



Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

BERNARDO NACOUZI DE MELLO FRANCO

Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira

Brasília

2014

BERNARDO NACOUZI DE MELLO FRANCO

Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira

Dissertação de mestrado apresentada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Orientador: Professor Doutor Valcir Gassen

Brasília

2014

BERNARDO NACOUZI DE MELLO FRANCO

Gastos tributários, o mito do livre mercado e ordem socioeconômica brasileira

Dissertação de mestrado apresentada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Em _____ de _____ de _____, o candidato foi considerado _____ pela banca examinadora.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Valcir Gassen – Presidente
Universidade de Brasília

Professor Doutor Othon de Azevedo Lopes – Membro
Universidade de Brasília

Professor Doutor José Maria Arruda de Andrade – Membro
Universidade de São Paulo

À minha família

AGRADECIMENTOS

Os trabalhos de pesquisa e redação são – quase que na totalidade de suas etapas - solitários e, por isso mesmo, a sensação de quem os realiza é insólita. No entanto, mesmo que indiretamente, o produto final que deles resulta é sempre devedor da interação do pesquisador com uma diversidade de pessoas, sem as quais nada do que se criara teria sido possível. O presente trabalho não é uma exceção.

Sou extremamente grato ao Professor Valcir Gassen, que, ao apostar nas potencialidades do tema a que me dispus pesquisar e ao acreditar em mim, muito me honrou com a aceitação de meu pedido para orientar-me. Posso hoje dizer que naquela ocasião - sem que ainda o soubesse – a minha conquista não teria sido “apenas” a de um Orientador, para guiar-me, pelo curso árido dos processos de pesquisa; ganharia, ali mesmo, um amigo.

Agradecimentos especialíssimos à minha família: a meus pais, Ambrósio e Olga, exemplos de retidão e dedicação aos filhos, ao trabalho e aos estudos; à minha irmã, Marianna, pelos cuidados e carinho que desde cedo teve por mim; à Marília, noiva compreensiva, agregadora e companheira de horas – por vezes, infindáveis – de estudo.

Gratidão sempre terei aos meus colegas de trabalho da Secretaria de Política Econômica, do Ministério da Fazenda, Marisa Socorro Dias Durães e José Carlos Gerardo. Apoio, incentivo e encorajamento deles sempre recebi; nossas trocas de ideias e discussões, um privilégio, para mim. Este trabalho é também de Marisa e José Carlos.

Não poderia deixar de agradecer aos colegas de Mestrado Daniele Fontes, Claudia Fonseca, Paulo Sampaio e Euler Lopes, pelo compartilhamento de ideias e textos, e de ansiedades, e nervosismos, e apreensões que tantas vezes sentimos, ao longo do período em que estivemos juntos a participar do programa de pós-graduação da Faculdade de Direito. Igualmente grato sou a Arthur Pak, amigo com quem muito dialoguei, a respeito de ideias e impressões que viriam a consubstanciar este trabalho.

Por fim, agradeço a Deus. Sem Ele, nada é possível. Este trabalho a Ele pertence. Esta, de todas, é a expressão mais especial de gratidão.

*O cavalo prepara-se para o dia da batalha,
mas a vitória vem do Senhor. (Pv, 21:31)*

RESUMO

A utilização de instrumentos tributários de estímulo a serviço de políticas econômicas é expediente a que têm recorrido, com significativa frequência, sucessivos governos brasileiros, desde o decênio de 1960. A Constituição de 1988 haveria de introduzir diretrizes para o controle político das concessões de incentivos fiscais, no Brasil: insertas no § 6º, de seu art. 165, estipulam que todo projeto de lei orçamentária deverá ser acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de benefícios de natureza tributária. A Secretaria da Receita Federal, desde 1989, tem se dedicado ao cumprimento desse preceptivo constitucional, em atividades de estimativa orçamentário-financeira orientadas pela adesão ao conceito de “gasto tributário”, de procedência norte-americana. Este trabalho busca compreender a utilidade institucional de um conceito oriundo de experiências institucionais estrangeiras, para a materialização dos ideais de justiça econômica e social previstos na Constituição brasileira, especificamente no que concerne a políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais formuladas pela União. Para isso, além de investigações respeitantes às raízes ideológicas da crença na aptidão de instrumentos de suavização tributária, para a realização de transformações econômico-sociais consideradas politicamente fundamentais, este trabalho procura demonstrar a importância da tributação para o exercício efetivo de direitos e para a organização e o funcionamento dos mercados, em uma abordagem interdisciplinar entre Direito Tributário e Economia. Ao final, com o olhar inteiramente voltado para a ordem socioeconômica brasileira concreta, conclui-se pela reduzida utilidade institucional do conceito de “gasto tributário”, no Brasil.

PALAVRAS CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO E ECONOMIA. TRIBUTAÇÃO E DIREITOS. INCENTIVOS FISCAIS. POLÍTICA ECONÔMICA. GASTO TRIBUTÁRIO.

ABSTRACT

The use of tax instruments to implement economic policies is an expedient to which successive Brazilian governments have been appealing, with significant frequency, since the decade of 1960. The 1988 Brazilian Constitution introduced guidelines for the exercise of political control of the concessions of tax incentives, in Brazil: they state that annual public budgets shall be accompanied by a regionalized official statement of the effect on revenues and expenses, resulting from tax benefits. The Brazilian Internal Revenue Service, since 1989, dedicates itself to the fulfillment of these constitutional guidelines, in activities of budgetary and financial estimations oriented by the concept of “tax expenditure” of American origin. This work seeks to understand the institutional utility of a concept originated from foreign institutional experiences, for the materialization of social and economic ideals of justice under the Brazilian Constitution, specifically with regard to economic policies based on tax incentives formulated by the federal government of Brazil. In addition to investigations relating to the ideological roots of the belief in the ability of tax instruments to perform economic and social transformations considered politically crucial, this dissertation aims to demonstrate the importance of taxation for the effective exercise of rights and for the organization and the functioning of markets, based on an interdisciplinary approach between Tax Law and Economics. At the end, with the eyes entirely facing the Brazilian concrete socioeconomic order, we conclude by the limited institutional usefulness of the concept of “tax expenditures” in Brazil.

KEYWORDS: TAX LAW AND ECONOMICS. TAXATION AND RIGHTS. TAX INCENTIVES. ECONOMIC POLICY. TAX EXPENDITURE.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 - TRIBUTAÇÃO E MERCADOS, HOSTILIDADE E LIBERDADE	
1.1 A LIBERDADE DEPENDENTE DO LIVRE MERCADO.....	14
1.2 A HOSTILIDADE ENTRE MERCADO E ESTADO.....	24
1.3 A LIBERDADE DEPENDE DE TRIBUTOS.....	35
CAPÍTULO 2 - TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO: OS INCENTIVOS FISCAIS	
2.1 OS INCENTIVOS FISCAIS E SEUS ELEMENTOS FUNDAMENTAIS.....	46
2.2 PRESUNÇÕES E CONVENÇÕES, REALIDADES E INCERTEZAS.....	54
2.2.1 Presunções e convenções.....	54
2.2.2 Realidades e incertezas.....	71
2.3 MULTIDIMENSIONALIDADE, POLÍTICA ECONÔMICA E TRIBUTAÇÃO.....	85
CAPÍTULO 3 - ORÇAMENTO PÚBLICO, INCENTIVOS FISCAIS, GASTOS TRIBUTÁRIOS	
3.1 O SURGIMENTO DO CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO: SINGULARIDADES DA EXPERIÊNCIA NORTE-AMERICANA.....	96
3.2 ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS, O CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO, IMPERFEIÇÕES.....	119
3.3 O CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	130
CAPÍTULO 4 - GASTOS TRIBUTÁRIOS E ORDEM SOCIOECONÔMICA BRASILEIRA	
4.1 O PAPEL DE UMA DOUTRINA.....	152
4.2 A UTILIDADE INSTITUCIONAL DE UM CONCEITO.....	172
4.3 GASTOS TRIBUTÁRIOS E ORDEM SOCIOECONÔMICA BRASILEIRA.....	186
CONCLUSÃO	207
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	212

INTRODUÇÃO

Na década de 1920, o jurista e sociólogo fluminense Francisco José de Oliveira Vianna demonstraria enorme preocupação com o distanciamento existente entre “Brasil legal” e “Brasil real”. De acordo com Oliveira Vianna, o magnetismo exercido pelas experiências institucionais dos povos europeus e do povo norte-americano sobre a classe governativa brasileira teria resultado na *assimilação de fórmulas jurídicas exógenas*, para a construção do aparelho político-institucional do Brasil, *impróprias para um país caracterizado por processos autênticos de formação social*, que o singularizavam, como povo, e – por isso mesmo – o extremavam de todas as demais nações da terra.

Oliveira Vianna pretendia denunciar que o encantamento com as práticas de instituições políticas estrangeiras – as europeias, especialmente – necessariamente levaria o escol dirigente do país à cegueira da realidade brasileira circundante. *A ignorância da realidade social e econômica do Brasil resultava na predileção pelo estudo - e, quase sempre, na exaltação política - da história, da estrutura e da formação de outros povos*; daí a queixa manifestada por Oliveira Vianna (2005, p. 51): “[n]ós somos um dos povos que menos se estudam a si mesmo: quase tudo ignoramos em relação à nossa terra, à nossa raça, às nossas regiões, às nossas tradições, à nossa vida, enfim, como agregado humano independente”.

A absorção de padrões jurídico-institucionais do estrangeiro (“modelos” prontos e acabados aos quais se aderiria, sem ressalvas de maior significância) em uma ordem político-social a eles pouco favorável – se é que não seja mesmo a eles hostil – é o *empecilho insuperável que os impede de operar as transformações esperadas*:¹ diz-se que o país é

¹ Em 1927, Oliveira Vianna publicaria a obra “O idealismo da constituição”, em que contestaria o feito “declamador” e “doutrinário” dos Constituintes da Carta republicana de 1891: ao traduzir, em vernáculo, os males que afligiam outros povos – como o francês, o inglês e o norte-americano – e as aspirações que outrora e alhures motivaram a criação de soluções de questões políticas, sociais e econômicas peculiares, os formuladores da Constituição de 1891 ignoravam as circunstâncias reais do Brasil. Com isso, desconsideravam que diversos elementos políticos indispensáveis ao bom funcionamento das instituições importadas de outros países *não se faziam presentes na ordem social concreta brasileira*, razão pela qual aqui teriam (aquelas instituições) apenas um funesto destino. Segundo Oliveira Vianna (1927, p. 25), os “ideólogos republicanos” criam no “poder das fórmulas escritas”, como se a simples menção “aos imortais princípios” da democracia, da república, da organização federativa, da soberania do povo e da liberdade fosse suficiente para transformar ideias em realidade; é isto o que se lê, no original: “O traço mais distintivo dessa mentalidade era a crença no poder das formulas escriptas. Para esses sonhadores, pôr em letra de forma uma idéa era, de si mesma, realisa-la. Escrever no papel uma Constituição era fazel-a para logo cousa viva e actuante: as palavras tinham o poder magico de dar realidade e corpo ás idéas por ellas representadas. Dizia Ihering que ninguém pode mover, uma roda lendo apenas diante dela um estudo sobre a theoria do movimento. Os republicanos historicos, especialmente os constituintes de 91, dir-se-hiam que estavam convencidos justamente do contrario disto - e que, pelo simples poder das formulas escriptas, não só era possível mover-se uma roda, como mesmo mover-se uma nação inteira.

democrático, sem que democrático efetivamente seja; suas instituições, liberais, em uma sociedade avessa ao liberalismo; é república, embora dominado e dirigido, de fato, por vetustas estruturas oligárquicas; é federação, conquanto sociedade dispersa, fragmentária e desunida, carente, com efeito, de integração, de unificação, de síntese (Vianna, 2005). O “Brasil legal” é a ilusão que se cria em torno do “Brasil real” e que mantém na obscuridade a exata compreensão da realidade que autenticamente o caracteriza; aí, *a experiência social brasileira vale pouco, ou nada vale*. Estas declarações de Oliveira Vianna (2005, pp. 56-57) pode-se dizer que sintetizam a essência de seus pensamentos:

O sentimento das nossas realidades, tão sólido e seguro nos velhos capitães-generais, desapareceu, com efeito, das nossas classes dirigentes: há um século vivemos politicamente em pleno sonho. [...]. O grande movimento democrático da revolução francesa; as agitações parlamentares inglesas; o espírito liberal das instituições que regem a República Americana, tudo isto exerceu e exerce sobre os nossos dirigentes, políticos, estadistas, legisladores, publicistas, uma fascinação magnética, que lhes daltoniza completamente a visão nacional dos nossos problemas. Sob esse fascínio inelutável, perdem a noção objetiva do Brasil real e criam para uso deles um Brasil artificial e peregrino, um Brasil de manifesto aduaneiro, *made in Europe* [...]. Demais, esse feitio ingenuamente ditirâmico, com que acarinhámos o nosso melindroso patriotismo e para o qual o “nosso céu tem mais estrelas e a nossa terra mais amores”, nos tem entretecido uma radiante teia de presunções sobre as nossas aptidões e grandezas, muito caprichosa e bela na sua trama de prata e ouro, não há dúvida [...], mas que as duras realidades, com que temos que defrontar dentro em breve futuro, hão de romper com impiedade e bruteza, se não tivermos a providência de nós mesmos espanjá-la quanto antes, no desejo muito honesto de ver claro o que se passa dentro de nós e em torno de nós para maior segurança da nossa própria existência coletiva.

Quase um século desde a proclamação desses juízos, e o cerne deles mesmo não se pode dizer que hoje pertence exclusivamente aos dias passados no período ao qual se reportava Oliveira Vianna: há, ainda, no Brasil da atualidade, o mesmíssimo *impulso político à imitação* de soluções adotadas por países caracterizados por elementos culturais, sociais, políticos, econômicos e psicológicos diversíssimos, para o equacionamento de problemas que interessam a sua *própria, singular e única organização social*. Esse parece ser o caso da estrutura de controle político dos incentivos fiscais recentemente erigida no Brasil, sobretudo no que concerne à *adoção de um conceito oriundo de peculiares experiências institucionais norte-americanas relativas às finanças públicas*: o conceito de “gasto tributário”.

Neste estado de espírito é que elaboraram a Constituição de 24 de Fevereiro”. A respeito da importância do pensamento de Oliveira Vianna, para a formação do Estado brasileiro, ver Diego Rafael Ambrosini e Gabriela Nunes Ferreira (2010).

O emprego de incentivos fiscais como instrumento de política econômica é expediente a que recorriam - desde há algum tempo atrás - e a que ainda recorrem - nos dias de hoje, mais energicamente – diversos governantes, no Brasil. No entanto, apesar do volume expressivo de recursos econômicos distribuídos na economia por intermédio desses mecanismos tributários interventivos, a *produção de seus resultados concretos no sentido idealizado* de modernização da economia e de materialização de transformações sociais fundamentais não costuma ser objeto de investigação aprofundada, por parte dos juristas brasileiros, que se limitam, em suas exposições teóricas, a apresentar e defender a utilidade de uma série de conceitos jurídicos afetos ao direito tributário, sem qualquer anotação – nem ao menos marginal – pertinente à ordem socioeconômica brasileira real.

O discurso doutrinário da “extrafiscalidade” – expressão comumente utilizada para designar a “função indutora da tributação” (aí incluídos os incentivos fiscais) – é quase todo voltado à celebração de fórmulas legais escritas (isenção, dedução, redução de alíquotas e bases de cálculo e diferimento, para exemplificar), como se elas mesmas fossem suficientes para transformar o propósito modernizador nelas - supostamente - consubstanciado, em realidade. Daí é que – justamente em virtude da ignorância de aspectos substantivos da realidade brasileira – esses aportes de doutrina assentam-se sobre certo número de presunções que no Brasil – e não só aí, aliás - são de existência bastante duvidosa, como, por exemplo, o de que houve, em determinado momento de sua história, um período de “liberalismo econômico” cujo caráter teria sido contornado pela existência de algum tipo de “mercado livre”, no sentido convencionalmente atribuído a essa liberdade, em economia (*liberdade como independência* das estruturas regulatórias estatais, para brevemente resumir). Ao partir de presunções e abstrações, não é difícil ao jurista brasileiro apresentar elaborações teóricas convincentes, aparentemente “científicas”; mas que – coerentes apenas em si mesmas - mascaram a realidade e, com isso, apesar de sua coloração progressista, pode ser que estejam a contribuir para a permanência de injustiças socioeconômicas históricas, no Brasil.

Semelhante estrutura matiza o discurso político justificador da instituição de políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais: geralmente formulado a partir de primeiros princípios abstratos, dá por certos os efeitos benfazejos desses mecanismos de estímulo tributário e passa ao largo de considerações atinentes a elementos empíricos da realidade, como por exemplo, o modo como estão distribuídas, na ordem socioeconômica brasileira concreta, renda e propriedade. Quando se tem em conta que o controle político exercido sobre as concessões de incentivos fiscais, no Brasil, é de índole puramente financeiro-fiscal,

compreende-se a razão por que esses mesmos instrumentos de estímulo tributário têm aí encontrado campo institucional prolífico para vicejar. É aí que pululam questionamentos a respeito da utilidade do conceito de “gasto tributário”: Quais são os resultados econômicos concretos procedentes dos incentivos fiscais, no Brasil? Quais são os impactos desses instrumentos de favorecimento tributário, sobre o exercício de direitos por parte dos cidadãos brasileiros? Nesse contexto, de que maneira a importação do conceito de “gasto tributário” tem cooperado (ou não) para o propósito de materialização dos ideais políticos de desenvolvimento econômico-social coeso, tão frequentemente propalado como justificador de medidas econômicas baseadas na concessão de incentivos fiscais, no Brasil?

Na tentativa de oferecer respostas satisfatórias a essas indagações, *este trabalho, limitado às práticas de concessão e controle político dos “gastos tributários” adotadas pela União*, tentará demonstrar: (i) a imprescindibilidade da tributação para o exercício de direitos e liberdades e o papel fundamental que desempenharam as receitas tributárias, nos processos de formação do Estado moderno; (ii) os elementos fundamentais dos incentivos fiscais, as presunções e convenções sobre as quais se assentam as formulações teóricas e as propostas políticas a eles respeitantes, bem como as incertezas de materialização de seus efeitos concretos, em uma realidade social multidimensional; (iii) as origens singulares do conceito de “gasto tributário”, nos Estados Unidos, as simplificações e imperfeições contidas em recomendações de organizações internacionais - para persuadir outros países a adotarem-no, em seus “manuais de boas práticas fiscais” - e a assimilação institucional desse conceito, no Brasil; (iv) o papel da doutrina tributária brasileira no exame dos mecanismos de incentivo fiscal e do conceito de “gasto tributário”, a utilidade institucional que teria esse conceito, nos mecanismos de controle político dos incentivos fiscais, no Brasil, e os efeitos socioeconômicos e as repercussões sobre o exercício efetivo de direitos, entre os cidadãos brasileiros, decorrentes dessas ferramentas estatais de estímulo ditas “gastos tributários”.

