto aos benefícios fiscais, são notórios os exemplos de extrafiscalidade com redução da carga, tais quais os que se operam mediante isenções, créditos presumidos, redução da alíquota ou da base de cálculo, entre outros. Menos reconhecidos são os benefícios sem redução da carga tributária.

3. ANÁLISE ECONÔMICA NO DIREITO FISCAL/TRIBUTÁRIO

Adam Smith nos lecionou, que as condutas de cada indivíduo, mesmo que voltada para a satisfação pessoal – porque normalmente, não pretendem promover o bem público - acabam por interagir com os demais criando o equilíbrio de mercado, onde toda e qualquer escolha dos indivíduos obedecem um mesmo padrão a racionalidade.²⁷

Neste sentido, toda escolha, ou decisão de um indivíduo, representa ponderar custos e benefícios, e optar pela alternativa

²⁶CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos: Teoria Geral...*p.140.

²⁷ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 59 e ss.

que apresente maiores vantagens, ou, maiores benefícios líquidos.²⁸ Encontramos aqui o ponto de apoio da ciência econômica, a forma como as escolhas são feitas, tendo como paradigma unificador de atuação, o comportamento racional, ou seja, a racionalidade está sempre presente, das mais elementares às mais complexas escolhas.

Se refletirmos, muitas das questões em Direito implicam em decisões aos agentes e se envolvem escolhas, então, são condutas passíveis de análise pelo método econômico, pois o objeto da ciência econômica abrange toda forma de comportamento humano que requer a tomada de decisão.²⁹

Esta abordagem é um método de pesquisa, um conjunto de instrumentos analíticos sobre o comportamento humano. Como explica Paula Vaz Freire “*a racionalidade da decisão pode ser aferida ex ante, com base na análise dos processos mentais de previsão – de base probalística ou intuitiva – que a determinam; ou ser objeto de uma avaliação ex post, assente na comparação entre os resultados obtidos e os objetivos pré-definidos.*”³⁰

Livre da forma de análise adotada, o que importa é saber se, atenta as circunstâncias concretas, a decisão apresenta como racional, ou seja como a melhor entre as alternativas, assim temos que o comportamento racional é aquele que maximiza as vantagens ou valores esperados, submetidos a uma função numérica de utilidade.³¹

A Economia neoclássica, desenvolve-se assim, tendo como modelo de análise, indivíduos racionais, que maximizam

²⁸FREIRE, Paula Vaz. *O Comportamento Económico e o Imperialismo da Economia*. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XLIII, n. 1º, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 417-728.

²⁹BECKER, Gary. *The Economic Approach to Human Behaviour*, The University of Chicago Press, 2001. e mais sobre o tema FRANCO, António Sousa. *Análise Económica do Direito: Exercício Intelectual ou fonte de Ensino?* in Sub Judice-Justiça e Sociedade, Justiça e Economia, n.2, Janeiro-Abril, 1992, p. 6.

³⁰FREIRE, Paula Vaz. *O Comportamento Económico*...p. 417-728.

³¹ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 33 e ss.

os seus benefícios de acordo com o sistema de instituições envolvidas, pressupondo enquadramento dos comportamentos a existência do direito de propriedade definidos de forma clara, e de uma economia monetária perfeitamente competitiva, onde os preços funcionam como indicadores da decisão econômica.³²

A acolhida da racionalidade a partir dos desenvolvimentos do pensamento de John Nash admitiu abrir o campo de aplicação da análise econômica a muitas outras áreas do conhecimento.

Inicialmente esboçada para prever o comportamento dos consumidores e dos produtores, e comprovar a verificação das previsões efetuadas, a teoria da decisão econômica afirmou-se como uma ferramenta de análise aplicável na compreensão de mecanismos de interação social.³³ Maximizar benefícios e minimizar custos é o denominador comum de todas as atuações humanas, o que consente aos instrumentos analíticos tradicionalmente pertencentes à Economia, poderem ser aplicados às mais diversas áreas do conhecimento, entre elas o Direito, como objeto de uma análise econômica.

Assim o movimento da AED ou “*Law and Economics*” pode ser definido como a “*aplicação da teoria econômica para o exame de formação, estruturação e impacto da aplicação de normas e instituições jurídicas*”, chamando a atenção dos juristas para uma nova maneira de se analisar os fenômenos jurídicos.³⁴

A AED, como explica o Professor Fernando Araújo, é a área do conhecimento humano que tem por objetivo empregar as ferramentas teóricas e empíricas econômicas, afim de

³²FREIRE, Paula Vaz. *O Comportamento Económico...*p. 417-728.

³³Como exemplo de aplicação da teoria para análise: do comportamento dos políticos quando procuram maximizar a obtenção de votos; do comportamento dos militares quando definem estratégias de batalha; ou do comportamento dos cônjuges quando discutem como passar as suas férias. FREIRE, Paula Vaz. *O Comportamento Económico...*p. 417-728.

³⁴CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Económica do Direito: Uma visão crítica*, Rio de Janeiro, Editora Campus/Elsevier, 2009, p. 38 e ss.

expandir a compreensão e o alcance do direito e aperfeiçoar o desenvolvimento, a aplicação e a avaliação de normas jurídicas, principalmente com relação às suas consequências.³⁵

Com vistas a compreender o inter-relacionamento existente entre a AED e o Direito Tributário/Fiscal, faz-se necessário, reconhecer desde já, a natureza econômica que é intrínseca ao referido ramo jurídico, no sentido de se perceber que "*o Direito Tributário é Direito econômico; por isso apoia sua lógica em legalidades genuinamente econômicas.*"³⁶

Em outras palavras, não há como se dissociar do sistema tributário a racionalidade econômica, mesmo porque, para que exista um Estado Fiscal, é fundamental que o Direito Tributário seja definido em conformidade com a estrutura lógico-objetiva econômica.

Algumas escolas da AED entendem a tributação: como custo da transação (escola de Chicago), a tributação como escolha pública (escola da *public choice*)³⁷, a tributação e a maximização da riqueza (escola *law and economics*), e a tributação como instituição (escolas institucionalistas).³⁸

Assim, a AED coloca no centro dos estudos jurídicos os

³⁵ARAÚJO, Fernando. *Análise Econômica do Direito - Programa e Guia de Estudo*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 13.

³⁶TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 2002, p. 25 ss.

³⁷TULLOCK Gordon, SELDON, Arthur e BRADY, Gordon. *Government Failure: A Primer in Public Choice*, Washington DC, Cato Institute, 2002.

³⁸"Apesar de ser uma única escola, o movimento de Direito & Economia tem diversas correntes de interpretação, que convergem em relação ao instrumental analisado, mas diferem no tocante ao seu ponto de partida para a aplicação desses instrumentos. Assim, há a Escola de Chicago, a Escola da Public Choice, os Institucionalistas e os Neo-Institucionalistas, o Movimento dos Estudos Críticos. São perspectivas que competem entre si na abordagem e na interpretação da formulação dos preceitos e de sua inter-relação com o processo legal e econômico. Por exemplo, para a Escola de Chicago, o agente econômico está sempre procurando maximizar a sua satisfação, num processo racional, enquanto, na Escola da Public Choice, o objetivo é maximizar a reputação – há inúmeros pontos de maior proximidade, outros nem tanto; contudo, o instrumental (econômico) utilizado é um só." PINHEIRO, Armando Castelar e SADDI, Jairo. *Diálogo, Economia e Mercados*, Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 85 e ss.

problemas relativos à eficiência do Direito, o custo dos instrumentos jurídicos na persecução de seus fins e as consequências económicas das intervenções jurídicas.³⁹ Exatamente por esse motivo ela é uma ferramenta adequada à análise do objeto de estudo, já que aproxima Direito Tributário/Fiscal e Economia, sintonizando a justiça fiscal à justiça económica⁴⁰.