É importante frisar que esta dissertação *não tratará da descrição acrítica de conceitos das “formas” jurídicas que revestem institucionalmente os diversos instrumentos tributários de estímulo (as isenções, créditos presumidos, diferimentos, deduções, etc.); não será objeto de apreensão e referendo, ademais, o discurso dos princípios*, para fundamentar algum tipo de proposta teórica normativa. Com isso, espera-se uma aproximação maior com elementos da realidade, em uma abordagem mais compreensiva e menos tendenciosa.

CAPÍTULO 1 – TRIBUTAÇÃO E MERCADOS

1.1 A LIBERDADE DEPENDENTE DO LIVRE MERCADO

Desde o século XVIII, discute-se, com maior entusiasmo, a melhor maneira de gerenciamento da vida econômica. Fundamentalmente, nos debates políticos e proposições teóricas a esse respeito, são colocados em planos distintos – muitas vezes, em oposição – Estado e mercado. Um, *ou* outro, deveria preponderar na administração da economia; e a coexistência de ambos, no exercício dessa incumbência, seria não apenas impraticável, como, para muitos, indesejável.

O epítome do dissenso poderia, em poucas linhas, vir assim disposto: os defensores da *gestão econômica de mercado* creem numa aptidão *natural* dos mercados na regulação, estabilização e progressão da economia, independentemente de *qualquer auxílio ou intervenção estatal*; os que confiam na *direção estatal dos assuntos econômicos* descreem na autossuficiência dos mercados, seguindo em defesa de um *Estado interventor e artífice* da economia e de seus conseqüências.

Contudo, a dicotomia entre Estado e mercado é pueril, especialmente porque emerge da compreensão equivocada de que mercados formam uma entidade autônoma, que possui vida, lógica e valores próprios, capaz, portanto, de florescer e prosperar *livremente*. Em verdade, mercados jamais se acharam livres de qualquer governança político-social, em todos os estádios de seu processo de formação e desenvolvimento. Nunca houve algo como o “livre mercado”. Certamente, os valores, objetivos e expectativas mercadológicos despertaram – e ainda despertam - nos homens um fascínio extraordinário. Não menos excepcional é o espantoso poder de resiliência desse ideário, cuja saúde não perde o vigor, ainda que seus postulados contrariem a realidade e as suas promessas não se tenham cumprido.

Comunidade política alguma, de fato, poderia sobreviver, a não ser que possuísse alguma forma de organização econômica. E a economia, organizada sob diferentes matizes, desde sempre permaneceu sob o controle de um corpo político, que a administrava e dirigia. Segundo Karl Polanyi (2001, p. 57), no curso histórico das relações de troca e das transações comerciais, os modelos econômicos estiveram organizados em torno de princípios de *reciprocidade*, de *redistribuição* ou de *subsistência* - ou numa combinação dos três -, até o

ocaso do feudalismo. Esses princípios teriam sido institucionalizados com o auxílio de um corpo social, a partir dos padrões da simetria, da centralidade e da autarcia - não necessariamente combinados -, enformando uma estrutura econômica de produção e distribuição assegurada por intermédio de uma variedade de motivos individuais e disciplinada por princípios gerais de comportamento.²

Decerto, mercados existem desde os tempos mais remotos; estiveram presentes – e com ele coexistiram - mesmo enquanto prevalecente, de um modo geral, o regime feudal.³ Até o advento do capitalismo e, posteriormente, do liberalismo econômico, as várias formas de economia – e, com elas, os mercados - encontravam-se infundidas na sociedade, e, em função dela, existiam.⁴ Até então, a submissão da vida econômica e social aos propósitos puramente econômicos de mercado era impensável, ou, como enfatiza Polanyi (2001, p. 45), “anteriormente a nossa época, nenhuma economia jamais existiu que, ainda em princípio, fosse controlada pelos mercados”.⁵

Verdadeiramente, a ascensão do capitalismo foi acompanhada pela *crença ideológica* na *benignidade* das relações comerciais. Sobretudo no transcurso dos séculos XVII e XVIII, a expansão do comércio era entendida como capaz de produzir e espalhar benefícios, por toda a sociedade. Segundo Albert Hirschman (1997, p. 52), os benefícios esperados não se limitavam, apenas, aos puramente econômicos, mas também compreendiam os políticos, sociais e até mesmo morais.

Cria-se na aptidão do comércio no *controle comportamental* dos homens, especialmente sobre inatos – e nocivos - arroubos de paixão instintiva. Com efeito, interesses econômicos individuais – acreditava-se - estabeleceriam *contrapesos* às paixões humanas, suficientemente fortes para neutralizá-las, resultando numa contextura político-social a todos favorável.⁶

² Na redação original, são estas as considerações de Polanyi (2001, p. 57): “Broadly, the proposition holds that all economic systems known to us up to the end of feudalism in Western Europe were organized either on the principle of reciprocity or redistribution, or house holding, or some combination of the three. These principles were institutionalized with the help of a social organization which, inter alia, made use of the patterns of symmetry, centrality, and autarchy. In this framework, the orderly production and distribution of goods was secured through a great variety of individual motives disciplined by general principles of behavior.”

³ Karl Polanyi (2001, p. 45) não ignorava tal circunstância, pelo que afirmou: “[...] a instituição do mercado era até certo ponto comum, desde a tardia Idade da Pedra [...]”. Tradução livre de: “[...] the institution of the market was fairly common since the later Stone Age [...]”. Nesse mesmo sentido, Fernand Braudel (1987, p. 8).

⁴ Ver Polanyi (2001, p. 48).

⁵ Tradução livre de: “[...] previously to our time no economy has ever existed that, even in principle, was controlled by markets.” Polanyi (2001, p. 71) ainda vai além, asseverando que, até a nossa época, mercados eram peças meramente acessórias da vida econômica.

⁶ De acordo com Hirschman (1997, p. 33), a neutralização das paixões teve origem na preocupação de Maquiavel com o estabelecimento de um ferramental político-governativo, a partir de uma análise mais realista do comportamento humano, que considerasse a sombria natureza humana, ou o “homem como ele é”. Hirschman

Havia a expectativa de que o mundo se tornaria um lugar bem mais *previsível*, liberto das incertezas e das flutuações erráticas, típicas de um comportamento governado pelas paixões.⁷ Efetivamente, nenhum outro interesse relacionado às diversas aspirações do homem – ainda que mais estável e conjeturável do que as paixões – serviria tão bem a esse propósito. Pelo contrário, a presença de uma pluralidade de interesses possivelmente suscitaria tantos conflitos quantos interesses existissem, provocando instabilidade e desequilíbrio. Esse panorama somente mudaria, desde que interesses fossem apreendidos em conexão com as atividades econômicas, conforme assinala Hirschman (1997, pp. 51-52):

Mas os benefícios que decorreriam da previsibilidade do comportamento humano baseado no interesse tornaram-se mais evidentes quando o conceito foi utilizado em conexão com as atividades econômicas dos indivíduos. Talvez em razão do elevado número de atores, a oposição entre interesses envolvidos pelo comércio não poderia ser tão abrangente, conspícua ou ameaçadora como seria para dois Estados vizinhos ou para poucos grupos de rivais políticos ou religiosos dentro dos Estados. O resultado de indivíduos agindo previsivelmente, de acordo com os seus interesses econômicos, não consistia em um equilíbrio difícil, senão numa forte rede de relações interdependentes. Assim, esperava-se que a expansão do comércio interno criaria comunidades mais coesas, enquanto o comércio exterior ajudaria a evitar guerras entre [Estados].⁸

A associação entre interesses e atividades comerciais resultou no prestígio de uma paixão específica, “o amor pelo dinheiro”, vez que as “[...] características dessa paixão, que a

defende que, com a Renascença, houve uma reviravolta na teoria do Estado, promovida no intuito de aperfeiçoar a governança estatal diante da ordem que, então, se apresentava. Desde Maquiavel, Hobbes e Spinoza também se dedicaram à compreensão do “homem, como ele é”, o que os levou a crer num mecanismo de neutralização da conduta impulsionada pelas paixões nocivas, por meio doutras, dirigidas por paixões virtuosas. Entretanto, a dificuldade na identificação da virtude emergiu como grande empecilho à viabilidade desse ideário (Hirschman, 1997, p. 31). Novamente sob a influência do pensamento de Maquiavel - essencialmente dirigido aos ocupantes de posição de comando político - os termos *interesse* e *ragione di stato* foram bastante utilizados a partir da segunda metade do século XVI, com o objetivo de oferecer critérios racionais para guiar as ações do príncipe e afastá-lo das paixões e de impulsos momentâneos. Todavia, esses princípios dificilmente resultavam em precisas “regras de decisão” em situações concretas, porquanto se mostraram muito difíceis de definir (Hirschman, 1997, p. 35). Ainda que, de certo modo, mal sucedida no domínio político, a doutrina do interesse prosperou extraordinariamente quando aplicada a indivíduos e a grupos de indivíduos. O interesse do Príncipe, correlativo, segundo Maquiavel, ao aumento de poder, influência e riqueza, converter-se-ia em *interesses*, respeitantes às diversas aspirações do homem, que poderiam ser confrontados com as suas paixões. Ao final do século XVII, essa concepção abrangente dos interesses seria reduzida, por diferentes razões, para compreender somente o *interesse econômico* (Hirschman, 1997, p. 39).

⁷ *Id. Ibid.* p. 52.

⁸ Tradução livre de: “But the benefits to be derived from the predictability of human conduct based on interest loomed largest when the concept was used in connection with the economic activities of individuals. If only because of the large number of actors, the opposition of interests involved in trade could not be nearly so total, conspicuous, or threatening as it could for two neighboring states or for a few rival political or confessional groups within states. The by-product of individuals acting predictably in accordance with their economic interests was therefore not an uneasy balance, but a strong web of interdependent relationships. Thus it was expected that expansion of domestic trade would create more cohesive communities while foreign trade would help avoid wars between them.”

distinguiam das demais, eram precisamente a constância, a persistência, e a invariância de um dia para o outro e de uma pessoa para outra”⁹. Estranhamente - porque longamente condenadas¹⁰ - a *obstinação* pelo interesse econômico e a *insaciabilidade* do ganho monetário foram recebidas em altíssima conta, por muitos. Segundo Hirschman (1997, p. 56), David Hume, Montesquieu e Samuel Johnson “[...] ficaram obviamente intrigados com a constância do amor pelo dinheiro, qualidade tão peculiar a uma paixão”.¹¹

Não demorou muito, para que o *interesse pelo dinheiro* fosse aclamado como *inofensivo* e *inocente*.¹² Montesquieu nada nele via senão “gentileza”, afirmando, inclusive, que o comércio conteria eventuais abusos de poder político e conduziria as nações à paz;¹³ Hume o concebia como “paixão serena”, forte para prevalecer diante de paixões violentas e promover a ascensão de inclinações benignas às custas da malignidade;¹⁴ Adam Smith declinara uma série de benefícios e vantagens – para o indivíduo e para a sociedade - que dele decorreriam;¹⁵ para James Stuart, a expansão do comércio funcionaria como baluarte ao arbítrio das paixões, vícios e fraquezas dos homens e ao abuso de poder político;¹⁶ John Millar entendera que o avanço do comércio promoveria a difusão da liberdade entre os homens, quando contraposto aos desígnios e paixões do príncipe.¹⁷

A análise histórica das *especulações intelectuais* a respeito do comércio revela que ao redor do desenvolvimento do capitalismo construiu-se uma *aposta política*. Mais precisamente, presumia-se – e não apenas se esperava – que o capitalismo fosse capaz de “[...]”

⁹ Tradução livre de: “For the perceived characteristics of this passion, which set it apart from others, were precisely constancy, doggedness, and sameness from one day to the next and from one person to another.” *Id. Ibid.* p. 54.

¹⁰ Conforme Albert Hirschman (1997, p. 56): “A *insaciabilidade* do *auri sacra fames* foi muitas vezes considerada o mais perigoso e repreensível aspecto dessa paixão. Por uma estranha reviravolta, em razão da preocupação do pensamento pós-hobbesiano com a inconstância do homem, essa mesma insaciabilidade tornou-se virtude, porque implicava constância.” Tradução livre de: “The *insatiability* of *auri sacra fames* had often been considered the most dangerous and reprehensible aspect of that passion. By a strange twist, because of the preoccupation of post-Hobbesian thinking with man's inconstancy, this very insatiability now became a virtue because it implied constancy”.

¹¹ Tradução livre de: “[...] Hume, Montesquieu, and Dr. Johnson, who were obviously intrigued by the constancy of the love of money, so peculiar a quality in a passion.”

¹² É o que assevera Hirschman (1997, p. 58): “[...] o comportamento motivado por interesses e o enriquecimento financeiro eram considerados superiores ao comportamento ordinário orientado pela paixão. Paixões eram selvagens e perigosas, enquanto a busca por interesses materiais era inocente ou, como diriam nos dias de hoje, inócua.” Tradução livre de: “[...] interest-motivated behavior and money-making were considered to be superior to ordinary passion-oriented behavior. The passions were wild and dangerous, whereas looking after one's material interests was innocent or, as one would say today, innocuous.”

¹³ *Id. Ibid.* pp. 70-80.

¹⁴ *Id. Ibid.* p. 66.

¹⁵ *Id. Ibid.* pp. 110-111.

¹⁶ *Id. Ibid.* p. 85.

¹⁷ *Id. Ibid.* pp. 89-93.

reprimir certos impulsos e inclinações e forjar uma personalidade humana menos multifacetada, menos imprevisível e mais unidimensional” (HIRSCHMAN, 1997, p. 132).¹⁸

Muitas dessas expectativas - vale dizer - antecederam a afirmação definitiva da economia de mercado e do próprio capitalismo, que, segundo Fernand Braudel (1987, p. 28), “[...] são, até o século XVIII, minoritários”.¹⁹ Alguns daqueles que as manifestaram se viram circundados por suas respectivas forças motrizes, já em ação, porém ainda atenuadas; outros, como Adam Smith, viveram no meio de seus sinais mais evidentes de força, sem que tivessem a exata noção disso.²⁰ É pouco crível, todavia, que tanto a economia de mercado quanto o capitalismo teriam sido capazes de *espontaneamente* tomar vida e corpo, sem qualquer envolvimento político-social.

Nesse sentido, no que concerne ao capitalismo, algumas evidências são lançadas por Braudel (1987, p. 43, grifo nosso), desta forma:

Privilégio da minoria, o capitalismo é impensável sem a cumplicidade ativa da sociedade. É forçosamente uma realidade da ordem social, até mesmo uma realidade da ordem política; uma realidade da civilização. Pois é necessário que, de uma certa maneira, a sociedade inteira aceite mais ou menos conscientemente os valores daquele. [...] Toda a sociedade densa se decompõe em vários “conjuntos”: o econômico, o político, o cultural, o social hierárquico. O econômico só se compreenderá em ligação com os outros “conjuntos”, dispersando-se neles mas abrindo também suas portas para os vizinhos. Há ação e interação. Essa forma particular e parcial do econômico que é o capitalismo só se explicará plenamente à luz dessas vizinhanças e dessas intrusões; aí acabará por assumir o seu verdadeiro rosto. Assim, o Estado moderno, que não fez o capitalismo mas o herdou, ora o favorece, ora o desfavorece; ora o deixa estender-se, ora lhe quebra as molas. **O capitalismo só triunfa quando se identifica com o Estado, quando ele é o Estado.** Em sua primeira grande fase, nas cidades-Estados da Itália, em Veneza, em Gênova, em Florença, é a elite do dinheiro quem detém o poder. Na Holanda, no século XVII, a aristocracia dos Regentes governa no interesse e inclusive de acordo com as diretrizes traçadas pelos homens de negócios, negociantes e administradores de fundos. Na Inglaterra,

¹⁸ Tradução livre de: “[...] capitalism was precisely expected and supposed to repress certain human drives and proclivities and to fashion a less multifaceted, less unpredictable, and more "one-dimensional" human personality.”

¹⁹ Explica Braudel (1987, p. 28), pouco adiante, a respeito dos séculos XV a XVIII: “Se a economia de mercado é em extensão, se já cobre vastíssimas superfícies e conhece êxitos espetaculares, falta-lhe ainda, com bastante frequência, espessura. Quanto às realidades do *Ancien Régime*, que designo, com ou sem razão, por *capitalismo*, elas decorrem de um estágio brilhante, sofisticado, mas estreito, que não engloba o conjunto da vida econômica nem cria, a exceção confirmando a regra, o ‘modo de produção’ que lhe seria próprio e tenderia por si mesmo a generalizar-se. Seria mesmo necessário que esse capitalismo qualificado comumente de *mercantil* compreendesse e manipulasse em seu conjunto a economia de mercado, se bem que esta seja a sua indispensável condição prévia.”

²⁰ É o que afirma Fernand Braudel (1987, p. 68): “Ora, a Revolução Industrial foi, por excelência, um movimento lento e, em seus começos, pouco discernível. O próprio Adam Smith viveu no meio dos primeiros sinais dessa Revolução sem se aperceber disso.”

a revolução de 1688 marca analogamente um advento dos negócios à holandesa. A França está atrasada em mais de um século: é com a revolução de julho de 1830 que a burguesia comercial se instala, enfim, confortavelmente no governo. **Assim, o Estado é favorável ou hostil ao mundo do dinheiro segundo o seu próprio equilíbrio e a sua própria força de resistência.**

Da mesma forma, o surgimento e o triunfalismo dos mercados resultaram de uma estrutura político-institucional conscientemente estabelecida. Mercados são criaturas do Estado, a despeito da convicção liberal numa “ordem natural” por que aqueles teriam se formado e desenvolvido, de modo *espontâneo, livre e independente* de qualquer arranjo institucional estatal. Enganosamente, o ideário liberal sugere que liberdade e independência se confundem; não as compreende como coisas distintas que são. Talvez por isso, Holmes e Sunstein (1999, p. 204) tenham concluído que “[a] teoria liberal deveria, portanto, distinguir liberdade, que é desejável, de independência, que é impossível”.²¹

Desde os fisiocratas até os dias de hoje, a percebida superioridade dos mercados no domínio econômico e a “ordenação natural” que sobre eles supostamente se irradiava estiveram cada vez mais impregnadas no pensamento econômico liberal dominante.²² De Adam Smith e Ricardo, Jeremy Bentham, John Stuart Mill e demais utilitaristas, a Friedrich Hayek e Milton Friedman, Gary Becker, Richard Posner e demais membros da Escola de Chicago, a convicção numa ordenação espontânea e natural no domínio econômico permaneceu *essencialmente* a mesma. O que mudou foi que, com o tempo, a ideia de *equilíbrio natural* das relações econômicas iria transfigurar-se semanticamente, até tomar a forma da expressão

²¹ Tradução livre de: “Liberal theory should therefore distinguish freedom, which is desirable, from nondependence, which is impossible.”

²² Ainda antes dos economistas clássicos, fisiocracia já entendia a seara das relações econômicas como entidade autônoma e auto-regulatória, regida por leis naturais, que deveria ser entregue à própria sorte, livre de qualquer interferência externa governamental. Bernard Harcourt (2011, p. 89) esclarece, todavia, que a ideia de uma ordem natural não era nova e que os fisiocratas não foram os primeiros a elaborar o conceito, cujas primeiras formulações possuíam raízes profundas na tradição escolástica do século XV e iriam ainda além, até Aristóteles. Bernard Mandeville, frequentemente considerado o precursor do *laissez faire*, pela sua “*Fable of the Bees, or, Private Vices, Publick Benefits*”, de 1714, é outro a que também se atribui a difusão da ideia, como se lê em Hirschman (1997, p. 18). Todavia, o que distinguia os fisiocratas de seus predecessores eram as suas persistência e obstinação, que davam a impressão de que as suas elaborações encerravam uma novidade radical. Para Gunnar Myrdal (1997, p. 127): “Desde o tempo dos fisiocratas, a liberdade tem sido a essência da especulação econômica.” De todo modo, ainda que a doutrina fisiocrata tenha dado impulso inicial à formulação da teoria econômica, a influência que exerceu sobre o seu desenvolvimento foi pouco expressiva, como assinala Myrdal (1997, p. 57): “Para o nosso problema, é da maior importância que a teoria econômica moderna tenha se originado na Grã-Bretanha. Isso explica sua marca utilitarista. A filosofia continental europeia exerceu uma influência de pouquíssima importância sobre o desenvolvimento posterior da teoria econômica”.

contemporânea – e mais sofisticada - de *eficiência*, qualidade que se acredita inerente aos mercados.²³ Ainda que sob nova terminologia, em seu âmago a ideia sobrevive incólume.

Tanto os fisiocratas, quanto as doutrinas do liberalismo econômico - clássica e neoclássica - guardam em comum a utilização de argumentos oriundos da filosofia do direito natural.²⁴ A noção abstrata da “ordem natural”, invariavelmente conducente ao bem de todos, permaneceu – desde as primeiras teorizações - entendida como auto-evidente, o que dispensou a apresentação de provas maçantes a seu respeito e conferiu sustentação científica às racionalizações econômicas, ainda que irrealistas. As “provas”, para ser preciso, não iriam além de proposições teoréticas.

Desde cedo, colocou-se em posição de identidade a idealizada “ordem natural” e a ordem socioeconômica concreta, artifício que parece ter sido empregado, de um modo geral, como forma de conquistar aceitação teórica.²⁵ Talvez por essa razão, o conservadorismo das teorias liberais quanto à ordem político-social existente se faça tão presente.²⁶ Exemplo disso se deu no Brasil do século XIX: José da Silva Lisboa – que futuramente se tornaria visconde de Cairu – buscou no ideário fisiocrata uma justificativa à realidade econômica brasileira, a de um país tipicamente exportador de “gêneros coloniais”²⁷. Conforme explicita Caldeira (2011,

²³ Bernard Harcourt (2011, p. 39) destaca que diferentes metáforas e vocabulários possuem importantes implicações, especialmente sobre o poder de convencimento teórico. Segundo Harcourt, os modelos científicos recentes são consideravelmente mais convincentes; e retoricamente bem mais poderosos, quando comparados com a ideia de “ordem natural”, que hodiernamente soa ingênua e quase religiosa. No original se lê: “These differences in metaphor and vocabulary have important implications. The new scientific models are far more convincing today. Rhetorically, they are far more powerful. After all, the idea of “natural order” today sounds somewhat naïve—a bit too metaphysical or quasi-religious.”

²⁴ Quanto à influência da filosofia do direito natural, aduz Myrdal (1997, p. 52): “A singularidade da filosofia [do direito] natural não é que ela tente extrair leis morais da ordem natural das coisas, um ‘deve’ de um ‘é’. [...] Sua singularidade reside antes na tentativa para identificar ‘é’ e ‘deve’, o real e o obrigatório, diretamente e sem provas maçantes; ela simplesmente iguala razão e natureza.” Nesse particular, os fisiocratas estavam completamente submersos na filosofia do direito natural, conforme Myrdal (1997, p. 52); os utilitaristas, a despeito da rejeição de Bentham a argumentos metafísicos, acabaram cedendo espaço à introdução de princípios derivados do direito natural, principalmente o da “harmonia natural”, conforme sinalam Myrdal (1997, pp. 128-129) e (Harcourt, 2011, p. 114). A respeito da repulsa de Jeremy Bentham à adoção de preceitos metafísicos aplicados a justificações jurídicas, Castro (2012, p. 143) assinala: “Bentham não apenas oferecia uma alternativa às especulações metafísicas do jusnaturalismo aplicadas ao direito, mas procurou diretamente destruir sua credibilidade, redigindo o seu texto famoso, intitulado *Anarchical Fallacies* (1795).”

²⁵ Conforme Myrdal (1997, p. 97) “uma opinião conservadora [...] é menos danosa à análise científica do que uma opinião revolucionária”.

²⁶ O conservadorismo dos fisiocratas com relação às questões de propriedade os favoreceu, segundo Myrdal (1997, p. 128): “O estado ‘natural’ no qual os fisiocratas centraram a atenção era suficientemente semelhante ao estado real para tornar sua análise relevante”. Harcourt (2011, p. 84) tem a mesma impressão, ao afirmar que Quesnay – o principal nome da doutrina fisiocrata – desconsiderou assuntos relacionados à liberdade, privilégio da classe dos proprietários. Da mesma forma Smith e Ricardo extraíram uma justificativa para a propriedade do direito natural assim como os utilitaristas, conforme afirma Myrdal (1997, pp. 96-97).

²⁷ Segundo Jorge Caldeira (2011, p. 184): “Ao contrário de Adam Smith, o visconde de Cairu pensava o progresso econômico exatamente como fruto da política fisiocrata do livre-comércio, e não do crescimento do mercado via proteção da produção. Visto de hoje, parece simples reacionarismo – mas o fato é que esse era um pensamento realista. O rei materializado propiciava a diferença fundamental, tornava viável o projeto de um

p. 190), as formulações de Cairu representavam mais que um exercício ideológico; “[e]ram justificativas quase oficiais das políticas de governo [...]”.

Questões relacionadas a fatores institucionais – condicionantes da extensão e das liberdades dos mercados - são examinadas de maneira superficial, como algo dado e certo, pela doutrina liberal, desde os clássicos²⁸. Todo um arranjo institucional que condiciona o surgimento e o funcionamento dos mercados é desconsiderado, em benefício da vitalidade da “ordem natural”. Essa foi a escolha tão cedo adotada pelos liberais para que fosse possível chegar às suas conclusões.²⁹

Numa realidade bem distante das especulações teóricas liberais, a expansão dos mercados foi correspondida pela ampliação vertiginosa do envolvimento do Estado com a economia. Para ser preciso, quanto mais livres os mercados pretenderam ser, maior se tornou a envergadura do aparato institucional estatal. A transição de mercados esparsos para uma economia de mercado não foi o resultado de uma tendência natural, senão de uma cadeia de estímulos artificiais administrados pelo Estado. Com efeito, de natural nada havia no modelo de liberdades do *laissez faire*; sua existência e funcionamento foram assegurados por uma crescente e complexa estrutura regulatória estatal, como explicita Polanyi (2001, p. 147, grifo nosso):

[...] a introdução de mercados livres, longe de por fim à necessidade de controle, regulação e intervenção, aumentou enormemente seus alcances. Administradores tinham que estar constantemente atentos, para assegurar o livre funcionamento do sistema. Assim, mesmo aqueles que desejavam mais ardentemente libertar o Estado de todas as atribuições desnecessárias, e aqueles cuja filosofia demandava restrições às atividades estatais, não poderiam senão confiar a esse mesmo Estado os novos poderes, órgãos e

futuro a partir de um Estado absolutista. Em qualquer outro ponto da América dessa época, uma monarquia do Antigo Regime era uma fantasia abjeta num momento revolucionário; no Brasil, tornou-se a base efetiva que deu substrato ao projeto conservador”.

²⁸ Marcus Faro de Castro (2005, p. 2) ressalta: “Contudo, no caso de formulação com base em conceitos da Ciência Econômica, a política econômica pressupõe a aceitação de visões teóricas do que a sociedade – considerada como um sistema econômico – é, como está estruturada e como funciona. Porém, quase sempre tais visões teóricas expressam-se na forma de conceitos econômicos urdidos de tal maneira que desviam o foco analítico do papel que os princípios institucionais ou jurídicos e suas relações com as regras têm sobre a ação econômica.”

²⁹ Nesse sentido, ressalva Myrdal (1997, p. 135), quanto ao liberalismo clássico: “[...] os liberais clássicos aceitavam como naturais as instituições existentes, em particular a distribuição da propriedade. Em geral, sua aceitação era tácita. Mas, em qualquer problema de Economia Política de implicações de tão longo alcance quanto o liberalismo clássico, a questão decisiva é a justificação das instituições legais predominantes. Admiti-las como verdadeiras equivale a presumir toda a questão. [...] A menos que se aprove todo o sistema de distribuição da propriedade, inclusive as alterações que são conseqüências ‘naturais’ do processo de troca, não se chega às conclusões do liberalismo clássico.”

instrumentos requeridos para o estabelecimento do *laissez-faire*. [...] **O *laissez-faire* foi planejado** [...].³⁰

Essas impressões parecem verdadeiras, sobretudo quando se investiga a estrutura institucional e os regimes jurídicos estabelecidos na Inglaterra e nos Estados Unidos – defensores intransigentes do liberalismo -, entre o século XIX e o começo do século XX. Nesse período, considerado o zênite do *laissez faire*, as economias inglesa e norte-americana estavam bem longes do modelo do “livre mercado”. Uma plethora de regulamentos e um conjunto nada modesto de órgãos de Estado administravam o “livre funcionamento do sistema”.³¹

Fracamente, ainda mais nos dias de hoje, todas as operações e transações econômicas - desde a aquisição de um aparelho televisor à celebração de contratos futuros de taxa de câmbio negociados em bolsa - só se tornam factíveis, em razão de um conjunto de normas e de órgãos da burocracia estatal, cuidadosamente concebido e gerenciado.³²

Desconsiderar o aparato institucional a partir do qual se originam os mercados implica a aceitação da “ordem natural” ou da peculiar “eficiência” que a esses últimos é atribuída pela doutrina liberal. Com isso, todos os resultados produzidos na *ordem socioeconômica real* podem ser vistos como naturais, contra os quais não há alternativa.³³ Segundo Harcourt (2012, p. 2.417), “[a] ordem do livre mercado e a falta de escolha – a naturalidade do livre mercado –

³⁰ Tradução livre de: “[...] the introduction of free markets, far from doing away with the need for control, regulation, and intervention, enormously increased their range. Administrators had to be constantly on the watch to ensure the free working of the system. Thus even those who wished most ardently to free the state from all unnecessary duties, and whose whole philosophy demanded the restriction of state activities, could not but entrust the self-same state with the new powers, organs, and instruments required for the establishment of *laissez-faire*. [...] *Laissez-faire* was planned [...]”

³¹ Nesse sentido, Barbara Fried (2001, p. 31) argumenta que a metade do século XIX foi caracterizada por uma ampla intervenção governamental no domínio econômico, tanto na Inglaterra, quanto nos Estados Unidos, sob a forma de direção legislativa da economia, por intermédio de uma estrutura burocrática alinhada aos interesses da burguesia industrial. No original, se lê: “Recent historiography has taken a generally skeptical view, arguing that the mid-nineteenth century — the supposed heyday of legislative *laissez faire* — was in fact characterized by widespread government intervention in both England and the United States, in the form of direct economic legislation and a burgeoning government bureaucracy; and that the period from the 1880s through the 1930s — the supposed heyday of judicial *laissez faire* in the United States — in fact rarely saw courts overturning economic legislation on any ground.” Sobre a intensa regulação dos mercados nos Estados Unidos do século XIX, ver William Novak (1996, pp. 83-114).

³² Como destaca Marcus Faro de Castro (2014, p. 47): “De fato, nas economias de mercado contemporâneas nenhuma empresa pode produzir ou vender, por exemplo, medicamentos, automóveis, telefones inteligentes ou televisores sem que uma série de regulamentos (em áreas como a saúde pública, proteção ambiental, proteção ao consumidor e assim por diante) entre em jogo.” Tradução livre do original: “Indeed, in contemporary market economies no business can produce or sell, say, pharmaceutical drugs, automobiles, smart phones or television sets without a host of regulations (in areas such as public health, environmental protection, consumer protection and so on) coming into play.”

³³ Margaret Thatcher tinha isso em mente, quando proferiu a célebre frase “There is no alternative” - em português, “Não há alternativa” -, sintetizada na abreviação “TINA”.

são fundamentais para aliviar a nossa ansiedade”.³⁴ Essa falsa percepção nos leva a ignorar que toda distribuição de recursos e toda alocação de riquezas na economia é fruto de artifícios governamentais, e não de uma força exógena proveniente da natureza.³⁵ Assim, da mesma forma que se fez a economia girar de um jeito, de outra forma se poderia fazê-lo.³⁶

A crença na naturalidade dos mercados não apenas ofusca a visão de quem procura perceber a presença do Estado no domínio econômico, mas também rejeita a introdução de outros juízos de valor – não essencialmente econômicos - segundo os quais seria também possível avaliar os processos e as relações estabelecidos na ordem econômica concreta. Desse modo, elementos relacionados à justiça econômica são geralmente excluídos das discussões em economia, em benefício de uma pretendida neutralidade política discursiva.³⁷ Conforme assinala Myrdal (1997, p. 158), “[a] vida econômica pode ser julgada segundo outros critérios, talvez mais elevados, porém nós nos restringimos ao ‘aspecto econômico’”.³⁸

³⁴ Tradução livre de: “The orderliness of the free market and the lack of choice-the naturalness of the free market-are central to alleviating our anxiety.”

³⁵ Quanto a isso, Cass Sunstein (1990, p. 42) é categórico: “Deveria ser um ponto familiar que o governo é responsável pela distribuição de riqueza e direitos, em primeira instância [...]” Tradução livre do original: “It should be a familiar point that government is responsible for the allocation of wealth and entitlements in the first instance [...]” No mesmo sentido: Harcourt (2012, p. 2.422).

³⁶ Ainda em igual sentido, Richard Bellamy (2000, p. 135) assevera que as mesmas objeções apresentadas em relação ao Estado interventor podem ser dirigidas ao Estado mínimo. Trata-se apenas de uma questão de escolha, respeitante ao tipo de economia que queremos construir. Robert Hale (1943) oferecia uma perspectiva diferente: a liberdade econômica – dizia - será sempre limitada pela coerção estatal e privada dos agentes que atuam no mercado. Segundo Hale (1943, p. 628), mudanças no regime legal dos direitos à propriedade – transmissão hereditária ou redistribuição de riquezas pelo Estado -, por exemplo, criariam uma ordem econômica completamente diferente, ainda que com um baixo nível de intervenção governamental na liberdade de contrato. Novamente, o desenho institucional é determinante para que se defina o modelo de mercado na economia real.

³⁷ Assim posiciona-se Ha-Joon Chang (2013, p. 33): “Desse modo, quando os economistas que defendem o livre mercado dizem que uma certa regulamentação não deve ser introduzida porque restringiria a ‘liberdade’ de um certo mercado, eles estão meramente expressando a opinião política de que rejeitam os direitos que serão defendidos pela lei proposta. O seu disfarce ideológico é fingir que a sua política não é realmente política, mas sim uma verdade econômica objetiva, enquanto a política das outras pessoas é política. Não obstante, eles são tão politicamente motivados quanto os seus adversários.” A respeito da pretensa neutralidade da doutrina econômica neoliberal, precisamente quanto aos desenvolvimentos da Escola de Chicago, José Maria Arruda de Andrade (2012, p. 57) esclarece: “O argumento da eficiência econômica como elemento normativo e teleológico (consequencialista) para o governo e para os juízes possui uma finalidade prática e política nítida [...]” E mais: “É quando se aprofunda de que tipo de *eficiência econômica* estamos tratando, e o que isso representa em termos políticos, que encontramos a característica mais marcante do debate, ou seja, de que se trata de um consequencialismo neoliberal não intervencionista, radical e conservador. Discordamos, portanto, daqueles que consideram a Escola de Chicago como uma teoria sem valores, neutra ou asséptica” (ANDRADE, 2012, p. 58). Cass Sunstein (1990, p. 45), assevera que a distribuição de riqueza e de direitos que o Estado promove não o faz neutro, em nenhum sentido.

³⁸ Uma perspectiva interessante respeitante ao papel a ser desempenhado pelos mercados na sociedade é apresentada por Michael Sandel (2012): há de se estabelecer um debate político a respeito dos limites morais dos mercados, cujos conceitos e valores tem-se estendido a esferas da vida social com as quais não tem nada em comum. Segundo Sandel (2012, p. 11), “[q]uando a guerra fria acabou, os mercados e o pensamento pautado pelo Mercado passaram a desfrutar de um prestígio sem igual, e muito compreensivelmente. Nenhum outro mecanismo de organização da produção e distribuição de bens tinha se revelado tão bem-sucedido na geração de afluência e prosperidade. Mas, enquanto um número cada vez maior de países em todo o mundo adotava mecanismos de mercado na gestão da economia, algo mais também acontecia. Os valores de mercado passavam

De todo modo, a questão não é bem posta quando emerge do tão antigo e inconsistente antagonismo entre Estado e mercado. Erramos ao buscar equacionar liberdades, partindo das asserções do “mais mercado, menos Estado” ou do “mais Estado, menos mercado”. O Estado sempre estará envolvido, nas operações e transações realizadas nos mercados e de certa forma sempre será responsável pelos resultados ali produzidos. O que se deve indagar é que tipo de mercado se quer e quais resultados socioeconômicos se pretende alcançar, a partir das estruturas institucionais estatais, das quais os mercados são apenas uma derivação.

1.2 A HOSTILIDADE ENTRE MERCADO E ESTADO

Afirmção bastante comum na teoria econômica liberal é a de que houve, especialmente no curso do século XIX, um período de limitada ou inexistente intervenção estatal sobre a operação dos mercados. Expressões como “livre comércio” e “livre concorrência” são empregadas para designar aquela que teria sido a época de efervescência espontânea e livre do capitalismo e da economia de mercado. Como notou José Maria Arruda de Andrade (2012, p. 24), “[e]ssa pouca intervenção econômica, contudo, aconteceu mais nas propostas políticas e nos textos econômicos do que na prática, sobretudo se o assunto for o livre cambismo internacional”.

No que diz com a economia, tornou-se corriqueiro relacionar a ruptura das práticas absolutistas com a emergência do livre mercado e do livre comércio internacional. Ao redor do absolutismo se formou um construto bastante sólido de ideias, no sentido de que, sob aquele regime, toda e qualquer prática econômica era controlada bem de perto pelo Estado, sob os auspícios da arbitrariedade de um monarca.