A AED está fincada em três principais premissas: escolha racional ou maximização, equilíbrio e eficiência. Uma escolha é dita “racional” quando feita de modo deliberado e consistente por agentes que têm preferências completas e procuram maximizar o retorno esperado que extraem dessas preferências dentro de suas restrições orçamentárias.⁴¹

3.1. A TEORIA DA ESCOLHA RACIONAL

A Teoria da Escolha Racional serve, como poderoso instrumental para realizar prognósticos a respeito do comportamento humano, bem como para investigar eventuais desvios do comportamento esperado.⁴²

Desse modo, sabendo que as normas jurídicas são criadas para induzir determinados comportamentos e reprimir outros, conforme sejam valorados, como “bons” ou “ruins” pelo formulador de políticas públicas, a Teoria da Escolha Racional pode ser utilizada para realizar juízos de prognose e diagnose dessas mesmas normas.⁴³

³⁹FREIRE, Paula Vaz. *O Comportamento Económico*.... p. 417-728.

⁴⁰CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise*... p. 45 e ss.

⁴¹Conforme ensina Gary Becker, a Economia seja mais um método do que uma Ciência com objeto delimitado, uma vez suas ferramentas podem ser aplicadas a todo tipo de comportamento humano, regido por escolhas individuais. BECKER, Gary. *The Economic Approach to Human Behaviour*, The University of Chicago Press, 2001, p.5.

⁴²BECKER, Gary, *The Economic Approach*...p.5.

⁴³FILHO, Edgar Gastón J. Flores Filho e RIBEIRO, Rita de Cássia. *Racionalidade Limitada do Consumidor*. In; *Economic Analysis Law Review*, V. 3, nº 1, Jan-Jun, 2012, p. 109-121

Esta teoria exerce dois caracteres: o normativo e o descritivo. O primeiro consiste em expressar como uma pessoa se comporta diante de uma decisão, tentando estabelecer critérios para verificar se determinado comportamento é ou não racional. Já o segundo consiste na observação das escolhas dos indivíduos, sendo estes considerados racionais⁴⁴

Teoria está aplicável ao Direito Tributário, já que se constitui meio de prever as eventuais condutas dos contribuintes, e, conseqüentemente, levar à criação ou aplicação de uma lei da maneira mais eficiente.⁴⁵ Isso porque a Teoria trabalha com a premissa de que os indivíduos, por serem racionais, agem sempre buscando maximizar seus próprios interesses, reagindo, para tanto, a incentivos, dentre os quais se encontram as normas jurídicas.⁴⁶

Possibilita uma maior compreensão a respeito de como os indivíduos decidem, como instrumentos para a elaboração das políticas tributárias, proporcionando melhores resultados principalmente, aos tributos com caráter extrafiscal, visto que estes terão maior eficácia na busca dos objetivos desejados e poderão evitar vieses que normalmente acabariam prejudicando as tomadas de decisão, como a tendência de instituição de políticas míopes, focadas apenas no resultado a curto prazo, sem analisar as conseqüências que poderão acarretar no futuro.⁴⁷

O princípio da liberdade econômica exige que se permita ao indivíduo a livre escolha, pelo que uma limitação a essa liberdade apenas é admissível quando resulte em danos à coletividade ou quando o Estado tenha que tomar precauções para a própria conservação e manutenção dessa liberdade de decisão. Com

⁴⁴COOK, Karen e LEVI, Margaret. *The Limits of Rationality*. University of Chicago Press: Chicago. 1990, p. 3 e ss.

⁴⁵RODRIGUES, Vasco. *Análise Económica do Direito: uma introdução*. Coimbra, Almedina, 2007, p. 12.

⁴⁶FILHO, Edgar Gastón J. Flores Filho e RIBEIRO, Rita de Cássia. *Racionalidade Limitada...*p. 109-121.

⁴⁷CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise...* p. 174.

efeito, o princípio se concretiza na livre disponibilidade econômica dos indivíduos e suas organizações, especialmente, as sociedades comerciais.⁴⁸

O Estado transfere riquezas dos setores privados (*non-lump-sum transfer*)⁴⁹ para os cofres públicos, a fim de custear a própria estrutura estatal e realizar as atividades descritas pela Constituição como de sua competência.

Esta escolha pública (*public choice*) não apenas deverá ser a medida menos onerosa aos contribuintes, de maneira a permitir a manutenção do equilíbrio econômico, como também se aterá às suas consequências sobre as decisões dos agentes econômicos, já que a tributação incide sobre fatos econômicos e, deste modo, induz o contribuinte a optar pelas possibilidades que preservem sua riqueza individual.⁵⁰

No caso do sistema tributário brasileiro esse é regressivo, punindo de forma gravosa os menos abastados e violando diversos princípios constitucionais, dentre eles o princípio da capacidade contributiva, não havendo análises concretas de impacto a médio e longo prazo, nem de custo/benefício, quando na implementação de políticas tributárias.⁵¹

Quando se faz um *trade off* entre equidade, eficiência e arrecadação de curto prazo, a opção mais comum é pela arrecadação, bem como a utilização de renúncias fiscais sem observar critérios de racionalidade, sem haver estudo algum sobre os impactos econômicos decorrentes desta opção, influenciando por consequência no comportamento do contribuinte.

⁴⁸TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y los Contribuyentes*. Tradução de MOLINA, Pedro

Herrera. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2002, p. 58.

⁴⁹PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5ª Ed., Coimbra, Almedina, 2014, p. 55 e ss.

⁵⁰CALIENDO, Paulo. *Princípio da neutralidade fiscal*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Estudo em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 520 e ss.

⁵¹CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise...*p. 159.

4. O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE FRENTE A SUAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Os estudos sobre os efeitos da tributação nas mais variadas relações sociais são constantes. A carga tributária, quando muito elevada, por exemplo, pode exercer papel trágico, incentivando o aumento da economia informal e do desemprego, além de contribuir para a diminuição do setor produtivo.

Tão grande pode ser a influência da tributação sobre os agentes, que John Marshall, então Presidente da Suprema Corte dos Estados Unidos, em 1819, no julgamento do caso *McCulloch v. Maryland*, frisou que os tributos têm o poder, inclusive, de destruir: “*Power to tax involves, necessarily, a Power to destroy.*”⁵²

Não obstante os efeitos gerados pela tributação, não se pode esquecer que o Estado precisa de financiamento, pois, afinal, todo direito tem custo. Desta premissa, constata-se que o Estado é necessário e que sua existência tem um custo que deve ser partilhado por todos os integrantes da sociedade, por meio da imposição de tributos.⁵³

Entretanto, não é porque seja um “mal inevitável” que o sistema tributário deva ser ineficiente, permitir desperdícios e ainda gerar incentivos aos agentes para adotarem condutas estratégicas no sentido do não recolhimento dos tributos.

Desse modo, sabendo que as normas jurídicas são criadas para induzir determinados comportamentos e reprimir outros, conforme sejam valorados, como “bons” ou “ruins” pelo

⁵²Tradução livre: “*Um poder ilimitado de tributar envolve, necessariamente, um poder de destruir.*” The Lectric Law Library. *The Lectric Law Library*. (1819). *McCulloch v. Maryland*. Disponível online: <http://www.lectlaw.com/files/case15.htm> consulta em 20/04/2018.