No entanto, afora a Inglaterra, nenhum dos Estados absolutistas – e tampouco os republicanos – pôde se considerar plenamente soberano, antes do final do século XVIII e, em alguns casos, do século XIX.³⁹ A dissipação da soberania estatal decorria de uma organização político-legal fragmentada e multipolarizada, que resultava quase sempre na contestação das decisões firmadas por um poder dito absoluto. Isso significa que o rigor absolutista, quanto à

a desempenhar um papel cada vez maior na vida social. [...] Hoje, a lógica da compra e venda não se aplica mais apenas a bens materiais: governa crescentemente a vida como um todo. Está na hora de perguntarmos se queremos viver assim”.

³⁹ Segundo Avelãs Nunes (2007, p. 178), apenas entre o fim do século XVIII e durante o curso do século XIX é que foram desmanteladas as fronteiras aduaneiras internas nos Estados, “última reminiscência do feudalismo”.

direção da vida econômica, tem menos substância prática, do que as análises teóricas mais convencionais fazem crer. Segundo Stephan Epstein (2000, p. 14),

[f]ora da Inglaterra [...] nem os Estados absolutistas e nem os republicanos alcançaram plena soberania jurisdicional antes do final do século dezoito e, em alguns casos, do século dezenove. Anteriormente, ambas as fundações legal e política e a prática de regras absolutistas eram sempre contestadas por senhores feudais, conselhos de cidades, entidades corporativas e instituições religiosas [...]. O absolutismo como uma forma de comando irrestrito aparece cada vez mais como uma resposta principalmente teórica desenvolvida por pensadores políticos contemporâneos em contraposição aos problemas práticos da soberania fragmentada e os desafios que a fragmentação institucional representa para a legitimidade de um governante.⁴⁰

Esse desarranjo político-institucional contraria a noção de que o controle estatal ilimitado – percebido como característico do absolutismo - consistia no verdadeiro empecilho à expansão econômica, justamente porque tolhia liberdades. Na verdade, e de uma maneira geral, a capacidade de coordenação política dos diversos fatores relacionados à economia era muito reduzida, em regimes absolutistas e até mesmo republicanos,⁴¹ o que pode ser entendido – aí sim - como circunstância limitadora do exercício de liberdades econômicas.⁴² A França do século dezessete é exemplo disso. Os feitos de Luis XIV, operados entre o final do século XVII e começo do século XVIII, propiciaram grandes transformações na capacidade administrativa do Estado francês, até então estruturado de modo similar à desarrumação institucional descrita por Stephan Epstein. Charles Tilly (2009, pp. 173-174) deste modo descreveu a realidade na França daquele período, no que mais interessa:

⁴⁰ Tradução livre de: “Outside England [...] neither absolutist nor republican states achieved full jurisdictional sovereignty before the late eighteenth or in some cases the nineteenth century. Previously both the legal and political foundations and the practice of absolutist rule were contested at every turn by feudal lords, town councils, corporate entities and religious institutions [...]. Absolutism as a form of unrestricted rule appears increasingly as a mainly theoretical response devised by contemporary political thinkers to counteract the practical problems of fragmented sovereignty and the challenges that institutional fragmentation posed to a ruler’s legitimacy.”

⁴¹ Nesse particular, “[e]m termos práticos, tanto na República Federal Neerlandesa quanto nas monarquias absolutistas faltava o tipo de coordenação política clara e inequívoca proveniente de uma soberania territorial unificada e incontestada” (Epstein S. R., 2000, p. 34). Tradução livre do original: “In practical terms, both the federal Dutch Republic and absolutist monarchies lacked the kind of clear and unambiguous political coordination that came from unified and uncontested territorial sovereignty.”

⁴² Stephan Epstein (2000, p. 36) assinala que a plena soberania estatal constitui o pré-requisito para o surgimento das liberdades modernas, e não o contrário. Com isso em mente, defende Epstein, a correlação entre estrutura institucional e mudança econômica fica mais clara. Para ele, a mais importante causa da ineficiência institucional pré-moderna foi a fragmentação da soberania, o que restringia a capacidade dos Estados de coordenar e de por fim a demandas políticas e econômicas. No mesmo sentido, Charles Tilly (2009, p. 174) afirma: “No longo prazo, nenhum regime pode sustentar uma voz popular relativamente ampla, igualitária, vinculante e protegida, sem uma substantiva capacidade central.” Tradução livre do original: “In the long run, no regime can sustain relatively broad, equal, binding, and protected popular voice without substantial central capacity.”

Recuperando-se da quase desintegração da França durante a *Fronde* de 1648-1653 e assumindo o poder pessoal em 1661 com o apoio indispensável de Jean Baptiste Colbert, Luís XIV gastou meio século construindo a capacidade central do Estado francês. A partir das inovações administrativas dos antigos ministros-chefes Richelieu e Mazarin, ele substituiu governadores regionais predominantemente autônomos por intendentes que serviam de acordo com a vontade do rei. Ele [...] subjogou os grandes enclaves de poder protestante que sobreviveu às guerras religiosas do século dezesseis. Ele incorporou a então rebelde nobreza francesa aos rituais de sua corte opulenta. Ele suprimiu rebeliões contra a intervenção estatal [...]. [...] Luis XIV desenvolveu a capacidade do Estado francês, dos miseráveis níveis de meados do século dezessete ao poderio que impressionou toda a Europa ao tempo de sua morte em 1715.⁴³

A centralização de poder em França é um ponto importante, especialmente quando consideradas as intervenções do governo francês no mercado parisiense de grãos. Se observada apenas a extensão de regulamentos, decretos e ordenações reais a ele (ao mercado de grãos) correlativos, alguns poderiam inferir que o controle governamental sobre aquele mercado era absoluto. Todavia, de acordo com Harcourt (2011, p. 153), havia mais liberdade sob a *police des grains* francesa do século XVIII, do que o seu complexo mosaico regulatório dá a entender.⁴⁴ Aparentemente, o aparelho administrativo francês não era onipresente e tão eficiente, como se imagina.

Fato é que a arbitragem de interesses e a determinação de diretrizes econômicas dependeriam de uma estrutura de poder bem definida e de uma soberania unificada, características precocemente vicejantes na Inglaterra, que parecem tê-la permitido promover, futuramente e com mais facilidade, a sua indústria nacional⁴⁵. Reconhecidamente, a Inglaterra

⁴³ Tradução livre de: “Recovering from the near-disintegration of France during the *Fronde* of 1648–53 and assuming personal power in 1661 with the indispensable backing of Jean Baptiste Colbert, Louis XIV spent half a century building up the French state’s central capacity. Building on the administrative innovations of earlier chief ministers Richelieu and Mazarin, he replaced largely autonomous regional governors with intendants who served at the king’s pleasure. He [...] subdued the large enclaves of Protestant power that had survived sixteenth-century wars of religion. He incorporated the once fractious French nobility into the rituals of his opulent court. He put down rebellions against state intervention [...]. [...] Louis XIV built up French state capacity from the pitiful levels of the mid-seventeenth century to the might that awed all of Europe by Louis’s death in 1715.” Vale notar que Tilly (2009, pp. 173-174) compreendia por “capacidade do Estado” a capacidade que as iniciativas estatais possuem de mudar a realidade.

⁴⁴ Foi justamente em reação à *police des grains* que os fisiocratas – defensores de uma economia eminentemente agrícola - organizaram a sua doutrina da “ordem natural”.

⁴⁵ Conforme Stephan Epstein (2000, p. 37): “Enquanto um Estado eficiente era necessariamente também um Estado forte e centralizado (embora não autocrático), sua eficiência política e econômica dependia da relativa velocidade e do custo com o qual ganharia soberania sobre fluxos de renda coletivos em comparação com os seus concorrentes. A ordem política européia que consistentemente superou todos os seus rivais nesse contexto, antes do final do século dezoito, foi a Inglaterra - não em virtude das exclusivas liberdades individuais do país, mas de sua precoce unificação institucional [...]” Tradução livre do original: “While an efficient state was necessarily also a strong and centralised (albeit not autocratic) state, its political and economic efficiency

é um bom exemplo de como a organização administrativa estatal influi nos destinos da economia. O que a torna ainda mais atraente é a peculiar e intransigente defesa do *laissez faire* que empreendeu, notadamente no período compreendido entre a metade do século XIX e o começo do século XX. Com efeito, a petição inglesa para que a liberdade comercial internacional fosse adotada irrestritamente, por todos os demais Estados partícipes de transações econômicas multilaterais, não guardava correspondência com a histórica postura intervencionista do governo britânico.

Desde meados do século XIV, o governo da Inglaterra já administrava estímulos a sua indústria nacional. Até alcançar o conspícuo patamar de desenvolvimento observado na metade do século XIX, o setor industrial inglês foi destinatário de esmerada atenção governamental. De acordo com Ha-Joon Chang (2002), algumas das medidas interventivas estatais compreenderam: a imposição de elevadas tarifas alfandegárias, para conter a entrada de produtos concorrentes provenientes do estrangeiro – principalmente de artigos de vestuário –; tributação favorecida à exportação de peças cuja cadeia de agregação de valor tivesse se realizado internamente; espionagem industrial; captação de capital humano especializado do exterior; e fortalecimento da frota marítima inglesa – que seria capaz de expandir os horizontes comerciais do reino. Sem essas iniciativas governamentais, em sua maioria atinentes ao setor têxtil inglês, “[...] que representava ao menos a metade das receitas de exportação britânicas durante o século dezoito, a sua Revolução Industrial teria sido muito difícil, para dizer o mínimo” (CHANG, 2002, p. 21).⁴⁶

Aliás, vale notar que o Brasil também foi afetado pela política de expansão comercial e de proteção industrial inglesa, no começo do século XIX. O “Tratado de Comércio e Navegação”, celebrado entre Portugal e Inglaterra, em 1810, estabelecia direitos alfandegários deveras vantajosos aos propósitos britânicos. Segundo Jorge Caldeira (2011, p. 186), entretanto, “[n]a via inversa, os mercados ingleses continuavam tão fechados como antes para os produtos brasileiros”⁴⁷. Apenas nos idos de 1890, quando já findava o século dezenove, o

depended on the relative speed and cost with which it gained sovereignty over collective income streams compared to its competitors. The European polity that consistently outdid all rivals in this context before the late eighteenth century was England – not by virtue of the country’s unique individual liberties, but of the country’s precocious institutional unification [...].”

⁴⁶ Tradução livre de (Chang se referia à indústria têxtil): “[...] which accounted for at least half of Britain's export revenue during the eighteenth century, its Industrial Revolution might have been very difficult, to say the least.”

⁴⁷ De fato, o Tratado de Comércio e Navegação de 1810 atendia a todos os interesses comerciais britânicos, sem que benefício algum afluísse aos mercados brasileiros. Nesse sentido, Paulo Roberto de Almeida (2005, p. 107) destacara: “Pelo Tratado de comércio e navegação, de 19 de fevereiro de 1810, concediam-se aos ingleses, além de outros favores e vantagens (entre muitas outras, a do juiz conservador da nação inglesa), a redução da taxa de entrada a 15% *ad valorem* aplicável a todos os gêneros, mercadorias e artigos, quaisquer que sejam, da

governo brasileiro – que desde cedo já se havia dado conta dos potenciais benefícios econômicos advindos da adoção de sistemas de proteção aduaneira⁴⁸ - instituiu um regime tarifário protecionista dedicado às indústrias têxtil e de salinas; segundo Deodato (1949, pp. 73-74), “[c]om as tarifas fiscais de 1879, havia no Brasil apenas 30 fábricas de tecido arrastando penosíssima existência. Sob o regime tarifário protecionista de 1890, o número de fábricas subiu de 300%. Em 1895, o Brasil chegava a possuir 155 fábricas de tecidos”⁴⁹.

Certamente, o ímpeto do governo inglês na promoção de sua indústria nacional foi decisivo para o período de prosperidade que se seguiu. Apenas quando o setor industrial britânico atingiu a supremacia tecnológica de seu tempo, na segunda metade do século XIX, e

produção, manufatura, indústria ou invenção dos domínios e vassallos de Sua Majestade Britânica [...] admitidos em todos e cada um dos portos e domínios de Sua Alteza Real o príncipe Regente de Portugal, tanto na Europa, como na América, África e Ásia, quer sejam consignados a vassallos britânicos, quer a portugueses’ (Artigo 15), ficando portanto as mercadorias provenientes da Inglaterra mais favorecidas que as próprias portuguesas, que pagariam 16%. O açúcar, o café e outros gêneros coloniais ficavam reciprocamente excluídos do comércio bilateral (Artigo 20), com o que se vedava o acesso aos mercados britânicos ao essencial da produção brasileira”. É importante ter em conta que o Tratado de Comércio e Navegação fazia parte de uma série de acordos internacionais bastante significativos, firmados em um momento decisivo e estratégico - de elevada instabilidade política - para Portugal e sua principal colônia. Todavia, os interesses ingleses eram sobretudo distintos dos portugueses, conforme assinalava Celso Furtado (2001, pp. 36-37): “Esses acordos foram firmados em momentos difíceis e constituíram, dentro da tradição das relações luso-inglesas, pagamentos em privilégios econômicos de importantes favores políticos. Os acordos de 1810 foram firmados contra a garantia da Inglaterra de que nenhum governo imposto por Napoleão em Portugal seria reconhecido. Por eles se transferiram para o Brasil todos os privilégios de que gozavam os ingleses em Portugal – e se lhes reconhecia demais uma tarifa preferencial. Tudo indica que negociando esses acordos o governo português tinha estritamente em vista a continuidade da casa reinante em Portugal, enquanto os ingleses se preocupavam em firmar-se definitivamente na colônia, cujas perspectivas comerciais eram bem mais promissoras que as de Portugal”. E, mais adiante, Furtado (2001, p. 95) concluía: “O tratado de comércio de 1810, referindo-se embora com bonitas palavras ao novo ‘systema liberal’, constitui, na verdade, um instrumento criador de privilégios”.

⁴⁸ A carência de base técnica e o baixo de poder de consumo que caracterizavam a economia brasileira da primeira metade do século XIX tornavam qualquer medida de fomento à industrialização em algo bastante difícil. No contexto específico da indústria têxtil, a entrada de produtos ingleses no mercado brasileiro a preços baixos agravava as condições de subsistência de uma produção artesanal rudimentar de tecidos, impossibilitando a imposição de medidas de proteção aduaneira eficazes ao setor. A esse respeito, são estas as anotações de Celso Furtado (2001, pp. 106-107): “O pequeno consumo do país estava em declínio com a decadência da mineração, e espalhava-se pelas distintas províncias exigindo uma complexa organização comercial. A industrialização teria de começar por aqueles produtos que já dispunham de um mercado de certa magnitude, como era o caso dos tecidos, única manufatura cujo mercado se estendia inclusive à população escrava. Ocorre, porém, que a forte baixa dos preços dos tecidos ingleses, a que nos referimos, tornou difícil a própria subsistência do pouco artesanato têxtil que já existia no país. A baixa de preços foi de tal ordem que se tornava praticamente impossível defender qualquer indústria local por meio de tarifas. Houvera sido necessário estabelecer cotas de importação. Cabe reconhecer, entretanto, que dificultar a entrada no país de um produto cujo preço apresentava tão grande declínio seria reduzir substancialmente a renda real da população numa etapa em que esta atravessava grandes dificuldades. Por último é necessário não esquecer que a instalação de uma indústria têxtil moderna encontraria sérias dificuldades, pois os ingleses impediam por todos os meios a seu alcance a exportação de máquinas”.

⁴⁹ Deodato, pouco adiante, complementa: “Serzedelo Correia diria na Câmara dos Deputados ‘quando se estabeleceram os direitos aduaneiros para o sal importado no Brasil, os quais começaram a ser cobrados em 1889, imediatamente surgiu a indústria de salinas por tal forma que, em 1889, a importação era de 38 milhões de litros e a produção nacional de 4.800,00. Mas, em 1892, a produção nacional era de 44 milhões ao passo que a importação restringiu-se a quatro milhões.’ Exemplo mais ilustrativo da influência do imposto na economia, está no caso do trigo do Rio Grande. Até o ano de 1835 o Estado do Rio Grande do Sul foi o celeiro do Brasil, chegando a exportar trigo para a Europa; com a baixa da tarifa para esse gênero, a agricultura definhou e quase desapareceu, tornando o Estado pastoril, de agrícola que era”.

depois de um longo e duradouro período protecionista, é que a Inglaterra fortaleceu o seu discurso de liberalização econômica, com fundamento na clássica doutrina liberal⁵⁰. Ainda assim, conforme anota Chang (2002, p. 24), a liberdade comercial, no plano internacional, não deixou de ser uma parte importante da política industrial inglesa, que a controlava amplamente e bem distante da profecia do *laissez faire*, inclusive mediante o emprego de força militar, para que os interesses dos demais Estados se ajustassem (ou se submetessem) aos seus.⁵¹

Contudo, a Inglaterra não era o único país interventor de sua época. Os Estados Unidos também se lançaram sobre políticas de fomento à indústria nacional, com a utilização de instrumentos interventivos similares aos administrados pelos britânicos.⁵² Com efeito, o governo norte-americano, no decorrer do século XIX, além do estabelecimento de barreiras tarifárias à entrada de produtos estrangeiros, aplicou-se nas seguintes políticas de proteção industrial: financiamento de pesquisas voltadas ao setor agrícola; investimentos massivos em educação; e desenvolvimento da infraestrutura de transportes, mediante concessão de terras e subsídios ao setor ferroviário (Chang, 2002). Já no século XX, ao primeiro pós-guerra, o apoio governamental à indústria nacional americana não cessou: gastos do governo com pesquisa e desenvolvimento, em diversos setores como os da computação, o aeroespacial, o farmacêutico e o da biotecnologia, propiciaram avanços industriais extraordinários, que dificilmente ocorreriam sem a participação do Estado.⁵³

⁵⁰ Ha-Joon Chang (2010, p. 33).

⁵¹ Ha-Joon Chang (2010, p. 20) assevera que o livre comércio internacional decorreu, verdadeiramente, do exercício de forças militares, por parte da Inglaterra, e não em decorrência da erupção de forças naturais de mercado. Por isso, afirma que “[o] livre comércio foi imposto, e não escolhido por países mais fracos (Chang, 2010, p. 27).” No original: “Free trade was often imposed on, rather than chosen by, weaker countries.” Francamente, a Inglaterra não foi a única a fazer uso da força, para conquistar mercados, conforme Braudel (1987, p. 58): “O que nos é provado é que o mundo mediterrâneo, a partir da década de 1570, foi açoitado, flagelado, sacudido e pilhado pelos navios e os mercadores nórdicos, e que estes não construíram sua primeira fortuna graças à Companhia das Índias e às aventuras nos sete mares do mundo. Eles lançaram-se sobre as riquezas armazenadas ao longo do Mediterrâneo e apoderaram-se delas por todos os meios, os melhores e os piores.”

⁵² De acordo com Caldeira (2011, p. 171), a organização administrativa norte-americana voltada à proteção dos mercados e do comércio começou logo após a promulgação da Constituição de 1787, em meio à crise política e fiscal que então eclodia: “A razão da revolta era clara: a federação ampla adotada acabou gerando uma guerra tributária entre as 13 colônias. Para vencer as dificuldades, John Adams acabou liderando o programa que desembocou na Constituição de 1787 [...]. Era a forma de proteger o mercado interno e manter o externo, cuja função foi claramente percebida pelo líder [...]. Para manter esse comércio, interesse vital do Norte, foi feito um acordo com o Sul. Os estados que vendiam escravos no tráfico interno (basicamente Virgínia e Geórgia) aderiram ao projeto de centralização tributária e proteção dos mercados, em troca de um acordo para a proibição da importação de escravos via tráfico num prazo de vinte anos, garantindo-lhes o monopólio do mercado interno. O acordo ficou conhecido como ‘*the dirty compromise*’. Com isso foi montado um sistema tributário centralizado, capaz de garantir a produção interna e pagar uma frota para proteger os negócios caribenhos”.

⁵³ Ha-Joon Chang (2002, p. 31).

É interessante notar como os principais defensores do liberalismo econômico, foram, na realidade, os grandes protecionistas de seu tempo. De fato, enquanto não estiveram seguros a respeito do estágio de desenvolvimento de suas indústrias nacionais, nem os britânicos, antes dos idos de 1860, tampouco os norte-americanos, antes do final da Segunda Guerra Mundial, foram fiéis ao sistema do *laissez faire*⁵⁴. Assim como procedeu a Inglaterra, somente quando a sua indústria alcançou um nível tecnológico sem paralelos contemporâneos, é que o governo estadunidense definitivamente hasteou a bandeira do livre comércio internacional⁵⁵.

Mas não só de medidas protecionistas correlativas ao comércio externo se ocuparam os Estados. Internamente, foram editadas leis trabalhistas – bem adaptadas aos interesses dos industriais –, que ampliaram a extensão da jornada de trabalho, fixaram o valor máximo dos salários e estabeleceram proibições à criação de sindicatos de operários (Andrade, 2012). Além disso, a constituição de forças policiais internas e militares, a estruturação de um poder judiciário e a organização administrativo-legal – destinada a coordenar os diversos programas de proteção à indústria e fomento comercial – tomaram conta da agenda política dos Estados, durante o século XIX. Nos dizeres de Avelãs Nunes (2007a, p. 180), “o papel relativamente ‘passivo’ atribuído ao estado liberal não o impediu de desempenhar a sua função de estado capitalista”.

Se pudéssemos, numa simplificação didática, sintetizar o avanço do livre comércio internacional e de suas estruturas concorrenciais, diríamos que a capacitação gerencial por que passaram os Estados – a partir da afirmação de suas soberanias e de um movimento de arrumação institucional – constituiu a sua causa determinante.⁵⁶ Nesse particular – novamente – fica claro que de natural nada houve no surgimento e propagação do que se convencionou classificar como “livre comércio” e “livre concorrência”. Além de profundas e penetrantes iniciativas governamentais de proteção e desenvolvimento industrial e comercial – até mesmo

⁵⁴ *Id. Ibid.* p. 29. Não sem razão, Alberto Deodato (1949, p. 79) afirmou: “A direção econômica dos povos é marcada pelos rumos que tomaram as suas tarifas alfandegárias”.

⁵⁵ Quanto a esse particular, são notáveis as impressões de Celso Furtado (2001, p. 100): “O desenvolvimento dos EUA, a fins do século XVIII e primeira metade do XIX, constitui um capítulo integrante do desenvolvimento da própria economia europeia, sendo em muito menor grau o resultado de medidas internas protecionistas adotadas por essa nação americana. O protecionismo surgiu nos EUA, como sistema geral de política econômica, em etapa já bem avançada do século XIX, quando as bases de sua economia já se haviam consolidado. Pela primeira tarifa norte-americana de 1789, os tecidos de algodão pagavam tão-somente 5% *ad valorem*, e a média para todas as mercadorias era 8,5%. Vários ajustamentos permitiram que a tarifa para tecidos de algodão alcançasse 17,5%, em 1808, época em que a indústria têxtil norte-americana já se podia considerar consolidada”.

⁵⁶ Fique claro, aqui, que não se está a defender um modelo específico de organização estatal, tampouco a adoção de práticas e instrumentos institucionais pré-definidos. Seguimos de perto Ha-Joon Chang (2007, p. 18), no sentido de que “[...] não existe uma única forma correta em que as funções necessárias ao desenvolvimento econômico estejam definidas.” Tradução livre do original: “[...] there is no one right way in which the functions necessary for economic development are defined.”

por meio do extremado expediente da intervenção militar – os Estados se organizaram administrativamente, cômicos de sua importância para a promoção do comércio externo. Mais uma vez, as impressões de Polanyi (2001, p. 145) são precisas, quanto ao século XIX:

Não havia nada de natural no *laissez-faire*; o livre mercado jamais poderia ter surgido meramente por se permitir que as coisas seguissem o seu curso. Assim como as manufaturas do algodão - a indústria líder do livre comércio - foram criadas com a ajuda de tarifas protecionistas, créditos à exportação e subsídios salariais indiretos, o *laissez-faire* em si foi imposto pelo Estado. As décadas de trinta e quarenta presenciaram não só a efusão de uma legislação revogando regulações restritivas, mas também um aumento significativo das funções administrativas do Estado, que passava então a ser dotado de uma burocracia central capaz de cumprir as tarefas definidas pelos adeptos do liberalismo.⁵⁷

Essa constatação se opõe ao doutrinamento de Friedrich Hayek e Milton Friedman, dois dos mais influentes defensores do liberalismo econômico de nosso tempo, para os quais a dispersão - e não a centralização - do poder consistiria no elemento fundamental da liberdade.

Basicamente, Hayek e Friedman acreditavam que o “livre mercado” seria o grande promotor das liberdades econômicas e políticas. Como o ambiente econômico possui um número muito elevado de atores, diziam, os indivíduos estariam protegidos de interferências indevidas em suas esferas de decisão. Assim, a presença de vários fornecedores de mercadorias ou prestadores de serviços impediria que consumidores fossem coagidos por qualquer um deles, uma vez que, diante de ameaças, sempre lhes restariam amplas possibilidades para a satisfação das suas necessidades. Da mesma forma, trabalhadores sempre estariam a salvo de eventuais investidas coercitivas por parte de empregadores, bastando-lhes recorrer ao “livre mercado” para encontrar outras opções de trabalho. E esse mecanismo funcionaria muito bem, de modo automático e impessoal, sem qualquer necessidade de intervenção governamental.

Desde que livres, os mercados se encarregariam da promoção da liberdade, uma vez que, pela dispersão de poder que supostamente acarretariam, nenhum indivíduo poderia ser submetido à coação imposta por outro indivíduo ou pelo governo.⁵⁸ Como prefere Friedman (2002, p. 4), o livre mercado é “[...] um sistema de liberdade econômica e uma condição

⁵⁷ Tradução livre de: “There was nothing natural about *laissez-faire*; free markets could never have come into being merely by allowing things to take their course. Just as cotton manufactures-the leading free trade industry-were created by the help of protective tariffs, export bounties, and indirect wage subsidies, *laissez-faire* itself was enforced by the state. The thirties and forties saw not only an outburst of legislation repealing restrictive regulations, but also an enormous increase in the administrative functions of the state, which was now being endowed with a central bureaucracy able to fulfill the tasks set by the adherents of liberalism.”

⁵⁸ Nesse sentido: Hayek (2001, p. 33); Hayek (1998a, pp. 41-42); Friedman (2002, pp. 14-15).

necessária para a liberdade política”. Essa desconcentração de poder resultaria da multiplicidade de conhecimentos e vontades de cada um dos indivíduos inseridos nos mercados, tão difusos, diferentes e espontâneos, que seriam impossíveis de rastrear. Por isso é que, tanto Hayek (1998b), quanto Friedman (2002), entendem que toda intervenção governamental nesse estado de coisas - ao procurar substituir a vontade de muitos pela vontade de um - perturbaria o exercício das liberdades individuais.

Para Friedrich Hayek (1998a, p. 51), nenhuma intervenção faria sentido, porque seria impossível substituir uma ordem espontânea (econômica) pela organização (estatal), ou de *qualquer modo* nela intervir - para aperfeiçoá-la ou modificá-la; segundo ele, “[u]ma combinação entre ordem espontânea e organização jamais seria racional adotar”.⁵⁹ Milton Friedman (2002, p. 15) enxerga nos poderes diretivos do governo uma ameaça fundamental à liberdade, e propõe um sistema de *checks and balances*, para eliminar a concentração de poder governamental: “[r]emovendo a organização da atividade econômica do controle da autoridade política, o mercado elimina essa fonte de poder coercitivo”.⁶⁰

Adotando uma postura bastante hostil em relação ao Estado, Hayek e Friedman confiam num sistema econômico de *livre concorrência*, o único capaz de neutralizar eventual emprego de coação individual ou governamental sobre outros indivíduos.⁶¹ E aí recorrem ao arranjo político-institucional estatal, num paradoxo tão estonteante, que leva Bellamy (2000, p. 136) a afirmar que “Hayek chegou a uma apreciação um tanto confusa [...] ao notar que a liberdade dependia da eficácia e não do silêncio da lei”.⁶²

É que a exaltação dos direitos à propriedade privada,⁶³ ao livre contrato e às garantias a sua execução,⁶⁴ ao poder de polícia para assegurar que todos se comportem “de acordo com as regras do jogo”⁶⁵ e à defesa nacional⁶⁶ tornam a interferência governamental indispensável,

⁵⁹ Tradução livre de: “Such a combination of spontaneous order and organization it can never be rational to adopt.” Hayek (1998a, p. 38) crê numa ordem natural do mercado, não decorrente do artifício humano, que somente poderia ser desvendada por meio de mecanismos cognitivos.

⁶⁰ Tradução livre de: “By removing the organization of economic activity from the control of political authority, the market eliminates this source of coercive power.”

⁶¹ Ver Hayek (1998c, p. 74).

⁶² Tradução livre de: “Hayek came to a somewhat confused appreciation [...] when noting that liberty depended on the rule rather than the silence of the law.” Hayek (2001, p. 37) chega a afirmar que para um sistema de concorrência funcionar bem, requer-se uma estrutura legal cuidadosamente pensada. No mesmo sentido: Hayek (1958, p. 115); Hayek (1958, p. 110) - aqui Hayek considera que a intervenção estatal pode tornar a concorrência mais benéfica e mais efetiva -; Hayek (1998a, p. 47); Hayek (2011, p. 210) - aqui Hayek equipara as leis estatais, desde que aplicadas a todos, indistintamente, às leis da natureza.

⁶³ Segundo Hayek (2001, p. 33), o sistema de propriedade privada é o mais importante garante da liberdade. No mesmo sentido: Hayek (2011, pp. 207-208); Friedman (2002, p. 26); Friedman (2002, p. 162).

⁶⁴ Nesse particular: Hayek (2011, p. 208); Friedman (2002, p. 14).

⁶⁵ Nesse sentido: Hayek (2011, p. 207); Friedman (2002, p. 15); Friedman (2002, p. 25).

⁶⁶ Friedman (2002, p. 23).

o que põe em evidência o grande contrassenso das teorias de Hayek e Friedman. Ao mesmo tempo em que o Estado é indesejado, justamente porque as suas iniciativas restringem e suprimem liberdades, ele é convidado a intervir, para que a ordem idealizada do “livre mercado” possa, por meio da “livre concorrência”, promover e garantir aquelas mesmas liberdades econômicas e políticas.

Efetivamente, Hayek e Friedman desconsideram a trajetória de capacitação gerencial dos Estados e a criação de mecanismos institucionais dedicados aos mercados e ao desenvolvimento industrial, sem mencionar a adoção de expedientes governamentais nada amistosos, para expandir o comércio internacional. A “livre concorrência” nunca existiu e nem jamais existirá, dependente como é da estrutura político-administrativa estatal. Nesse sentido, as afirmações de Myrdal (1997, p. 157) são bastante precisas:

Aqui, a questão reside na interferência na livre-concorrência. Na realidade, a livre-concorrência não existe e nunca existiu. Nem ao menos pode ser concebida, pois a liberdade de contrato pressupõe regras e preceitos sob os quais os contratos são feitos. Essas regras e preceitos afetam a formação dos preços consideravelmente. Não podem ser regras puramente abstratas. Devem determinar não só até que ponto mas em que sentido e com que efeitos a concorrência é livre. Na prática, o problema sempre consiste em ajuizar dos resultados de certa medida num sistema de concorrência altamente organizado, o qual tem muito pouco em comum com a hipótese liberal. De maneira geral, nem sequer é possível decidir se determinada medida nos aproximaria ou afastaria da condição puramente fictícia de livre-concorrência. Imaginemos que, num país, ocorra a completa monopolização dos mercados do trabalho e dos bens, com exceção de uma única indústria em que ainda há certa medida de concorrência. Uma tarifa protecionista para essa indústria, ou uma subvenção, ou uma regulamentação monopolista ou socialização, poderiam então ser defendidas por razões liberais.

E mais adiante, Myrdal (1997, p. 217) complementa:

Conceitos como “direito de propriedade privada”, “liberdade de contrato”, “herança” etc., tão comuns na análise econômica abstrata, são, nesse sentido abstrato, completamente desconhecidos para advogados e sociólogos. Nunca existiu, assim, um mercado livre no sentido em que a expressão é empregada em Economia. Muito antes de existir qualquer mercado, as transações de troca haviam sido sujeitas a regras pelos detentores do poder. Esses regulamentos sempre foram necessariamente *materiais* e não simplesmente *formais*. Influenciavam o conteúdo e o resultado das transações. O “sistema” da propriedade privada é alterado por toda sessão do Parlamento e, freqüentemente, por atos judiciais. [...] A escolha política nunca se acha entre uma série de ordens sociais abstratas, logicamente coerentes, como a teoria econômica tende a apresentar, tais como a livre-concorrência [...].

Realmente, os liberais, de um modo geral, firmados na filosofia política de John Locke, entendem, equivocadamente, a propriedade, como um direito natural ínsito ao homem.⁶⁷ E essa mesma percepção – de *naturalidade* - vem sendo empregada, desde longa data, nas análises correlativas às estruturas regulatórias do Estado. Apesar do reconhecimento da importância da organização burocrática estatal, a doutrina liberal tende a argumentar – ou, implicitamente, a admitir – que, assim como os mercados, essas estruturas, por si mesmas, teriam espontaneamente despontado (Bellamy, 2000).

Contudo, as admissões liberais a respeito da estrutura político-institucional estatal não poderiam estar mais distantes da realidade. Mercados não apenas se beneficiaram do arranjo burocrático estatal, como também foram impulsionados de maneira exuberante pelos Estados, para que se desenvolvessem e conhecessem novas fronteiras comerciais.⁶⁸ Precisamente, os mercados apenas tornaram-se prósperos, em razão do Estado. Nesse sentido,

[...] uma regulação estrutural, atribuindo direitos de propriedade e tornando os acordos possíveis, constitui a precondição para o bom funcionamento dos mercados. O *laissez-faire* é uma descrição incorreta e desesperada do livre mercado. Um amplo papel governamental, dotado de ferramentas coercitivas, é requerido para manter os mercados.⁶⁹ (SUNSTEIN, 1999, p. 188).

É por isso que a hostilidade entre mercado e Estado não se justifica, senão sob a forma de instrumento discursivo utilizado em favor do encobrimento de relações de poder. Aliás, se analisada atentamente, a demanda liberal por um Estado meramente *espectador* é bastante implausível, uma vez que são as constantes intervenções governamentais que organizam e consolidam mercados prósperos e robustos. Com efeito, a pretensão liberal parece consistir na submissão das estruturas político-institucionais do Estado ao apelo puramente econômico dos

⁶⁷ Para Locke (1980, pp. 18-19), a propriedade é uma extensão do indivíduo, que a adquire mediante o emprego de sua força de trabalho à reserva que é comum a todos os demais indivíduos – o mundo que fora dado, por Deus, aos homens. Aliás, segundo Locke (1980, p. 73), ela é a razão pela qual os indivíduos resolvem viver em sociedade, cabendo aos governos – primordialmente - a sua regulação e preservação.

⁶⁸ Quanto à realidade norte-americana, Holmes e Sunstein (1999, p. 192) assinalam: “As grandes corporações americanas jamais teriam alcançado suas riquezas e poder atuais, sem as muitas formas de suporte governamental.” Tradução livre de: “Large American corporations could never have developed their current wealth and power without many kinds of government support.”

⁶⁹ Tradução livre de: “[...] structural regulation, assigning property rights and making agreements possible, is a precondition for self-functioning markets. *Laissez-faire* is a hopeless misdescription of free markets. A large government role, with coercive features, is required to maintain markets”. No mesmo sentido, Holmes e Sunstein (1999, p. 65) afirmam: “Sem esse Estado, mercados em bom funcionamento, capazes de produzir prosperidade, são muito improváveis de emergir ou sobreviver”. Tradução livre de: “Without such a state, well-functioning markets, capable of producing prosperity, are very unlikely to emerge or survive”. Em igual sentido, Sunstein (1990, p. 42) afirmara, em outra oportunidade: “A discussão até então sugere que, se a liberdade individual é o objetivo, o *laissez-faire* não é a solução.” Tradução livre de: “The discussion thus far suggests that if individual freedom is the goal, *laissez-faire* is not the solution.”

mercados; tudo o que destoe dessa esfera limitada de atuação é considerado abjeto e prejudicial, sobretudo quando ideais de justiça econômica e social são perseguidos pelos governos (Bellamy, 2000). Daí a constatação de que a rejeição à intervenção do Estado se lança, precisa e unicamente, contra atuações políticas voltadas ao atendimento de demandas sociais.⁷⁰

Seja como for, o ambiente hostil ainda permanece, talvez pelo receio de que mudanças de trajetória política alterem as perspectivas liberais para o mercado, especialmente no que diz respeito à distribuição de riquezas na economia. O fato é que a hostilização ao envolvimento de um aparelho político-institucional estatal com a atividade econômica se intensifica, quando a atividade tributária dos Estados entra em cena.

1.3. A LIBERDADE DEPENDE DE TRIBUTOS

No curso do processo civilizatório, não se tem registros de qualquer civilização que tenha deixado de instituir e cobrar tributos.⁷¹ Deveras, as grandes transformações históricas verificadas nos mecanismos de tributação, que os distinguiram ao longo do tempo, correlacionaram-se ao aspecto político-estrutural – formas de incidência, contribuintes e especialização das estruturas de fiscalização e cobrança –, à periodicidade dos ingressos de receitas tributárias e à importância que essas receitas passaram a ter para o Estado.