⁵³Tal afirmação é encontrada na Constituição da República Portuguesa em seu art. 130º que preconiza: “*um sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”.

formulador de políticas públicas, temos presente nos ordenamentos jurídicos, o sistema de preços que baliza o comportamento humano, que no Direito são as recompensas/sanções tais como incentivos, multas e prisões para os diversos comportamentos.⁵⁴

No tocante ao instituto do benefício fiscal, quando este abrange uma maioria de contribuintes ou fatos, pode abandonar a sua excepcionalidade própria e fazer parte do núcleo essencial da tributação, com base no equilíbrio geral dos mercados perfeitos.⁵⁵

Isto porque, os benefícios fiscais podem tornar determinadas atividades mais atrativas, criando um lucro extra, que por sua vez, incentiva a entrada de novos produtos em um setor. No entanto, a referida entrada de novos produtos, reduz tendencialmente, a margem de rentabilidade criada (descida dos preços em geral, pelo aumento da quantidade de produtos disponíveis), desaparecendo o efeito dos benefícios em perda dos produtores e a favor dos consumidores.⁵⁶

Pode-se então afirmar, que se as normas que instituem incentivos fiscais pretendem encorajar comportamentos que, em princípio, não seriam realizados, ou seriam insuficientes, visando em última instância à promoção de direitos fundamentais, é possível justificar a utilização desses benefícios, à medida que sejam empregados como meio para se atingir os fins constitucionalmente estipulados, admitindo-se, até mesmo, em alguns casos, a restrição de outros direitos fundamentais, como a igualdade.

Embora, à primeira vista, os benefícios fiscais configurem-se todos como despesas fiscais, justamente porque incentivam ou estimulam atividades, e aumentam as receitas fiscais no futuro, por ter suporte no resultado econômico das atividades, na

⁵⁴PINHEIRO, Armando. *Direito, Economia e Mercados ...* p. 89 e ss.

⁵⁵MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. *Os Benefícios Fiscais...*p.84.

⁵⁶RODRIGUES, Vasco. *Análise Económica do Direito: uma introdução*. Coimbra, Almedina, 2007, p. 19.

realidade, a rigor, estamos perante despesas fiscais impróprias ou aparentes, pois são produtivas de receitas futuras.⁵⁷

Decorre daqui a crítica geral, por nós acompanhada, a respeito da “indústria dos benefícios fiscais,” posto que esses benefícios fiscais apresentam-se como puras despesas fiscais que privilegiam certos grupos mais influentes, realizando redistribuição de riqueza de forma invertida e não extensível a todos, perdendo sua característica de verdadeiros incentivos fiscais.⁵⁸

E quando analisado o comportamento do contribuinte, pode-se observar uma inclinação ao inadimplemento dos deveres fiscais, como já mencionado na introdução deste trabalho. Os contribuintes, muitas vezes, não se sentem “motivados psicologicamente” ao cumprimento das suas obrigações tributárias, e tal desânimo é justificado alegando-se que o pagamento dos tributos não traz qualquer espécie de retorno ou retribuição, posto que os serviços públicos continuam tendo uma qualidade ruim.⁵⁹

O dilema vivido toma maior forma quando o Estado carece de recursos para fazer face às despesas com saúde, previdência, segurança, educação, fomento, pesquisa, etc., sendo necessária atribuição de tributos.

Um estudo elaborado por Maria Luísa Delgado Lobo, corrobora com exposto ao mostrar que existem condicionantes variadas para o cumprimento de uma obrigação tributária pelo cidadão. Um dos elementos mais importantes é o fator da coação, dado este estar sempre presente nos impostos. Isso porque, os indivíduos ao serem tributados, estão de certa forma também coagidos, uma vez que não pagariam os seus impostos de forma espontânea, posto que estes reduzem o seu rendimento e sua riqueza. Esta coação pode ser socialmente aceite em maior ou menor grau, dependendo, além da sua moral, da recompensa que

⁵⁷MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. *Os Benefícios Fiscais...*p. 93 e ss.

⁵⁸NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*. 2ª Ed., Coimbra: Almedina, 2015, p. 156.

⁵⁹PINHEIRO, Armando. *Direito, Economia e Mercados ...* p. 92.

este tributo trará para si.⁶⁰

Além disso o maior ou menor grau de aceitação das obrigações tributária pode variar de acordo, com um conjunto de fatores entre eles a coesão social, que engloba as diferentes percepções de integração na população, e entre os diversos grupos sociais, até a legitimidade concedida aos poderes públicos para representar o Estado, como também a imagem da Administração Fiscal, que inclui desde sentimentos relativos à justiça e equidade do sistema fiscal, o nível de carga fiscal, a percepção do balanço entre os impostos pagos e os serviços públicos recebidos, até o grau de confiança na eficiência e honestidade de administrar as receitas arrecadadas, e por fim, o comportamento do próprio contribuinte, pela sua percepção do cumprimento fiscal, associados ao grau de honestidade dos diferentes grupos, e dos exemplos da conduta tributária que desempenham os líderes políticos.⁶¹

Então, o comportamento dos contribuintes está relacionado com a ideia de que estes têm de si mesmo enquanto cidadãos, a qual está ligada à noção da sua posição de classe, relativa aos grupos sociais e ao Estado em que se encontram inseridos, determinando a realidade fiscal, à qual o cidadão tem de ajustar a sua conduta.

Lamentavelmente, na prática, a ação de lobistas de diversos setores da economia tem conduzido a uma política de favorecimento tributário deste ou daquele setor, inclusive, quebrando a espinha dorsal do regime económico da livre iniciativa, fundado no princípio da livre concorrência, isso porque aproveitam-se das diversas possibilidades de concessão de benefícios fiscais, supostamente, legitimados.⁶²

⁶⁰LOBO, Maria Luísa Delgado. *Sociología y Psicología Fiscales. La Cultura Fiscal dos Españoles*, in: *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 409, Lisboa, Ministério das Finanças, p. 11-35.

⁶¹LOBO, Maria Luísa Delgado. *Sociología y Psicología Fiscales ...* p. 11-35.

⁶²O princípio da livre concorrência pressupõe igualdade de condições para os agentes económicos, sendo essencial para dar proteção ao mercado. BRAZUNA, José Luís

Nos deparamos aqui com a Teoria de Busca de Renda, *rent-seeking*, no fato de que, uma vez dado o privilégio, os agentes privados competem entre si, para conseguir do Estado o estabelecimento de regras que os protegeriam da competição e aumentariam os seus lucros.⁶³

Essa competição consumiria recursos reais da economia e reduziria os recursos reais para a produção, e, com isso, a produção seria menor e o bem-estar social reduzido⁶⁴.

A concessão de benefícios fiscais representa, então, a consolidação da intervenção estatal na iniciativa privada para estabelecer os rumos da economia, mediante norma jurídica de direção econômica a serviço do desenvolvimento de interesse do país ou de determinada região ou setor da economia⁶⁵. Por isso, os benefícios fiscais, como importantes mecanismos de intervenção, têm ampla previsão constitucional e infraconstitucional.⁶⁶

No que concerne ao mercado, este poderá ter seu equilíbrio normal comprometido, posto que a oferta e a demanda podem ser afetadas pela cobrança ou a isenção de tributos, levando em conta que a tributação impactará nos preços dos insumos adquiridos e dos bens e serviços ofertados ao consumo.⁶⁷

Portanto, a eficiência não é medida em termos de

Ribeiro. *Defesa da concorrência...* p. 47 e ss e RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação...* p. 209-327.