Constantes durante toda a história das civilizações, as imposições tributárias assumiram maior relevância, entretanto, a partir do século XVI. Apesar da tradicional aproximação teórica entre a consolidação dos tributos e a crescente militarização dos Estados, não se pode afirmar, com absoluta precisão, que essa tenha sido a única causa. Realmente, um conjunto de fatores sociopolíticos e econômicos influenciou o processo de solidificação institucional das ferramentas de tributação. De qualquer forma, os recursos financeiros

⁷⁰ Nesse particular, José Maria Arruda de Andrade (2012, p. 24) destaca: “[...] se o capitalismo liberal é marcado pela autonomia da vontade jurídica e pela livre iniciativa, o que, do ponto de vista econômico, é representado pela livre fixação dos preços de acordo com as leis de oferta e procura, a determinação (legislação penal) de um valor máximo para o salário demonstra bem como o intervencionismo estatal pode ser muitas vezes condenado apenas quando possui natureza social.”

⁷¹ Charles Adams (2001, p. 3) relata que, num dos achados históricos relativos à Sumer – a primeira civilização de que se tem notícia - se lê: “You can have a Lord, you can have a King, but the man to fear is the tax collector.” Na tradução livre: “Pode-se ter um Lorde, pode-se ter um Rei, mas o homem a se temer é o coletor de tributos.”

advenientes da cobrança de tributos seriam decisivos, tanto para a formação quanto para a manutenção do Estado moderno.

Segundo Schulze (1995), em geral, as receitas decorrentes do patrimônio dominial do soberano ainda compunham parte das finanças governamentais dos Estados europeus, até o século XVIII, variando em representatividade a cada governo. Não obstante, a gradual centralização de poder e o processo de integração territorial estatal - em curso desde o século XVI - consistiriam na “[...] etapa decisiva para a superação das estruturas tradicionais de poder e para inaugurar o Estado tributário moderno” (SCHULZE, 1995, p. 264).⁷²

Gradualmente, as modificações políticas decorrentes do estabelecimento de um poder central e do movimento de integração territorial promoveram a expansão das atividades administrativas e o alargamento da estrutura orgânica dos Estados. Essa contextura repercutiu imediatamente sobre as finanças estatais, diante da insuficiência das receitas dominiais para a cobertura de todos os gastos de governo.⁷³ Com efeito, o crescimento do setor governamental, ilustrado pela dilatação do quadro de funcionários a serviço do Estado, por uma atividade jurisdicional cada vez mais centralizada, pela assimilação estatal de novas competências e funções e pelo aumento das expectativas sociais em relação a esses préstimos estatais, influiu diretamente no desiderato de captação de receitas, via tributação.⁷⁴

É bem verdade que a composição dos sistemas de receitas dos diversos Estados europeus era bastante diversificada, principalmente em tempos de paz. A coexistência de recursos patrimoniais, tarifários e de outros privilégios e prerrogativas reais são exemplos da heterogeneidade das fontes de financiamento governamental, típicas do século XVI.⁷⁵

Em tempos de guerra, no entanto, a situação financeira passaria por importantes alterações. O aumento do número de conflitos e a crescente militarização dos Estados foram motivo de consternação política, em virtude dos elevados custos de preparação e execução das

⁷² Tradução livre do original: “This was a decisive stage in overcoming traditional power structures and inaugurating the modern tax state.”

⁷³ De acordo com Rudolf Braun (1975, p. 251), até o século XVII, a nobreza fundiária entendia que o governante “deveria viver às suas próprias custas”, por meio de receitas patrimoniais, além de outras correlativas a privilégios e prerrogativas reais.

⁷⁴ A esse respeito, ver Schulze (1995, pp. 268-270). Naturalmente, as exigências tributárias dos Estados foram bastante contestadas, principalmente pela nobreza fundiária, que perderia, então, privilégios e imunidades fiscais. Ainda segundo Schulze (1995, p. 265), os tradicionais serviços prestados pelos nobres – que, até o século XV, serviam ao Estado “com o seu sangue” - foram convertidos em prestações pecuniárias. Além disso, a nobreza disputava com o governo central a obtenção de recursos dos bens e rendimentos dos vassallos, o que reduzia a capacidade desses últimos, para pagar alugueres e outros encargos aos nobres, conforme Schulze (1995, p. 274).

⁷⁵ Ver Schulze (1995, p. 270).

guerras, além dos gastos relativos à reparação dos danos delas provenientes.⁷⁶ A escassez de recursos financeiros levou os Estados ao endividamento, mediante operações de crédito garantidas por receitas estatais adventícias. De acordo com Tilly (1990, p. 74):

Orçamentos estatais, impostos e débitos refletem essa realidade. Antes de 1400, na era do patrimonialismo, nenhum Estado possuía um orçamento nacional no sentido entendido da palavra. Impostos existiam nos Estados europeus mais comercializados, mas por toda parte governantes obtinham a maior parte de suas receitas a partir de tributos, alugueres, encargos e taxas. Soberanos individuais tomavam empréstimos, usualmente em nome próprio e mediante o oferecimento de garantia real. Durante o século dezesseis, enquanto a guerra multiplicava os gastos governamentais por quase todo o continente, Estados europeus começavam a regularizar e expandir orçamentos, impostos e débitos similares. Receitas futuras estatais passaram a servir como garantia ao endividamento de longo prazo.⁷⁷

Nesse quadrante, apenas os Estados capazes de rapidamente reunir recursos financeiros poderiam suportar os custos envolvidos na organização de exércitos nacionais, bem como na execução de investidas militares e na resistência a ataques externos. Em particular, Estados comercializados se encontravam em posição mais vantajosa, comparativamente aos demais - de comércio pouco expressivo -, fosse para obter receitas mediadas por imposições tributárias, fosse para captar recursos por meio de operações creditícias travadas com particulares.⁷⁸ Essas duas fontes de financiamento estatal, vale dizer, influenciavam-se, mutuamente: a capacidade arrecadatória de receitas tributárias, pelos Estados, determinava quais seriam as condições negociais aplicadas aos empréstimos contratados, uma vez que aquelas mesmas receitas eram oferecidas como garantia ao pagamento dos encargos financeiros resultantes dessas operações de crédito. Assim, quão

⁷⁶ Os custos com defesa aumentariam significativamente, à medida que a evolução tecnológica introduzia armamentos de maior potencial destrutivo, como, por exemplo, as armas de fogo, os canhões e os navios preparados para combates marítimos. Ver mais em Tilly (1990, p. 76) e Braun (1975, p. 254).

⁷⁷ Tradução livre do original: "State budgets, taxes, and debts reflect that reality. Before 1400, in the era of patrimonialism, no state had a national budget in the understood sense of the word. Taxes existed in Europe's more commercialized states, but rulers everywhere acquired most of their revenues from tribute, rents, dues, and fees. Individual sovereigns borrowed money, but usually in their own names and against real collateral. During the sixteenth century, as war multiplied state expenditures through most of the continent, European states began to regularize and expand budgets, taxes, and debts alike. States' future revenues began to serve as security for long-term debt."

⁷⁸ Nesse sentido, Tilly (1990) assinala que o custo total da guerra - na escala estabelecida pelos grandes rivais - sobrecarregava os recursos financeiros de todos, exceto dos Estados mais comercializados, capazes de obtê-los, com mais facilidade, mediante impostos e empréstimos tomados de capitalistas.

maior a previsão de ingresso de receitas futuras, menores os riscos percebidos de insolvência estatal e, por sua vez, mais baixa a taxa de retorno exigida pelos emprestadores de dinheiro.⁷⁹

As transformações ocorridas na ordem econômica, especialmente na transição de uma economia de subsistência para uma economia monetária foram, igualmente, decisivas para a emergência dos mecanismos de tributação e para o afluxo permanente e regular de receitas tributárias. O volume de capitais em circulação, a intensidade das atividades econômicas e o nível de renda da população, de fato, constituíram condições essenciais à ascensão, consolidação e viabilidade das exigências tributárias, já no século XVI (Schulze, 1995), mas especialmente nos séculos XVII e XVIII.⁸⁰

Decisivamente, as revoluções econômica e política ocorridas no decurso do século XVIII, em Inglaterra e França, encerraram profunda ruptura com as raçosas – porém, então, ainda existentes - práticas políticas e econômicas medievais. Segundo Valcir Gassen (2012, p. 35), “essas duas revoluções aboliram os direitos feudais, a servidão, o teatro enfitêutico em relação à estrutura fundiária existente”, resultando na separação histórica entre Estado e propriedade. A partir daí, a derivação de receitas estatais, por meio de imposições tributárias, se tornaria algo usual e comum, abandonado o caráter extraordinário e complementar que a elas se atribuía.⁸¹ O Estado passou a depender, mais e mais, da propriedade alheia de seus cidadãos, para extrair os recursos necessários a sua manutenção.⁸²

Com efeito, o componente político da atividade financeira estatal esteve fortemente imbricado à realidade socioeconômica corrente; em verdade, essa mesma realidade limitava os propósitos de obtenção de receitas, por parte dos Estados, de uma forma geral. Por isso,

⁷⁹ A “Revolução Financeira” ocorrida na Inglaterra, durante os séculos XVII e XVIII, é exemplo disso. Conforme Braun (1975), o fato de as dívidas contraídas mediante operações de crédito terem passado a ser garantidas por receitas nacionais, e não somente pelas receitas pessoais do governante, permitiu que o governo obtivesse crédito público de longo prazo e empréstimos em termos favoráveis. Já no século XIX, Daunton (2010) destaca que o sistema de tributação foi fundamental, para que a Inglaterra conquistasse a confiança de financistas e banqueiros internacionais, na contratação de empréstimos.

⁸⁰ Braun (1975) destaca que as mudanças institucionais ocorridas na Inglaterra do século XVII e XVIII consolidaram o uso de ferramentas de tributação, de modo constante e permanente, em superação à utilização ocasional e efêmera dos períodos anteriores. Essas mudanças foram cruciais para a criação de novos métodos de finanças públicas, isto é, para novos sistemas de endividamento estatal de longo prazo.

⁸¹ Schulze (1995, p. 277) assinala que, nos séculos XVI e XVII, impostos ainda eram vistos como uma forma de supressão da propriedade privada dos indivíduos e somente excepcionalmente eram admitidos.

⁸² Estas são as impressões de Valcir Gassen (2012, pp. 36-38), a esse respeito: “É nesse contexto que se edifica uma das principais características do Estado, tal qual é atualmente concebido: a separação definitiva deste em relação à propriedade. Historicamente, na maioria das formas de organização estatal anteriores a este período, quase todas as coisas, bem como as pessoas, eram tidas e vistas como de propriedade do Estado ou daquele que detinha o poder. Estado e propriedade confundiam-se em um espaço em que tudo e todos pertenciam ao Estado. [...] A cisão entre Estado e propriedade produziu nos Estados contemporâneos uma dependência econômica destes em relação à sociedade. Uma dependência econômica do Estado em relação ao patrimônio individualizado na sociedade. Neste sentido, para que o Estado tenha os aportes econômicos necessários para a sua manutenção precisa se apropriar da propriedade alheia, ou seja, da propriedade de seus cidadãos.”

não se pode eleger um só fator - seja o político, o militar, o econômico ou o social – como elemento fundamental à formação das estruturas financeiro-fiscais do Estado moderno. Não apenas as guerras, tampouco a monetização da economia, senão uma pluralidade de ocorrências nos planos político, cultural, religioso, econômico e social as modificaram intensamente.⁸³ Essa dimensão conjuntural foi bem compreendida por Schumpeter (1991, p. 108), desta forma:

[N]ão fosse a necessidade financeira, a causa imediata para a criação do Estado moderno estaria ausente. Por sua vez, o surgimento dessa necessidade e a sua satisfação, precisamente pelo método das exigências tributárias, é explicado pelo processo de desintegração das formas medievais de vida. Esse processo em si pode muito bem ser traçado através de todas as causas intermediárias às mudanças nas fundações da economia; ele se encerra na livre economia da família individual. [...] O imposto não é apenas um fenômeno superficial, mas uma expressão desse desenvolvimento, que ele resume numa direção particular. Impostos não apenas ajudaram a criar o Estado. Eles ajudaram a formá-lo. O sistema tributário foi o órgão cujo desenvolvimento resultou em outros órgãos. Com as notas de crédito fiscal em mãos, o Estado penetrou nas economias privadas e ganhou crescente domínio sobre elas. [...] O tipo e o nível dos impostos são determinados pela estrutura social, mas, uma vez existentes, eles se tornam uma ferramenta, por assim dizer, sobre a qual os poderes sociais podem lançar mão, a fim de modificar essa estrutura.⁸⁴

O resultado desse longo processo – imbuído de elementos políticos, econômicos e sociais - foi herdado pelos Estados contemporâneos, de maneiras diferentes. No entanto, por mais distintos que tenham sido os caminhos percorridos, todos conduziram ao triunfo das imposições tributárias, como principais instrumentos empregados pelo Estado para obtenção

⁸³ Deodato (1949, pp. 22-23) explicita a inter-relação de fatores políticos, econômicos e sociais, na estruturação de sistemas tributários, desta maneira: “À época dominical sucede, então, o período da economia fiscal, a título predominante ou quase exclusivo, característica do período moderno de governo civil ou período liberal. Esse período está em estreita conexão com a transferência do solo às pessoas privadas e com o regime de exploração industrial quase exclusivamente privada. O crescimento da tributação é, pois, a consequência do sistema econômico individualista e de sua base jurídica. O desenvolvimento da tributação, por efeito das crescentes necessidades públicas, exige uma modificação na organização do sistema de economia privada, que tem, como corolário, uma modificação no modo de tributação. Intervém, então, no sistema dos impostos, os partidos econômicos e sociais”.

⁸⁴ Tradução livre de: “[W]ithout financial need the immediate cause for the creation of the modern state would have been absent. In its turn, the appearance of this need and its satisfaction precisely by the method of tax demands is explained by the process of disintegration of medieval forms of life. This process itself may very well be traced through all intermediate causes to changes in the very foundations of the economy; it ends up in the free economy of the individual family. [...] The tax is not merely a surface phenomenon, it is an expression of this development which it summarizes in a particular direction. Taxes not only helped to create the state. They helped to form it. The tax system was the organ the development of which entailed the other organs. Tax bill in hand, the state penetrated the private economies and won increasing dominion over them. [...] The kind and level of taxes are determined by the social structure, but once taxes exist they become a handle, as it were, which social powers can grip in order to change this structure.”

de receitas, das quais a sua própria subsistência passou a depender. Não fosse por elas, é bastante improvável que o aparato institucional destinado à criação, à proteção e à efetivação de direitos e liberdades teria sido criado, tampouco aperfeiçoado.

Realmente, os recursos obtidos por meio da cobrança de impostos determinaram a formação do Estado moderno e condicionaram a construção das suas instituições (O'Brien, 2007). Desde que a estrutura administrativa estatal, a implementação de políticas econômicas ou sociais e a adoção de outras ações e iniciativas governamentais tornaram-se dependentes da disponibilidade de receitas tributárias, um Estado sem recursos não seria capaz de assegurar a efetividade de quaisquer direitos. Contrária à argumentação liberal usual, essa constatação se aplica, indistintamente, tanto aos direitos “positivos”, quanto aos “negativos”.

De modo bem sintético, essas duas categorias de direitos costumam ser assim entendidas: (1) direitos positivos demandariam imediata participação do Estado, para serem efetivamente exercidos; entre eles se incluem, por exemplo, o direito à saúde, à moradia e à educação; (2) reversamente, a efetiva fruição dos direitos negativos seria obstruída por qualquer interferência estatal, justamente porque esses mesmos direitos destinam-se a proteger os indivíduos de eventuais abusos governamentais, como prisões arbitrárias, o confisco de bens, desapropriações, embaraços à livre celebração de contratos, entre outros.

Francamente, a dicotômica categorização de direitos – em positivos ou negativos – parece ter seguido o enganoso influxo dos embates ideológicos, a respeito do papel do Estado na esfera econômica; mais especificamente, ao familiar contraste político entre Estado mínimo e Estado interventor (Holmes e Sunstein, 1999). Enquanto intervém, o Estado é entendido como provedor de direitos (Estado intervencionista); conforme se abstém de agir, como espectador do livre exercício de direitos (Estado mínimo).

No plano econômico – não apenas, mas particularmente - a ambivalência entre direitos “positivos” e “negativos” é tão implausível quanto a dicotomia da qual é essencialmente originária, a saber, a que separa mercados e Estado. Não existem direitos de feição “negativa”, no sentido que a eles se costuma atribuir; certamente, esses direitos jamais existiriam, diante da abstenção estatal sobre o “livre jogo de forças do mercado”. Mais correta parece a asserção de que todos os direitos e liberdades são, necessariamente, positivos, porque decorrem da minuciosa estrutura regulatória e do complexo aparato burocrático estatais, cuja operacionalização não prescinde a intervenção do Estado (Holmes e Sunstein, 1999).

A forma de conceitualização abstrata, procedente do doutrinação econômico liberal, aparentemente emprestou significado à definição da categoria “negativa” dos direitos. Por

essa razão, esses direitos são percebidos como naturais, ínsitos aos indivíduos e independentes das estruturas institucionais estatais. O direito à propriedade privada é, talvez, o maior exemplo dos direitos categorizados como “negativos”, sobre os quais o Estado deveria abster-se de intervir, principalmente por meio de instrumentais tributários.

Deveras, enquanto abstração, o direito à propriedade privada é incompreensível, juridicamente. Um emaranhado complicado e muito extenso de leis e regulamentos estatais dispõe a respeito da aquisição, da transmissão e da perda da propriedade (Chang, 2007), sem o qual transações econômicas e transmissões hereditárias, por exemplo, seriam inviáveis. Aliás, não se reconhece a propriedade de qualquer bem imóvel, senão por meio de título público lavrado sob as formas e condições estabelecidas pelo Estado?⁸⁵ Mais ainda, que forças são empregadas para a proteção da propriedade, diante de invasões e ameaças, e para a reparação de danos eventualmente causados ao patrimônio dos indivíduos, senão as estatais?

Do ponto de vista fiscal, isto parece fundamental: além do perímetro institucional do Estado, não há propriedade; é por meio do artifício, não da natureza, que todos os direitos concernentes à propriedade ganham forma. Um vasto e dispendioso aparelho estatal é necessário, para criá-los, reconhecê-los, limitá-los e mantê-los. Assim, a propriedade deve ser entendida em um contexto pós-tributação, como direito criado a partir do arranjo institucional do Estado, que é moldado pelos tributos. Nesse sentido, “[d]ireitos de propriedade são aqueles que as pessoas possuem sobre os recursos que podem legalmente controlar, após tributos, não antes” (MURPHY e NAGEL, 2002, p. 175).⁸⁶

As frequentes reações a imposições tributárias, normalmente resultam da equivocada percepção abstrata da naturalidade dos direitos de propriedade, tradicionalmente presente no pensamento econômico liberal. A partir dela, tributos são compreendidos como algo que estorva o exercício de direitos e que priva os indivíduos da plenitude de suas liberdades. Richard Epstein (1982, 1985) chega ao ponto de afirmar que todo tributo consiste em uma forma de confisco; Robert Nozick (1999) radicalmente equipara a exigência de tributos sobre a renda à escravidão, pelo que compele os indivíduos a cederem parte do fruto de seus

⁸⁵ A respeito das contradições emergentes da noção liberal dos direitos à propriedade, Myrdal (1997, p. 129) – não sem perplexidade – assinalara: “[...] a teoria clássica da troca alicerça-se no princípio metafísico do valor-trabalho. Isso, por sua vez, remonta à noção contida [no direito] natural de que a propriedade é sancionada pelo trabalho. Essas noções, às quais os clássicos mais tarde conferiram fachada psicológica, já encerram uma teoria liberal. Só na ausência da compulsão e da interferência externa coaduna-se a propriedade em estado natural com as exigências [do direito] natural. A teoria é então aplicada às condições reais. Porém, uma vez que em condições reais há outros títulos à propriedade além do trabalho, emerge um conflito entre dois tipos de liberalismo: um defende a não-interferência sob as condições presentes, outro professa a liberdade apenas para o estado natural, mas com interferência na situação existente para restabelecer [o direito] natural.”

⁸⁶ Tradução livre de: “Property rights are the rights people have in the resources they are entitled to control after taxes, not before.”

trabalhos à satisfação de propósitos alheios às suas vontades. Entretanto, “[...] para saber se o Estado tem ‘privado’ alguém de qualquer coisa, precisamos saber o que as pessoas tem direito a ter” (HOLMES e SUNSTEIN, 1999, p. 90).⁸⁷

Evidentemente, a propriedade deve ser analisada dentro da quadra institucional estatal de que decorre. Nesse sentido, o exercício dos direitos de propriedade depende da qualidade das instituições públicas e de um Estado ativo, capaz de reconhecê-los e preservá-los, satisfatoriamente. Com isso,

[p]ostular que a instituição de tributos por parte do ente tributante é uma ameaça ao direito de propriedade [...] é, de certa forma, pensar ao contrário em termos lógicos. É uma postura, no mínimo, equivocada, pois um dos fins da atividade financeira do Estado, em específico, por intermédio da instituição de tributos, é garantir a propriedade privada, o direito de propriedade. (GASSEN, 2012, p. 39)

No Brasil, grande destaque se dá ao “conflito” entre o exercício de direitos e liberdades e as exigências tributárias do Estado. O doutrinação tributário brasileiro – que implicitamente adota as premissas liberais, de maneira geral⁸⁸ - dedica boa parte de suas apreensões às “limitações ao poder de tributar”, ignorando questões bem mais relevantes, como, por exemplo, a destinação que se dá aos recursos obtidos a partir da tributação e em que medida esses mesmos recursos aperfeiçoam a capacidade do Estado brasileiro de modificar a realidade socioeconômica existente e de tornar efetiva a fruição de direitos e liberdades pelos seus cidadãos.⁸⁹

Não se pode compreender o fenômeno tributário e os problemas que dele advém, desconsiderando a forma como as receitas tributárias são empregadas, pelos canais da despesa pública. Os impactos dos tributos na esfera pessoal dos indivíduos constituem ferramental

⁸⁷ Tradução livre de: “[...] to know whether the state has ‘deprived’ anyone of anything, we need to know what people are entitled to have.”

⁸⁸ A respeito da influência libertarista sobre a doutrina tributária brasileira, Marciano Seabra Godói (2012, p. 203) justifica: “O que buscamos é tão somente extirpar do inconsciente coletivo dos operadores do Direito Tributário a mensagem aí inculcada subliminarmente pelo libertarismo: a mensagem de que o tributo é uma subtração simplesmente *tolerável* (mas não *justificável* por argumentos de justiça) de direitos *legítimos* do cidadão, numa operação que pela sua própria natureza converte um recurso produtivo/útil (enquanto nas mãos do contribuinte) em algo improdutivo/inservível (depois que ingressa no sorvedouro da *máquina estatal*).”

⁸⁹ No Brasil, o discurso doutrinário encontra importante expressão política nos projetos de lei que propõem a criação do “Estatuto do Contribuinte” (PLS 646/1999 e PLP 38/2007). O propósito o revela: a proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, nas relações jurídicas entre contribuintes e fisco. Segundo José Maria Arruda de Andrade (2012, p. 12), nas discussões de direito tributário “[...] qualquer referência à influência da política ou da economia poderá soar como um risco às liberdades individuais e patrimoniais dos contribuintes, sendo já conhecida a forma como essa estratégia levou a um isolamento doutrinário e à adoção de parâmetros teóricos típicos dos séculos XVIII e XIX (Escola da Exegese e Jurisprudência dos Conceitos, para simplificar e resumir).”

muito limitado de avaliação; é importante que as exigências tributárias sejam situadas em um contexto mais amplo, incluindo as escolhas políticas relacionadas à alocação dos recursos fiscais (Murphy; Nagel, 2002).

Quanto a esse particular, importantes constatações procedem da mencionada categorização dicotômica dos direitos. Em verdade, os propósitos almejados com a separação radical entre direitos “positivos” e “negativos” não são politicamente inocentes, especialmente sob a ótica fiscal. Ao desconsiderar o arranjo institucional do Estado, descrevendo-os abstratamente, a argumentação liberal pretende fazer crer que a manutenção de um Estado “mínimo” - isto é, a de um Estado abstencionista - é algo simples e nada dispendioso, o que é muito questionável. De fato, “[...] descrever um sistema político genuinamente capaz de reprimir a força e a fraude como ‘mínimo’ é sugerir, contra toda evidência histórica, que tal sistema é fácil de alcançar e manter. Ele não é.” (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 63).⁹⁰

Dos direitos e liberdades mais caros aos liberais, nem ao menos um seria exercível, não fossem as instituições governamentais, cujo funcionamento é custeado pelas receitas tributárias. Especificamente em relação às liberdades econômicas de contrato e propriedade, isto parece verdade: a *liberdade de contrato* está sujeita ao minudencioso regime regulatório estatal, que confere força executiva às disposições contratuais e disponibiliza permanente acesso à atividade jurisdicional organizada pelo Estado, que as garante, em caso de descumprimento indevido; a *propriedade privada* é cuidadosamente regulada pelos poderes estatais, que asseguram a distribuição do resultado das atividades econômicas, garantem o uso, gozo e a disposição de bens, e a ela dedicam, constantemente, forças policiais e militares, além de numerosos remédios judiciais, para protegê-la.

Tendo em vista a enorme quantidade de relações econômicas que são estabelecidas diariamente, a crescente complexidade do ambiente de negociações e a diversidade cultural de cada um dos agentes e setores atuantes na economia, dificilmente um Estado organizado em torno dos direitos e liberdades ditos “negativos” poderia ser concebido como mínimo, isto é, como organização política diminuta, de exíguos custos operacionais.

A compreensão do discurso liberal é importante, pelo modo como influencia a formulação de políticas públicas, sobretudo no que concerne ao seu aspecto fiscal. Aí, a pretensa modicidade dos gastos necessários à manutenção de um Estado “mínimo” e os

⁹⁰ Tradução livre do original: “[...] describing a political system that is genuinely capable of repressing force and fraud as ‘minimal’ is to suggest, against all historical evidence, that such a system is easy to achieve and maintain. It is not.”

benefícios políticos e econômicos advindos da “abstenção” estatal⁹¹ são utilizados como argumento político, para infirmar a criação de programas governamentais direcionados ao atendimento das demandas sociais e econômicas apresentadas pelas classes mais modestas da população. Liberais os consideram uma ameaça fiscal; se valem do contraste - que forjaram - entre direitos “positivos” e “negativos”, associando, aos primeiros, a ideia de que implicam *elevados e infundáveis dispêndios financeiros*, e, aos segundos, a de *gratuidade*, ou quase isso.

Contudo, os gastos envolvidos na garantia dos direitos “negativos” podem atingir as mesmas cifras das despesas destinadas à efetivação de direitos “positivos”, ou até mesmo superá-las. Segundo Bellamy (2000, p. 135), os liberais geralmente argumentam que os

[...] gastos com bem-estar são infinitamente elásticos. Mas exatamente a mesma objeção pode ser feita a respeito das garantias às precondições da liberdade, estritamente definida: o que conta como coerção é similarmente contestável, e as medidas que podem ser adotadas para assegurar a sua ausência, igualmente propensas à inflação. Pode-se gastar tanto com forças policiais, quanto com hospitais.⁹²

Afinal de contas, direitos de feição “negativa” são fundamentalmente positivos. A liberdade de associação, de contrato, de iniciativa, os direitos à propriedade, à ampla defesa, à segurança pessoal e patrimonial, além de outros, supõem a presença constante de forças policiais e militares, carceragens, tribunais de justiça etc., instituições cujos custos de organização e manutenção são consideravelmente altos. Na verdade, os gastos destinados à garantia *absoluta* das “liberdades negativas”, provavelmente, ultrapassariam os limites da capacidade financeira dos Estados, do mesmo modo que assegurar um nível aceitável de vida a todos (Bellamy, 2000). O Estado “mínimo” não é mais factível do que qualquer outro; ao contrário, é igualmente complexo e dispendioso.

Essas considerações expõem a superficialidade das discussões políticas pertinentes à tributação e seus efeitos na economia. Desde muito tempo - e até hoje -, tributos são utilizados como combustível para projetos governamentais de expansão comercial e econômica. Nos áureos tempos do liberalismo econômico, vale dizer, o substrato economicamente mais fraco da população esteve submetido ao ônus financeiro dos impostos indiretos, que financiavam o

⁹¹ A virtude do Estado mínimo consiste em permitir que as “forças naturais” do mercado operem livremente; só assim, conforme se entende, é possível o exercício das liberdades políticas e econômicas.

⁹² Tradução livre de: “[...] spending on welfare is infinitely elastic. But exactly the same objection can be made about ensuring the preconditions of narrowly defined liberty: what counts as coercion is similarly contestable, and the measures that might be taken to secure its absence just as prone to inflation. One can spend as much on police forces as on hospitals.”

caro aparelho estatal liberal, quase que exclusivamente consagrado às demandas econômicas.⁹³

De fato, a influente argumentação econômica liberal desorienta as discussões sobre tributação, enquanto oculta o modo pelo qual receitas fiscais são despendidas. Assim, tem conseguido, com certo sucesso, difundir a impressão de que - módico do ponto de vista fiscal - o desenho de Estado que defendem possibilita aos indivíduos a conservação do que lhes pertence, porque deles não seriam exigidos os demasiados encargos tributários próprios de uma organização política voltada ao atendimento de ideais de justiça socioeconômica.

Todos os direitos e liberdades políticos, econômicos e sociais são financiados por recursos públicos, majoritariamente provenientes da arrecadação de tributos e canalizados pelas vias estatais da despesa. A retórica liberal de que nada demandam do Estado, senão abstenção, é tão inconsistente, que surpreende o modo como é capaz de convencer até mesmo aqueles que em nenhuma medida são favorecidos pelos resultados produzidos pelos mercados. Políticos aproveitam-se da força retórica dos argumentos liberais para sugerir reduções na carga tributária, o que é bastante bem recebido socialmente, por mais que o substrato ideológico dessas iniciativas seja ilusório.⁹⁴

Isso não precisa ser assim. A típica expressão do pensamento liberal de que “não existe almoço grátis” serve bem às críticas contra um Estado pretensamente módico. É preciso que se tenha em consideração que a tessitura socioeconômica real decorre da estrutura institucional do Estado. Melhor dizendo, todas as relações econômicas e a maneira como resultados financeiros e patrimoniais são distribuídos na economia resultam das instituições estatais, cuja existência não seria possível, não fossem os tributos.

Trata-se, verdadeiramente, do tipo de organização política que se pretende construir.⁹⁵ O campo de investigação é muito mais amplo, do que a simples medição de níveis de

⁹³ De acordo com Schulze (1995, p. 278), as “[...] receitas tributárias desapareceram, no século dezesseis, em despesas com a burocracia e com as forças armadas, uma vez que a parcela da despesa com educação e infraestrutura era trivial, na maioria dos Estados. A tributação, portanto, somente redistribuía riqueza entre aquele estrato da sociedade que participava proeminentemente dos assuntos comerciais e financeiros do Estado [...]” Tradução livre de: “[...] In reality, the proceeds from taxation in the sixteenth century disappeared in expenditure on the bureaucracy and the armed forces, since the share of expenditure for education or the infrastructure was trivial in most states. Taxation thus only redistributed wealth among those strata of society which participated prominently in the business and financial affairs of the state [...]” Nesse mesmo sentido, em relação à Inglaterra, ver O’Brien (2007) e Braun (1975).

⁹⁴ Nagel e Murphy (2002) esclarecem que a classe política se aproveita da percepção intuitiva das pessoas, a respeito da naturalidade dos direitos à propriedade (e, por sua vez, de suas rendas), para descreverem aumentos de impostos como algo que toma do povo o que naturalmente lhes pertence. O passo político seguinte é argumentar que reduções na carga tributária devolveriam às pessoas o que injustamente teria sido delas extraído.

⁹⁵ As escolhas políticas a respeito da destinação dos recursos estatais são fundamentais, para a construção de uma comunidade política mais justa, seja qual for o ideal de justiça que se pretenda alcançar. Assim, conforme anotam Dale e Schachter (1978, p. 5), “[o]s recursos disponíveis não nos permitem lançar um efetivo ataque

tributação, da forma como indivíduos reagem ao pagamento de tributos e do estudo das distorções econômicas supostamente advindas das imposições tributárias. Essas são questões pontuais que quase nada acrescentam à análise das funções, objetivos e efeitos sociais, políticos e econômicos da tributação, justamente porque eles (funções, objetivos e efeitos) podem ser promovidos ou obstruídos, pela forma como as receitas tributárias são alocadas, em um contexto pós-tributação, e não pelo modo como são recolhidas, em um momento pré-tributação.

CAPÍTULO 2 - TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO: OS INCENTIVOS FISCAIS

2.1. OS INCENTIVOS FISCAIS E SEUS ELEMENTOS FUNDAMENTAIS

Em economia, de modo geral, predomina o entendimento de que a tributação influencia, negativamente, o desempenho da atividade econômica. Desde longa data, propaga-se a noção de que imposições tributárias retiram recursos de setores econômicos produtivos, redirecionando-os a um setor público que os emprega de maneira menos eficiente do que os mercados, isto é, a um setor que necessariamente dá aos capitais um destino improdutivo.⁹⁶

sobre todos os problemas enfrentados pela nação, ainda que houvesse um acordo sobre tributos elevados [...]. Prioridades devem ser estabelecidas. Mas como? Quais problemas devem ser atacados primeiro? Quem deve decidir? Essas questões são importantes numa sociedade democrática em que o sucesso requer que haja amplo suporte à ação que se deve adotar. Se a população estiver dividida e em conflito consigo mesma, é provável que os muitos objetivos perseguidos sejam comprometidos, deixando quase todos infelizes.” Tradução livre de: “The resources available do not permit us to launch an effective attack on all the problems facing the nation at once even if there were agreement on higher taxes [...]. Priorities must be established. But how? Which problems should be tackled first? Who is to decide? These questions are important in a democratic society in that success requires that there be broad support for the action to be taken. If the citizenry is divided and in conflict with itself, it is likely that the various goals sought will be compromised, leaving almost everyone unhappy.”

⁹⁶ Aliomar Baleeiro (1990, p. 165), referindo-se às clássicas doutrinas econômicas, assinalou que “[...] a grande maioria via no imposto um mal necessário, que se deveria circunscrever ao inevitável. Ele desviava fundos que, pela acumulação, formariam capitais e empregar-se-iam fecundamente em iniciativas reprodutivas dos particulares. Os diversos impostos, na opinião daquela época, eram embaraços à formação dos capitais, à produção, ao comércio e à capacidade de os empresários assumirem riscos. Se recaíssem sobre os lucros, matariam o único incentivo ao trabalho, ao empreendimento e às realizações proveitosas de toda a natureza.” No mesmo sentido, Gerson Augusto da Silva (2009, p. 87): “De acordo com as ideias imperantes sobre as funções do Estado – congruentes com os postulados da economia clássica – as despesas do Governo e os tributos surgiam como elementos perturbadores da alocação ótima de recursos [...]” Ainda de modo similar, Villegas (1975, p. 650) assinala que os clássicos pensavam que o dinheiro que se entregava ao ente público, a título de tributos, teria maior proveito se mantido nas mãos dos particulares.

Não são poucos os estudos que procuram demonstrar os efeitos prejudiciais dos tributos sobre intenções de investimento de capital, geração de empregos, produtividade industrial e sobre a renda e patrimônio dos indivíduos, a partir da premissa de que exigências fiscais distorcem a tomada de decisões e alteram o comportamento dos agentes econômicos.⁹⁷ Em síntese e na essência, defende-se que imposições tributárias desestimulam a prática de iniciativas e ações econômicas, reduzindo o ritmo de transações no mercado e diminuindo as perspectivas de crescimento econômico de um país.⁹⁸

Com isso em elevada consideração, desde os clássicos, a doutrina econômica liberal alicerça seus modelos ideais de tributação sobre o pilar fundamental da *neutralidade*. Daí resulta, para os liberais, a instituição de exigências fiscais moderadas, insuficientes para determinar o conteúdo das escolhas econômicas dos indivíduos, isto é, incapazes de animá-los – em razão de tributação branda – ou desanimá-los – por meio de tributos severos – a agir (Duverger, 1960). Nesse sentido, tributos cumpririam o único objetivo de reunir os meios financeiros necessários para assegurar o exercício normal das funções do Estado, objetivo a que se costuma referir por “puramente fiscal” (Laufenburger, 1942; Neumark, 1964).

Afastar-se do postulado da neutralidade significaria perturbar o mercado, desviando-o de seu prometedor curso natural, que ficaria, então, comprometido. Exatamente por isso, Richard Musgrave (1978, p. 50), ao teorizar a respeito dos objetivos da tributação, recomendava que

[p]ara evitar tais ônus, que prejudicam o contribuinte sem ajudar o Tesouro, tributos deveriam ser escolhidos de modo a serem os mais neutros possíveis quanto aos seus impactos sobre a atividade do setor privado e sobre os incentivos econômicos. A escolha de tais tributos permite que o mercado opere de maneira mais eficiente.⁹⁹

⁹⁷ Estudo conduzido por Richard Vedder (2006) cataloga os principais aportes teóricos econômicos, a esse respeito, detalhadamente. Ilustrativamente, Boadway e Shah (1995) chegam a afirmar que se o desiderato político é o de promover aumentos no volume de investimentos de capital, esse objetivo seria atingido subsidiando o capital, não o tributando.