⁶³Também denominada Escola da Virginia da Escolha Pública, teve seu desenvolvimento nos trabalhos de James M. Buchanan e de Gordon Tullock, ambos sobre a escolha pública e a captação de renda. FREIRE, Paula dos Reis Vaz. *Eficiência Econômica e Restrições Verticais: Os Argumentos de Eficiência e as Normas de Defesa da Concorrência*. Lisboa: AAFDL, 2008, p. 69.

⁶⁴O tema central da Teoria da Busca de Renda é a busca, por parte de agentes privados, de rendas por meio de privilégios que os protejam da competição no mercado, privilégios estes concedidos pelo Estado. ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia...* p. 78 e ss.

⁶⁵TORRES, Heleno Taveira. *Curso de Direito Financeiro...* p. 3.

⁶⁶GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. *Incentivos Fiscais: uma...* p. 79-102.

⁶⁷CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise...* p 93 e ss

utilidade, mas, sim, através da disposição de pagar.⁶⁸ Nesta perspectiva uma melhoria de bem estar, depois de corrigida as falhas, ocorre quando existe uma maximização do rendimento.

Como incentivo econômico⁶⁹, social e cultural, os benefícios fiscais representam as vantagens conferidas aos sujeitos em relação a uma verificada conduta, que em condições normais seria realizado em menor escala, seja tanto pela via do sistema fiscal como financeira, notadamente com caráter dinâmico.⁷⁰

A intervenção estatal no desenvolvimento económico pela concessão de benefícios fiscais não pode configurar formação de riqueza individual, mas pode ensejar na a formação de empresas cujo capital seja dividido pelo número significativo de pessoas.⁷¹

A fúria arrecadatória empreendida por alguns governos pode ser aniquiladora da propriedade privada e, conseqüentemente das riquezas que possam ser alcançadas pela tributação. O respeito aos princípios da transparência e da igualdade são importantes para a natureza das ajudas ou dos benefícios fiscais concedidos às empresas pelo Estado, de modo que todos os interessados possam ter acesso na mesma condição. Vejamos a seguir como respondem os contribuintes no Brasil e Portugal frente a suas obrigações tributárias quando da concessão de benefícios fiscais.

4.1. O comportamento do contribuinte no Brasil

É de conhecimento geral que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo. Quando há concessão de benefícios fiscais, o contribuinte brasileiro sempre comemora, sem, no entanto, saber primeiro o que são efetivamente

⁶⁸FREIRE, Maria Paula Vaz. *Eficiência Económica e Restrições...*p. 800.

⁶⁹FERREIRA, Eduardo Paz. *O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais*. In: Revista Trimestral do Tribunal de Contas, 1989, n. 1, p. 25 e s.

⁷⁰MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira. *Os Benefícios Fiscais...*, p. 41.

⁷¹SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção económica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p 204 e ss.

benefícios fiscais e em segundo lugar, que esse é um dos mecanismos que União, Estados e Municípios utilizam para aumentar a arrecadação.

Muitos justificam este fenômeno posto que o Brasil não dispõe de uma tradição em políticas públicas estáveis, compreendidas como planejamento em longo prazo das ações estatais, não sendo possível uma consolidação funcional do Estado para o desenvolvimento do país.⁷²

Como no Brasil, a carga tributária suportada pela sociedade é excessiva – quase confiscatória – o caráter fiscal das exonerações tributárias tem especial relevância. Isto porque o país utiliza dos mecanismos de redução da tributação, no intuito de alcançar uma diversidade de propósitos entre os quais, a redistribuição da carga tributária, como parte da política fiscal seguida.⁷³

No que concerne aos benefícios fiscais, estes vêm cumprindo seu papel com o crescente progresso das regiões incentivadas, levando-se em conta o desenvolvimento das cidades, criando-se novas possibilidades para o aprimoramento do bem-estar da população em geral, em decorrência do processo de industrialização proporcionado pelos benefícios fiscais concedidos.

Por outro lado, erigiu o alicerce jurídico para a Guerra Fiscal, acirrando disputas entre os Estados, pois o fator motivador para concessão de incentivos fiscais surge com a Constituição Federal⁷⁴ ao atribuir a cada estado o poder de fixar de forma

⁷²MOREIRA, Egon Bockmann. *Desenvolvimento Econômico, Políticas Públicas e Pessoas Privadas (Passado, Presente e Futuro de uma Perene Transformação)*. In: Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Curitiba, Universidade Federal do Paraná, n. 46, 2007, p.75-100.

⁷³GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias...*p. 9-94.

⁷⁴O legislador constituinte de 1988 inseriu o § 6º, no art. 150, da Constituição Federal com a seguinte redação:“§ 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.”.

autônoma as alíquotas do ICMS, visto que este imposto se constitui na base da receita estadual.⁷⁵

A atribuição de benefícios fiscais, constitui instrumento de política econômica ao serviço da prossecução de objetivos de interesse geral do Governo brasileiro: como emprego, a coesão econômica e social ou o desenvolvimento ambiental sustentável.⁷⁶

No entanto, são recorrente as edições de leis que estabelecem benefícios fiscais sem atender as exigências da LRF, no desígnio do sujeito passivo promover a regularização dos débitos tributários. Some-se ainda a adoção de benefícios fiscais de forma ininterrupta ao longo dos anos, visando apenas o volume de receita derivada para carrear os cofres públicos.

Tal conduta excessiva, e muitas vezes ilegal, acaba por tropeçar no princípio da isonomia. Não se pode admitir que um programa de incentivo desestimule o contribuinte a arcar tempestivamente com seus compromissos tributários, incorrendo em externalidades negativas para todo o sistema fiscal.

Importante é analisar a admissibilidade de um benefício fiscal, tal como normatizado pela LRF brasileira, dependendo este da análise dos objetivos de eficiência⁷⁷ e equidade, e se estes superam os efeitos negativos sobre a concorrência.⁷⁸

Vemos que as consequências desta concorrência fiscal entre os entes internos da federação, podem comprometer o pacto federativo e contrariam as regras de comércio internacional, porque provocam desigualdades entre os agentes de

⁷⁵DULCI, Otávio S. *Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil*. Revista de Sociologia e Política, Curitiba, 18, jun. 2002, p. 95-107.

⁷⁶FREIRE, Paula Vaz. *O Reforço da Análise Econômica na Avaliação da Compatibilidade dos Auxílios Estatais com o Mercado Comum*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia, Vol. III, Coimbra Editora, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2010, p. 661-679.

⁷⁷Sobre eficiência da tributação especialmente POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*, Chicago, 2003, p. 489 e ss.

⁷⁸Sobre as normas de concorrência, ARAUJO, Fernando. *Introdução à Economia*, 2005, p. 350 e ss. FREIRE, Paula Vaz. *O Reforço da Análise...*p. 661-679.

mercado, tanto interna quanto com outros países.⁷⁹

O ente federado que ganha o investimento em seu território impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva⁸⁰. A relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalada, numa possível perda para toda a Federação, não configurando um ótimo de Pareto⁸¹.

Os agentes são racionais maximizadores e tenderão a adotar condutas que aumentem seus benefícios. Diante disso, os contribuintes, do mesmo modo que fazem nas relações privadas, tendem a fazer a análise de custo-benefício de todas as suas condutas frente ao fisco.

Assim, vemos o quanto a maximização da riqueza pela economia é importante para o Direito, no que diz respeito inclusive à Justiça⁸².

Porém analisando o comportamento do contribuinte brasileiro, o desanimo no cumprimento de suas obrigações tributárias é nótório, e a inclinação ao inadimplemento dos deveres fiscais é presente em todas as searas. Verifica-se que parte abundante da população sequer tem condições econômicas para o custeio de suas necessidades fundamentais, quanto mais para contribuir para o erário público.⁸³

⁷⁹Desta forma está limitando o produtor brasileiro, privilegiando o agente econômico no MERCOSUL, por exemplo, que evidentemente não está sujeito àquela alíquota de venda interna. RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação...*p. 209-327.

⁸⁰CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise ...*p. 153 e ss

⁸¹Vilfredo Pareto foi economista, sociólogo e engenheiro italiano. Foi ele quem criou um estudo do critério de eficiência estabelecido pela economia clássica: a eficiência de Pareto, também conhecida como eficiência alocativa. Isto é, sustenta-se que determinada situação é Pareto eficiente ou alocativa eficiente se for impossível mudá-la, de modo a deixar uma pessoa em situação favorável sem deixar outra pessoa em situação pior. Inequívoco, todavia, perceber a difícil aplicação desse modelo teórico às políticas públicas, uma vez que, de acordo com essa lógica, toda medida a ser adotada pelo Poder Público dependeria de aprovação unânime. RODRIGUES, Vasco. *Análise Econômica do Direito*: 2007, p. 26 e ss;

⁸²CASTELA, Manuel Jorge. *Impostos e "Justiça Social"...* p. 13 e ss.

⁸³ROCHA, Sérgio André. *Processo fiscal e justiça tributária...*p. 829-847

No tocante a necessidade dos serviços públicos, este é inversamente proporcional à condição econômica do sujeito, sendo que aqueles mais ricos, que em princípio teriam melhores condições de contribuir para o financiamento das atividades estatais, são exatamente os que dela menos necessitam.

Como Kaplow⁸⁴ e Shavell apresentam em seus estudos, a lei fiscal pode e deve ser um instrumento do legislador para promover eficiência, mas é um instrumento questionável para promover equidade, ou seja, a redistribuição de rendimento.⁸⁵

De tal modo, no que respeita aos impostos, e por consequência, quando da sua desoneração, a eficiência é medida pela comparação entre as receitas fiscais arrecadadas e os objetivos extrafiscais perseguidos, por um lado, e a totalidade dos custos (financeiros e não financeiros) suportados para os efeitos, por outro.⁸⁶

Presentemente, a maioria dos Estados utiliza-se do Direito Tributário para conseguir ambas finalidades fiscais e extrafiscais, garantindo o equilíbrio econômico, tutelando o meio ambiente, reduzindo desigualdades sociais, entre outros tantos objetivos econômicos e sociais, atribuindo à tributação a execução de um papel que vai além da mera arrecadação de receita pública.⁸⁷

Desta forma, a extrafiscalidade é aplicada como forma de política econômica, destinando-se, por exemplo, no Brasil ao desincentivo a saúde (álcool e fumo) com a alta tributação de ICMS e IPI (seletividade em função da essencialidade do produto). A extrafiscalidade encontra-se adstrita ao interesse público.

⁸⁴KAPLOW, Louis. *An Optimal Tax System*, Harvard John M. Olin Center for Law, Economics, And Business, Cambridge, Discussion Paper number 701,2011, Disponível em http://www.law.harvard.edu/Programs/olin_center ISSN 1936-5357 (online).

⁸⁵KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. *Should legal rules...*p. 3 e ss.

⁸⁶CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos: Teoria Geral...*p. 142 e ss.

⁸⁷RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre as Medidas...*p. 223-247

4.2. O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE EM PORTUGAL

Por outro lado, em Portugal, pelo avançado desdobramento acerca do instituto, procura-se um equilíbrio entre os objetivos fiscais e extrafiscais relativo aos eco impostos, ou eco tributos, por exemplo, em que a obtenção de receitas se conjuga com a modelação de comportamentos ecológicos dos indivíduos e das empresas. O benefício fiscal deve ser o mais neutro possível, de forma que não se constitua em elemento importante de decisão do agente económico nas suas escolhas.

Há contribuintes, no caso português, sujeitos ao mecanismo de retenção na fonte, por exemplo, cujas possibilidades de escolha são reduzidas, enquanto para outros, cuja atividade é propícia à informalidade, a fuga é mais fácil.

O grau de conhecimento técnico que um contribuinte português tem do sistema também é apontado como fator propulsor para o cumprimento de sua obrigação tributária. O fato de se ter conhecimento fiscais pode originar que os impostos sejam pagos, em tempo devido. Outro aspecto técnico, no entanto que afasta o contribuinte português é a instabilidade legislativa, mesmo que imperceptível para o português médio, conduz a uma situação de evasão fiscal, ou seja, de não cumprimento daquele que detem conhecimento, pois um regime transitório, em constante mudança, não transmite segurança jurídica, não permite que o contribuinte conheça verdadeiramente a sua situação tributária, por conseguinte transforma o sistema ineficaz ao combate à fuga dos impostos.⁸⁸

Quanto aos benefícios fiscais, como potências determinantes dos comportamentos dos indivíduos, esse também tem

⁸⁸BASTO, José Guilherme Xavier de. *Uma reflexão sobre a Administração Fiscal*, in: *Notas Económicas*, n.º 4, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Novembro, 1994, pp. 100-107.

finalidade extrafiscal, e não somente da pura obtenção de receitas para fazer frente às despesas, claramente passam por objetivos vários de promoção e proteção ao investimento e desenvolvimento (I&D), ambiente, poupança, emprego, formação, cultura e solidariedade.⁸⁹

Salta aos olhos que a extrafiscalidade aponta importante perspectiva de intervenção estatal do Estado na ordem econômica com o poder de incentivar ou desincentivar certas atividades ou setores econômico, ao mesmo tempo, contudo, altera o preço relativo dos bens, para o bem ou para o mal, já que modifica as condições naturais do mercado.⁹⁰

Por isso, o Estado deve promover suas políticas com o mínimo de efeitos negativos para a sociedade e desconsiderar estas premissas, provoca a ineficiência geral do sistema econômico.

Sobre outro ponto de vista, os incentivos fiscais estão também intimamente relacionados ao orçamento do Poder Público, à medida que, classificados como renúncia de receita pelo ente concedente, à primeira vista implicam diminuição de receitas.⁹¹

Portanto, há necessidade de avaliação pelo ente político a respeito da intensidade de sua arrecadação e de suas receitas não tributárias, para que possa abrir mão de parcela de suas receitas para a consecução de outros objetivos – objetivos esses que, aliás, poderão eventualmente produzir maior arrecadação

⁸⁹AZEVEDO, Patrícia Anjos. *Apontamentos sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação*. In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (org.), Coimbra: Almedina, vol. II, 2013.p. 509-537.

⁹⁰CARVALHO, Cristiano. *A Análise Econômica do Direito Tributário*. In: Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 183-207

⁹¹PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 20-24.

no futuro, levantando-se a questão da intervenção do Estado na ordem econômica.⁹²

As leis e normas devem se apresentar simples e justas conduzindo a comportamentos favoráveis à existência das mesmas. A confiança de que um cidadão tem num organismo governamental é fator que pode condicionar, ou não o cumprimento de uma obrigação. Os que acreditam e confiam no sistema fiscal, são muito mais propensos a efetuar tarefas fiscais dos que não confiam no sistema. Sentimento de justiça aliada confiança podem originar sistemas justos equitativos.⁹³

4.3. EXTERNALIDADES E CUSTOS DE TRANSAÇÃO

Como visto, os sistemas fiscais do Brasil e de Portugal atuais, apontam para uma ideia de que os contribuintes não gostam de cumprir com os deveres fiscais, que a Administração Fiscal registra falhas e também que os tribunais funcionam com muita lentidão no julgamento dos processos.

De acordo com Rogério Fernandes Ferreira, o principal problema, reside nos comportamentos da maioria dos intervenores de um sistema fiscal, que acabam por influenciar psicologicamente um contribuinte, pois este sente-se deprimido e triste face ao modo de funcionamento do sistema vigente, pela ocorrência de diversas externalidade negativas ao mesmo.⁹⁴

Por tal razão, o papel do Direito, em face das externalidades negativas, é desestimular as atividades prejudiciais à

⁹²Elegendo a segunda opção, o ente federado é obrigado a manter “as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias” e, caso não seja possível, deve adotar “medidas de compensação (...), por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”, como determinam os incisos I e II do artigo 14 da Lei Complementar n. 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal.

⁹³BASTO, José Guilherme Xavier de. *Uma reflexão sobre...*p. 100-107.

⁹⁴FERREIRA, Rogério Fernandes. *Mudanças na Fiscalidade Exigem Novos Comportamentos*, Boletim da APECA, n.º 120, Jan-Mar. 2005.

eficiência coletiva.⁹⁵

A importância das falhas de mercado, em relação aos benefícios fiscais, demonstra que a sua existência é uma das justificativas para a intervenção estatal. Nesta toada, utilizar um instituto tributário como instrumento para internalizar as externalidades é transferir ao mercado, por meio do mecanismo do preço, os custos, cabendo aos produtores e consumidores decidir, como exemplo: certos benefícios podem estimular ou desestimular o progresso de uma empresa, através do planejamento fiscal.⁹⁶

As externalidades, por corresponderem a situações em que um agente económico não suporta todos os custos, ou não aúfere todos os benefícios decorrentes da sua atuação, provocam um afastamento entre o bem-estar social e o equilíbrio do mercado.⁹⁷

Aa tributação pode ser tratada como sendo um custo de transação nas seguintes situações: “i) insegurança jurídica; ii) sonegação; iii) burocracia fiscal; iv) benefícios fiscais e v) elevadas penalidade em matéria tributária”.⁹⁸

Antes de abrir uma empresa formal, qualquer agente económico racionaliza se os custos de transação são superiores à atuação mediante uma empresa informal.⁹⁹ Como custo de transação a ser considerado, os benefícios fiscais são capazes de alterar a tomada de decisões das empresas no momento de uma expansão industrial, já que levam em conta estas concessões para escolha do melhor investimento privado a ser feito.¹⁰⁰

Diante disso, vê-se que os tributos relacionados ao ambiente económico e empresarial¹⁰¹ impactam fortemente os custos

⁹⁵CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise...*p. 18 e ss.

⁹⁶CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise...*p 20 e FOLLONI, André. *Isonomia na tributação extrafiscal*. Revista Direito GV, v. 10, 2014, p. 201-220.

⁹⁷ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia...* p. 541-599.

⁹⁸CARVALHO, Cristiano. *A análise económica...* p. 183-207

⁹⁹CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise...* p. 87 e ss.

¹⁰⁰GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. *Incentivos Fiscais: uma...* p. 79-102.

¹⁰¹SHAVELL, Steven. *Corrective Taxation versus Liability as Solution to the*

de transação, já que aumentam a complexidade do ambiente de negócios e alteram a perspectiva da tomada de decisões.¹⁰²

Neste sentido, os benefícios fiscais têm de ser administrados com extrema cautela para que os objetivos que visam justifiquem a exceção em relação ao regime geral.¹⁰³

Isto porque os benefícios fiscais diminuem a eficiência quando alentam que uma atividade seja realizada num grau maior do que o socialmente eficiente, mas não há garantias de que as decisões individuais na ausência de imposto conduzam a essa eficiência social.

Este feito é particularmente acentuado quando o benefício fiscal visa precisamente corrigir um comportamento pela presença de externalidades.

Convenientemente, a existência de externalidades marginais positivas no comportamento que se incentiva faz com que a distorção das escolhas não conduza necessariamente a ineficiência. Oksandro Gonçalves lista as necessárias atuações do ente tributante: “*de simplificação e uniformização da legislação sobre a matéria; coordenação entre as entidades encarregadas da administração dos incentivos; divulgação aos potenciais interessados; fiscalização eficaz para controlar o uso correto dos benefícios concedidos; necessidade de quantificar o custo-benefício através de avaliação dos seus resultados e seu confronto com as quebras de receitas fiscais.*”¹⁰⁴

A forma como são concedidos os benefícios fiscais também implicam os custos: por concessão automática, em que os incentivos são concedidos sem necessidade de qualquer apreciação administrativa, pois derivam de disposições integradas na lei e produzem efeitos a partir do momento em que se verificarem

Problem of Harmful Externalities. p. S249-s266.

¹⁰²PINHEIRO, Armando e SADDI, Jairo. *Direito, Economia e Mercados...* p 60 e ss.

¹⁰³CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise...* p. 87 e ss

¹⁰⁴GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. *Incentivos Fiscais: uma...* p. 79-102.

os fatos nela indicados.¹⁰⁵ Há vantagens neste tipo de concessão, pois beneficiam a todos, diminuem todo o trabalho burocrático, bem como não são passíveis de jogo de influências.

Já na concessão seletiva, os incentivos são concedidos através de práticas administrativas que determinam se os interessados reúnem as condições para lhes ser atribuído o benefício e fixa a natureza deste (tipo, montante e duração)¹⁰⁶.

Este sistema tem a sua eficácia dependente do nível técnico e moral da Administração, mas que não impede de ser indicado quando direcionado a uma política de crescimento de acordo com os objetivos planejados. Tanto em Portugal quanto no Brasil, encontramos os dois regimes, porém ambos funcionam precariamente.¹⁰⁷

4.4. A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E SUA INFLUÊNCIA NO COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE

No auge da crise econômica de 2008, o Governo Brasileiro reduziu as alíquotas de alguns tributos, sobretudo os impostos flexíveis para tentar diminuir custos e garantir, alguma, lucratividade a setores importantes da economia. A finalidade da medida, evidentemente, era manter o equilíbrio econômico, ante a esperança de prosperidade. No entanto, para algumas empresas, apesar de recebido o benefício fiscal do Governo, mantiveram cortes significativos de mão de obra.

Outra medida amplamente utilizada pelo Governo Brasileiro são os parcelamentos fiscais, que ficaram conhecidos no Brasil desde 2006 como REFIS, e no último ano ganharam a nova roupagem de PERT (Programa Especial de Regularização

¹⁰⁵SANCHES, José Luis Saldanha. *Manual de Direito Fiscal...* p. 123 e ss

¹⁰⁶SANCHES, José Luis Saldanha. *Manual de Direito Fiscal...* p. 123 e ss.

¹⁰⁷COSTA, Amável Silvío da, RAINHA, J. H. Paulo Rato e PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Benefícios Fiscais em Portugal: Objectivos Económicos-Sociais Sistematização por Actividades e Legislação*. Coimbra, Almedina, 1987, p. 29.

Tributária) que visam à regularização de crédito fiscal da União, mediante a regularização fiscal de empresas devedoras.

Fincado no valor da livre iniciativa, facilita que empresas em dificuldade se reorganizem, quando a sequência ordinária de atos administrativos fiscais levaria à propositura da execução forçada dos débitos, cobrados de uma só vez, com a possível expropriação dos bens do devedor.

Os parcelamentos especiais representam para os governos a oportunidade de aumentar suas receitas e diminuir o imenso estoque de dívidas tributárias acumulado na carteira da Administração Tributária, mas com pouca perspectiva de recebimento num prazo razoável. Do outro lado, encontraram firmas atoladas em dívidas tributárias com intermináveis discussões jurídicas e administrativas.¹⁰⁸

Porém, tais programas têm efeitos muito além de um mero acerto de contas entre governo e empresas. Intuitivamente, é de se supor um enfraquecimento na boa cultura tributária de apurar e pagar espontaneamente e no prazo estabelecido os tributos devidos.

Ora, se ao deixar de pagar seus tributos o contribuinte pode ser premiado com um parcelamento futuro, que com suas benesses represente um valor presente menor do que aquele correspondente ao recolhimento espontâneo, é possível que ele não cumpra com sua obrigação corrente. Os resultados confirmam a intuição.

A aplicação da metodologia sugere que a concessão de parcelamentos reduz a propensão do contribuinte em pagar impostos de maneira significativa. O hiato tributário¹⁰⁹ estimado sem concessão de parcelamentos é de cerca de 30%, mas este aumenta em até quatro pontos percentuais diante da oferta de

¹⁰⁸PAES, Nelson. *O Parcelamento Tributário e seus Efeitos sobre o Comportamento do Contribuinte*. Revista Economia - ANPEC, v.13, n.2, 2012, p.345-363.

¹⁰⁹O hiato ou “gap” tributário é a diferença entre a arrecadação prevista em legislação, a arrecadação potencial legal, e a que efetivamente ingressa nos cofres públicos. PAES, N. *O Parcelamento Tributário*, ... p.345-363.

programas de refinanciamento de dívidas tributárias, como no caso do REFIS. Somente após longo tempo é que a propensão a pagar tributos espontaneamente retorna ao seu valor natural.

Não se trata então, de medida adequada do ponto de vista da política tributária, seja pelo seu impacto negativo sobre o cumprimento espontâneo da obrigação tributária, seja pela ineficiência e pouco resultado que traz sobre a arrecadação. O mecanismo de parcelamentos tributários é inadequado como forma de aumentar as receitas e prover os incentivos corretos aos contribuintes. Muito mais desejável é que a Administração Tributária brasileira concentre seus esforços na modernização e melhoria dos seus sistemas de cobrança administrativos e judiciais.¹¹⁰

E não são só os parcelamentos. A concorrência entre os Estados, a atividade intensa de lobistas, o favorecimento de específico setor, atividade ou empresa, e devido a proliferação de legislação sobre a matéria, em que os benefícios são variáveis e os conceitos nem sempre são claros, o sistema acaba sendo muito complexo e pouco eficiente.¹¹¹

Tal complexidade traz problemas de várias ordens: geram dificuldades de interpretação e aplicação da lei fiscal, tencionam a relação entre os contribuintes e o fisco, aumentam a conflitualidade, acarretam elevados custos na gestão dos sistemas fiscais que, são suportados com o dinheiro dos impostos pagos pelos contribuintes, ainda são fontes de instabilidade, erratismo legislativo, incongruências e de excessivo tecnicismo das normas, sujeitando os cidadãos e agentes econômicos a soluções fiscais de conjuntura, afetando a justiça e a efetivação de garantias.¹¹²

Necessário então, uma administração diligente dos incentivos fiscais e uma fiscalização do cumprimento por parte dos

¹¹⁰PAES, Nelson. *O Parcelamento Tributário...*p. 345-363.

¹¹¹CARVALHO, Cristiano. *A análise econômica...* p. 183-207

¹¹²CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Brando (orgs.) *Lições de Fiscalidade: Vol. I Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. 3ª Ed. revista, aumentada e atualizada, Coimbra: Almedina, 2014.p. 61 e ss.

beneficiários das finalidades e condições para os quais os mesmos foram concedidos.

Tão-somente desta forma se pode ter certeza que os custos bancados pela perda da receita fiscal foram compensados pelos benefícios.¹¹³ A nebulosa realidade descrita, constitui ambos sistemas fiscais português e brasileiro.

5. CONCLUSÕES

Pode-se concluir pelo exposto, que no campo da tributação, e principalmente da desoneração a busca pela eficiência e o conseqüente desenvolvimento econômico são obtidos pela configuração de uma carga tributária que não seja confiscatória, em atenção aos fundamentos de uma Justiça Fiscal.¹¹⁴

No caso brasileiro, mas também aplicável ao português, vemos ser importante, que mesmo enfrentando diversos problemas econômicos, os contribuintes devem ter consciência da natureza compulsória do tributo, bem como das penalidades incidentes pelo não pagamento. Para tal, se faz necessário que os Estados, com suas atuações política-fiscais reforcem esta importância, e não ao contrário, quando há a concessão de benefícios fiscais.

Sob a égide dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, pressupõe-se a regularidade de toda atuação estadual, designadamente no sentido de tutela das expectativas legítimas dos cidadãos, o que não ocorrendo, prova a perda da confiança na atuação estatal, bem como a desmoralização de difícil reparação.

Por isso, o uso correto do dinheiro público demonstra a seriedade da arrecadação, porém, permanecendo a gestão financeira de forma obscura, parcial e em favorecimento de uma

¹¹³COSTA, Amável Sílvio da. *Benefícios Fiscais em Portugal...*p. 15 e ss.

¹¹⁴SANCHES, José Luís Saldanha. *Justiça Fiscal*. Ensaios da Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010. p. 23 e ss.

minoría, afasta cada vez mais o contribuinte de uma consciência tributária e do seu dever de pagar impostos.

Elucidando, a concessão do benefício fiscal, com fundamento no aumento da arrecadação, desvirtua-se de toda construção doutrinária e da sua legalidade, esbarrando assim com a sua inconstitucionalidade, bem como servindo de desincentivo ao pagamento dentro do prazo das obrigações fiscais do sujeito passivo.

Destarte, os benefícios fiscais devem ser coerentes e compatíveis entre si, devendo consubstanciar a tradução da política fiscal clara e objetiva, para alcançar os fins pretendidos.¹¹⁵ Defendemos a ideia dos benefícios fiscais, que podem ser importantes instrumentos de regulação e adequação da carga tributária, se mantida em níveis toleráveis, permitindo a renovação de riquezas tributárias e garantindo a sobrevivência e manutenção do Estado. Não só os benefícios fiscais, mas toda política econômica, para ser eficaz, deve ser harmônica e compatível entre os instrumentos que a conformam.

E mais, significa que os benefícios fiscais têm que ter em conta coordenação entre eles e subordinação a um conjunto coerente de critérios definidores do interesse econômico e social dos diversos incentivos fiscais.

Deste modo, um Estado que tribute excessivamente todos os cidadãos e não lhes devolva serviços e obras públicas adequadas, ou que desvie os recursos arrecadados em práticas de corrupção sistêmicas, ou que conceda benefícios fiscais por conta de interesses privados, não praticará tributação justa, ainda que, eventualmente, seja tributação igualitária. A consequência disso é o incumprimento ou inadimplemento da obrigação tributária que induz em penalidade para contrapor face aquele que honrou com o dever dentro do limite temporal determinado em lei.

Os requisitos para concessão de benefícios fiscais devem

¹¹⁵COSTA, Amável Silvío da. *Benefícios Fiscais em Portugal...*p. 14.

sempre ser cumpridos, patente a necessidade de observar as disposições da LRF, no caso brasileiro, e o EBF no caso português, e ainda suas Cartas Magnas, onde encontram-se as previsões dos mecanismos pelos quais se dará a compensação aos cofres públicos em relação aos valores que o mesmo ente deixará de receber em razão da aplicação do instituto.

Klaus Tipke sobre o assunto foi enfático “é certo que ninguém quer ser tratado com desigualdade em prejuízo próprio, mas, em geral, os privilegiados aceitam gostosamente seus privilégios. Parece-lhes que a posse de um privilégio é um direito.”¹¹⁶ Fica claro mais uma vez que a má atuação do Estado influi de forma negativa sobre a moral do contribuinte.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*, Coimbra: Almedina, 2005.
- ARAÚJO, Fernando. *Análise Económica do Direito - Programa e Guia de Estudo*. Coimbra: Almedina, 2008.
- AZEVEDO, Patrícia Anjos. *Apontamentos sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação*. In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (org.), Coimbra: Almedina, vol. II, 2013.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. *Uma reflexão sobre a Administração Fiscal*, in: Notas Económicas, n.º 4, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Novembro, 1994.
- BECKER, Gary. *The Economic Approach to Human Behaviour*,

¹¹⁶TIKPE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado*....p. 124

- The University of Chicago Press, 2001.
- CALIENDO, Paulo. *Princípio da neutralidade fiscal*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário. Estudo em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica*, Rio de Janeiro, Editora Campus/Elsevier, 2009.
- CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos: Teoria Geral*. Coimbra, Almedina, 2015.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2007.
- CASTELA, Manuel Jorge. *Impostos e “Justiça Social”: Um ensaio de Análise Económica do Direito (Fiscal) – pelo lado da Oferta – a partir de uma recensão crítica de um artigo de Shavell e Kaplow*, in *Sub Judice-Justiça e Sociedade, Análise Económica do Direito Parte II*, n. 34, Janeiro-Março, 2006.
- CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Brando (orgs.) *Lições de Fiscalidade: Vol. I Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. 3ª Ed. revista, aumentada e atualizada, Coimbra: Almedina, 2014.
- CARVALHO, Cristiano. *A Análise Econômica do Direito Tributário*. In: *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- COOK, Karen e LEVI, Margaret. *The Limits of Rationality*. University of Chicago Press: Chicago. 1990.
- COSTA, Amável Silvio da, RAINHA, J. H. Paulo Rato e PEIREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Benefícios Fiscais em Portugal: Objectivos Económicos-Sociais Sistematização por Actividades e Legislação*. Coimbra, Almedina, 1987.
- DULCI, Otávio S. *Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e*

- relações federativas no Brasil*. Revista de Sociologia e Política, Curitiba, 18, jun. 2002
- EVANS, Peter. *Autonomia e parceria: Estados e transformação industrial*. Rio de Janeiro: UFRJ, 2004.
- FERREIRA, Eduardo Paz. *Lições de Direito da Economia*, AAFDL, Lisboa, 2001.
- FERREIRA, Eduardo Paz. *O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais*. In: Revista Trimestral do Tribunal de Contas, n.1, 1989.
- FILHO, Edgar Gastón J. Flores Filho e RIBEIRO, Rita de Cássia. *Racionalidade Limitada do Consumidor*. In; Economic Analysis Law Review, V. 3, nº 1, Jan-Jun, p. 109-121, 2012.
- FOLLONI, André. *Isonomia na tributação extrafiscal*. Revista Direito GV, v. 10. 2014.
- FRANCO, António Sousa. *Análise Económica do Direito: Exercício Intelectual ou fonte de Ensino?*, in Sub JUDGE-Justiça e Sociedade, Justiça e Economia, n.2, Janeiro-Abril, 1992.
- FREIRE, Paula Vaz. *Eficiência Económica e Restrições Verticais: Os Argumentos de Eficiência e as Normas de Defesa da Concorrência*. Lisboa: AAFDL, 2008.
- FREIRE, Paula Vaz. *O Comportamento Económico e o Imperialismo da Economia*. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XLIII, n. 1º, Coimbra, Coimbra Editora, p. 417-728, 2002.
- FREIRE, Paula Vaz. *O Reforço da Análise Económica na Avaliação da Compatibilidade dos Auxílios Estatais com o Mercado Comum*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia, Vol. III, Coimbra Editora, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, p. 661-679, 2010.
- GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. *Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise*

- Econômica do Direito*. Economic Analysis of Law Review, v. 4, n. 1, 2013.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias: Incentivos e Benefícios Fiscais*. In: Novos Horizontes da Tributação, Um diálogo Luso-Brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional n. 2, Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal FDL, Coimbra: Almedina, 2012.
- HOUAISS, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro, Objetiva, 2001.
- KAPLOW, Louis. *An Optimal Tax System*, Harvard John M. Olin Center for Law, Economics, And Business, Cambridge, Discussion Paper number 701, ISSN 1936-5357, 2011.
- KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. *Should legal rules favor the poor? Clarifying the role of legal rules and the income tax in redistributing income*. Discussion paper no. 272. 1/2000. Harvard Law School. The Center for Law, Economics and Business, 2000.
- LOBO, Maria Luísa Delgado. *Sociologia y Psicología Fiscales. La Cultura Fiscal dos Espanhóis*, in: Ciência e Técnica Fiscal, n.º 409, Lisboa, Ministério das Finanças, pp. 11-35.
- MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF n.º 6, Coimbra, Almedina, Reimpressão, Out., 2016.
- MOREIRA, Egon Bockmann. *Desenvolvimento Económico, Políticas Públicas e Pessoas Privadas (Passado, Presente e Futuro de uma Perene Transformação)*. In: Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Curitiba, Universidade Federal do Paraná, n. 46, p. 75-100, 2007.
- NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar*

- Impostos: Contributo para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.
- NABAIS, José Casalta. *Política Fiscal, Desenvolvimento Sustentável e Luta Contra Pobreza*. In Caderno de Ciência Técnica Fiscal, n. 419, Coimbra, Ministério das Finanças, Jan-Jun, 2007.
- NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*. 2ª Ed., Coimbra, Almedina, 2015.
- PAES, Nelson Leitão. *O Parcelamento Tributário e seus Efeitos sobre o Comportamento do Contribuinte*. Revista Economia - ANPEC, v.13, n.2, p.345-363, 2012.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5ª Ed., Coimbra, Almedina, 2014.
- PINHEIRO, Armando Castelar e SADDI, Jairo. *Direito, Economia e Mercados*, Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007.
- POSNER, Richard Allen. *The Economics Analysis of Law*. 6. ed. Aspen, 2003.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre as Medidas Fiscais estabelecidas para fazer frente às crises econômicas e as repercussões no Desenvolvimento Econômico*. In: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, organizadores Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma, Coimbra: Almedina, vol. III, 2013.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência*. In: Novos Horizontes da Tributação, Um diálogo Luso-Brasileiro. Cadernos

- IDEFF Internacional n. 2, Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal FDL, Coimbra: Almedina, 2012.
- ROCHA, Sérgio André. *Processo Fiscal e Justiça Tributária*. In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (org.), Coimbra, Almedina, vol. II, p. 829-847, 2013.
- RODRIGUES, Vasco. *Análise Económica do Direito: uma introdução*. Coimbra, Almedina, 2007.
- SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- SANCHES, José Luís Saldanha. *Justiça Fiscal*, Ensaios da Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010.
- SHAVELL, Steven. *Corrective Taxation versus Liability as Solution to the Problem of Harmful Externalities*. In: The Journal of Law & Economics, Vol. 54, n. 4, part 2, Chicago, The University of Chicago Press, Novembro, 2011.
- SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 2002.
- TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y los Contribuyentes*. Tradução de MOLINA, Pedro Herrera. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2002
- TORRES, Heleno Taveira. *Segurança jurídica dos benefícios fiscais*. Revista Fórum de Direito Financeiro e Económico – RFDDE, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, mar./ago. 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- TULLOCK Gordon, SELDON, Arthur e BRADY, Gordon. *Government Failure: A Primer in Public Choice*, Washington DC, Cato Institute, 2002.