⁹⁸ Essa percepção é resumida por Marcos Mendes (2008, pp. 15-16), desta forma: “Ao impor tributos às famílias e empresas, o governo distorce o funcionamento da economia. A teoria econômica estipula que, sob certas condições, o livre funcionamento do mercado resulta na aplicação eficiente dos recursos disponíveis. Os impostos, ao serem incorporados aos custos e preços, podem distorcer os preços relativos e, com isso, afetar os incentivos ao investimento, à poupança e à exportação. Por exemplo, impostos elevados sobre a renda tendem a desestimular a oferta de trabalho (ao reduzir o salário líquido), impostos sobre bens de capital desestimulam o investimento, etc.”

⁹⁹ Tradução livre de: “In order to avoid such burdens, which hurt the taxpayer without helping the Treasury, taxes should be chosen so as to be as neutral as possible in their impact upon the private sector activity and economic incentives. In choosing such taxes the market is permitted to operate in a more efficient fashion.”

Decerto, essas projeções econômico-tributárias refletiam - como permanecem a refletir – as concepções políticas e ideológicas liberais, respeitantes às atribuições a que se deveria circunscrever o Estado. Como consequência lógica do doutrinamento político-econômico liberal, a neutralidade da tributação assume o mesmo caráter rígido e restritivo com o qual se pretendia – e como ainda se pretende – conceber a esfera de atividades estatais. Assim, tributos neutros seriam aqueles destinados exclusivamente à provisão de recursos ao tesouro estatal, para o custeio de uma estrutura administrativa de tamanho reduzido e de competências limitadas (Deodato, 1949; Duverger, 1960; Neumark, 1964).

Curiosamente, a transição do “modelo liberal” de Estado para o “intervencionista” conservou, em certa medida, algumas percepções políticas liberais relacionadas à tributação e seus efeitos econômicos. É assim que, *como consequência das supostas modificações que provocam na economia*, tributos têm sido conscientemente utilizados – ainda mais, a partir dos influxos teóricos da doutrina keynesiana¹⁰⁰ - como instrumentos regulatórios, pelo Estado *interventor*, para a realização de objetivos político-econômicos. Em situações específicas, tributos são politicamente ajustados para influir sobre a engrenagem econômica, no intuito de conservar ou aperfeiçoar o seu funcionamento, ampliando as possibilidades de intervenção governamental sobre os destinos da economia.¹⁰¹ A tributação passa a ser, então, ferramenta de política econômica estatal (Gascon, 1964; Villegas, 1975; Silva, 2009).

¹⁰⁰ Nesse sentido, Torres (2005, p. 134) assinalara: “Ao tempo do Estado Intervencionista, que se afirmou principalmente nas décadas seguintes ao término da 2ª Grande Guerra, sob a inspiração do pensamento keynesiano, acreditava-se que as isenções e os incentivos fiscais eram a panacéia [sic] para o desenvolvimento. Não só o Brasil, mas também os Estados Unidos e as principais nações europeias (França, Alemanha, Inglaterra, Itália, etc.) cifraram a sua política fiscal na idéia de desenvolvimento movido à custa do dinheiro do Estado”. De fato, John Maynard Keynes defendia a utilização, por parte das autoridades estatais, do ferramental de índole fiscal a serviço de objetivos político-econômicos, especialmente em períodos de crise, marcados pela baixa intensidade da atividade econômica. Contrapondo-se ao ideário liberal do *laissez-faire*, Keynes cria que estímulos fiscais estatais, por intermédio de gastos governamentais diretos ou pela concessão de incentivos fiscais, deveriam ser manejados, como forma de promover acréscimos no investimento produtivo e na propensão ao consumo, maximizando a demanda agregada diante de profundas depressões. A respeito da descrença de Keynes, quanto aos preceitos da escola clássica, vale citar: “O celebrado otimismo da teoria econômica tradicional [...] tem como origem, no meu entender, o fato de não haver sido levado em conta o empecilho que uma insuficiência da demanda efetiva pode significar para a prosperidade, pois em uma sociedade que funciona de acordo com os postulados clássicos deveria existir uma tendência natural para o emprego ótimo dos recursos. Pode muito bem ser que a teoria clássica represente o caminho que a nossa economia, segundo o nosso desejo, deveria seguir, mas supor que na realidade ela assim se comporta é presumir que todas as dificuldades estejam removidas” (Keynes, 1996, p. 66). É certo, deve-se ressaltar, que o emprego da tributação, com finalidades regulatórias, não é algo novo. Segundo Burg (2004), desde o Império Babilônico, tributos são empregados para encorajar ou desencorajar comportamentos. Contudo, conforme destacam Héctor B. Villegas (1975) e Alberto Deodato (1976), até o século XVII não existiam estudos de relevância considerável em relação à atividade financeira do Estado, tal como concebida atualmente; somente a partir do século XX é que a ciência financeira ganha maior importância e conteúdo, razão pela qual é a esse período que se dedicará exclusiva atenção.

¹⁰¹ Quanto a esse particular, até mesmo Musgrave (1978, p. 51) reconhece a utilidade dos tributos, na regulação da economia, sem abandonar, no entanto, o prestígio ao livre funcionamento dos mercados, como se lê: “O requerimento de que tributos deveriam ser neutros nos seus impactos sobre o setor privado é somente válido se a

Simplificadamente, fosse a pretensão regulatória de *incentivo* a ações e práticas econômicas, o Estado adotaria medidas de *mitigação* ou *eliminação* dos gravames tributários que sobre elas, normalmente, incidiriam. Doutro modo, fosse o objetivo estatal de *desestímulo* à adoção de certos comportamentos, encargos fiscais seriam *intensificados*, para torná-los mais onerosos a quem os adotasse. Ao conjunto dessas medidas convencionou-se denominar “extrafiscalidade”.¹⁰²

Apesar da relevância que se atribui à tributação regulatória de desestímulo (Ogus, 1998), os incentivos fiscais¹⁰³ figuram como o principal instrumento tributário de política econômica.¹⁰⁴ Mais especificamente, com a concessão de incentivos fiscais o Estado procura intervir no andamento da economia, de modo a superar desafios conjunturais momentâneos, ou até mesmo para dar impulso a modificações estruturais duradouras, no médio ou longo

operação do setor privado, na ausência de tributos, for eficiente. Se há ineficiências na operação do mercado, tributos não neutros podem bem ser chamados para remediar a situação. Isso quer dizer, tributos podem ser um instrumento útil de regulação econômica.” Tradução livre de: “The requirement that taxes should be neutral in their impact on the private sector is valid only if the operation of the private sector in the absence of tax would be efficient. If there are inefficiencies in the operation of the market, nonneutral taxes may well be called for to remedy the situation. That is to say, taxes may be a useful instrument of economic regulation.” Sobre a neutralidade das finanças públicas, v. Villegas (1975, pp. 649-651).

¹⁰² Segundo Baleeiro (1990, p. 176), “[q]uando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou ‘puramente fiscal’, é sobrepajada pelas funções ‘extrafiscais’. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz.”

¹⁰³ Henry Tilbery (1971, p. 21), ao destacar a importância da distinção entre incentivos fiscais e isenções, esclarece: “Como já mencionado, há isenções concedidas por motivos distintos [...] dos econômicos. Por exemplo, isenções fiscais concedidas para diplomatas estrangeiros não têm relação com incentivos fiscais. Por outro lado, o gênero ‘incentivos fiscais’, abrange – além das isenções – outras espécies, tais como alíquota reduzida, bonificação, deduções para depreciação acelerada, suspensão do imposto, crédito do imposto para aplicação em investimentos privilegiados [...]. Outrossim, o termo ‘incentivos fiscais’ é um conceito da **ciência de finanças**, que não se identifica com conteúdo jurídico determinado de nenhum instituto específico, definido pelo **direito tributário**, mas abrange uma variedade de tais institutos, entre os quais a isenção fiscal. São essas diversas espécies, cada uma com sua própria definição no direito tributário, que a Ciência das Finanças agrupa no gênero ‘incentivos’, pelo critério da finalidade, comum à [sic] todos eles”. Por ora, teremos em mente esse último agrupamento citado por Tilbery, sempre que falarmos a respeito de incentivos fiscais, deixando de lado os incentivos de índole creditícia ou financeira, como subsídios e demais subvenções governamentais.

¹⁰⁴ A referência à regulação da economia não quer dizer que o instrumento se limite à implementação de políticas econômicas, senão que o campo de maior aplicação do ferramental tributário, com finalidades políticas, é o econômico. Nesse particular, ainda que circunscritas às isenções – uma das formas de incentivo fiscal -, as asserções de Juan y Peñalosa e Diaz Monasterio (1964, pp. 175-176) destacam a proeminência de desideratos econômicos, no emprego político de instrumentos de tributação: “As isenções fiscais, retamente utilizadas, ademais de requisito imprescindível de justiça tributária para atenuar os efeitos da aplicação geral das normas fiscais, são uma arma poderosa para o logro de fins políticos, sociais e econômicos que os Estados modernos reconhecem entre seus postulados fundamentais. [...] Provavelmente, será no terreno econômico onde exista uma maior tendência a usar as isenções como instrumento para a obtenção de finalidades extrafiscais, principalmente mediante a sua incidência sobre o investimento, a importação de capitais e as exportações”. Tradução livre de: “Las exenciones fiscales, rectamente utilizadas, además de requisito imprescindible de justicia tributaria para atenuar los efectos de la aplicación general de las normas fiscales, son un arma poderosa para el logro de los fines políticos, sociales y económicos que los Estados modernos reconocen entre sus postulados fundamentales. [...] Probablemente, será en el terreno económico donde exista una mayor tendencia a usar las exenciones como instrumento para la obtención de fines extrafiscales, principalmente mediante su incidencia sobre inversión, la importación de capitales y las exportaciones.”

prazo, como, por exemplo, promover o desenvolvimento industrial, fomentar a produção agrícola e fortalecer a balança comercial (Duverger, 1960; Tilbery, 1971; Villegas, 1975).¹⁰⁵

Em todos os casos, o ferramental tributário entrelaça-se com normas orientadoras de comportamento, cujo objetivo é direcionar o empreendimento privado ao encontro de propósitos políticos, propósitos esses que, por vezes, acompanham programas governamentais de desenvolvimento econômico, e, por outras, manifestam-se de modo casuístico e aleatório. Seja como for, *pressupõe-se a influência sempre negativa dos tributos sobre a conduta dos agentes econômicos, nas justificativas – tanto teóricas, quanto políticas – relativas à regulação de mercados por intermédio de mecanismos de tributação.*¹⁰⁶ Ilustrativamente, esse entendimento se vê presente nas elaborações doutrinárias de Gerson Augusto da Silva (2009, p. 98), desta maneira:

Definida uma estrutura tributária dada, o sistema tributário passa a operar como um parâmetro instrumental para os agentes econômicos, influenciando em seu comportamento por meio das alterações dos níveis de receita disponíveis e dos preços relativos dos bens, serviços e fatores. A definição desse parâmetro e suas alterações, no curso do tempo, constituem, por sua vez, um instrumento nas mãos do Estado, utilizável para influir no ritmo e direção que se deseja imprimir ao processo econômico. Em resumo, consideram-se no campo específico da política tributária [...] os efeitos paramétricos dos tributos sobre o comportamento dos agentes econômicos; e a utilização desses efeitos como ferramentas dinâmicas de ação do Estado sobre o sistema econômico, com vistas a influir no ritmo e direção do processo de desenvolvimento.

Isso é bastante importante, tendo em vista que o principal atrativo à adoção de determinados comportamentos, por parte dos agentes econômicos privados, é a eliminação de

¹⁰⁵ Importante notar, como ressaltam Baleeiro (1990) e Silva (2009), que a aplicação governamental da tributação, em benefício de objetivos econômicos, tem lugar tanto para a estabilização da economia, no intuito de evitar e corrigir flutuações nos níveis da receita e dos preços - como mecanismo de correção ou compensação conjunturais -, quanto para promover mudanças estruturais relacionadas ao processo de desenvolvimento. Na realidade, segundo ambos os autores, a adoção dos mecanismos de estabilização ou de promoção do desenvolvimento deve ser coordenada, uma vez que se influenciariam mutuamente.

¹⁰⁶ Villegas (1975, p. 93), teórico defensor do emprego de medidas fiscais na regulação da atividade econômica, discorrera acerca do “efeito econômico difusor dos impostos”, a partir de uma perspectiva negativa: “[...] a difusão é a irradiação em todo o mercado dos efeitos econômicos do imposto mediante lentas, sucessivas e flutuantes variações, tanto na demanda como na oferta de mercadorias e também nos preços. Como consequência do imposto se verificam variações nos consumos, nas produções e na poupança.” Tradução livre de: “[...] la difusión es la irradiación en todo el mercado de los efectos económicos del impuesto mediante lentas, sucesivas y fluctuantes variaciones, tanto en la demanda como en la oferta de mercaderías y también en los precios. Como consecuencia del impuesto se verifican variaciones en los consumos, en las producciones y en el ahorro.” Em igual sentido, Laufenburger (1942, p. 28) afirma: “Qualquer ação fiscal tem consequências econômicas que se manifestam imediatamente na oferta e na demanda, no setor dos preços ou nas esferas reservadas respectivamente ao consumo e à poupança.” Tradução livre de: “Cualquier acción fiscal tiene consecuencias económicas que se manifiestan inmediatamente en la oferta y en la demanda, en el sector de los precios o en las esferas reservadas respectivamente al consumo y al ahorro.”

algo que lhes prejudica e dificulta – assim subentende-se - os negócios: os tributos.¹⁰⁷ É *essencialmente* isso o que inspira a formulação de políticas tributárias de incentivo à economia. Não por outro motivo é que Fritz Neumark (1964, pp. 184-185), referindo-se aos fins econômicos da política fiscal *interventiva*, afirmara que “[...] o chamado ‘imposto de incentivo’ tem como missão principal uma de caráter *negativo*: eliminar do sistema tributário aquelas formas ou técnicas fiscais que prejudiquem o sistema econômico geral”.¹⁰⁸

Outro elemento significativo da outorga governamental de incentivos fiscais é que, ao propiciar ao agente econômico a possibilidade de pagamento reduzido de tributos, ou até mesmo ao eximi-lo totalmente de recolhê-los, o Estado a ele oferece estímulos para que atue de maneira determinada, sem tolher, todavia, as suas liberdades econômicas.¹⁰⁹ Em termos mais claros, o agente é livre para lançar-se sobre as suas atividades, como bem pretender; a diferença é que, ao exercê-las em conformidade com a política estabelecida pelas autoridades econômicas, pagará menos tributos, horizonte aparentemente bastante promissor.¹¹⁰

Sob um específico ponto de vista, a utilização de incentivos fiscais, como forma de promover atividades econômicas politicamente desejáveis, pode muito bem ser compreendida como uma maneira de confiar aos mercados – ainda que, de certa forma, direcionados pelas políticas governamentais das quais se originam vantagens tributárias – a realização de

¹⁰⁷ Quanto a isso, España (1964, p. 162) desenha o “cenário atraente” que se desdobra, a partir da concessão de incentivos fiscais: “Um estímulo fiscal pretende conseguir do sujeito a que se dirige que atue de uma maneira determinada. Para isso introduz no horizonte de suas perspectivas algo novo e atrativo, frente ao qual o receptor ofereça uma resposta no sentido querido.” Tradução livre de: “Un estímulo fiscal pretende conseguir del sujeto al que se dirige que actúe de una manera determinada. Pera ello introduce en el horizonte de sus perspectivas algo nuevo y atractivo, frente al cual el receptor ofrezca una respuesta en el sentido querido.”

¹⁰⁸ Tradução livre de: “[...] el llamado ‘impuesto de incentivo’ tiene como misión principal una de carácter *negativo*: eliminar del sistema tributario aquellas formas o técnicas fiscales que perjudiquen al sistema económico general”.

¹⁰⁹ A respeito da preservação de liberdades, no direcionamento político-tributário da atividade econômica, debruçou-se España (1964, p. 157): “O curioso é que agora, ao agir, o Estado, por meio da política fiscal, atua com pleno reconhecimento do princípio de mercado, e essa postura constitui um critério geral de sua conduta. Não se quer pelo Estado substituir a conduta do empresário, nem muito menos a do consumidor, senão alterá-la. Não se quer suprimir o mecanismo de eleição em que o mercado consiste, senão precisamente utilizá-lo. Na política fiscal realizada por meio de estímulo se oferece à unidade econômica privada a faculdade de decidir como se aquela não existisse, porém com a importante diferença de que por meio de seus instrumentos se incita a decisão em determinado sentido.” Tradução livre de: “Lo curioso es que agora al actuar el Estado por médio de la política fiscal actúa com pleno reconocimiento del principio de mercado, y esta postura constituye un criterio general de su conducta. No se quiere por el Estado substituir la conducta del empresario, ni mucho menos la del consumidor, sino alterarla. No se há querido suprimir el mecanismo de elección em que el mercado consiste, sino que se quiere precisamente utilizarlo. En la política fiscal realizada por médio de estímulo se ofrece a la unidad económica privada la facultad de decidir como si aquélla no existiera, pero com la importante diferencia de que por médio de sus instrumentos se incita a la decisión em determinado sentido.”

¹¹⁰ Quanto a isso, Tipke (2012, p. 62) manifestou-se: “Em todo o mundo são os ‘tributos utilizados como orientadores de condutas’. [...] Eles são denominados impostos dirigistas, impostos de fins sociais ou impostos de fins não fiscais. [...] A maioria das normas dirigistas em espécie entretanto são favorecimentos fiscais. Quem se comporta de conformidade com elas paga menos impostos, do que teria de pagar de acordo com o princípio da capacidade contributiva.”

objetivos de ordem pública. Dessa forma talvez entenda Schoueri (2005, p. 47), quando afirma que “[...] incentivos e desincentivos fiscais adotarão como critério de escolha o mercado [...]”.¹¹¹ Conforme justifica, o

[p]onto relevante da intervenção por indução é que ela, longe de afastar o mercado, o pressupõe, já que se vale de meios de convencimento cujo efeito apenas se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência, ou não, do ato visado. [...] Em todos os casos, de qualquer modo, no lugar da decisão política, privilegia-se o mercado como centro decisório, para determinar quem vai produzir (ou consumir) e quanto será produzido (ou consumido). (SCHOUERI, 2005, p. 44).

Aliás, quanto a esse particular, Gascon (1964) até adverte sobre o perigo que o emprego de incentivos fiscais pode representar para a “livre operação das forças econômicas”, enquanto inspiradas pelos princípios da economia de mercado. Surpreendentemente, no entanto, ressalta que a “subversão” do livre funcionamento dos mercados, por si só, “[...] não é razão suficiente para condenar o seu uso [...]” (GASCON, 1964, p. 290).¹¹²

De fato, é possível que o característico prestígio aos mercados, por meio da concessão de incentivos fiscais, traga consigo – se bem que de modo oculto ou velado - a ideia de que essas medidas fiscais estatais *interventivas* consistam, em seu aspecto mais fundamental, num movimento político de *restabelecimento da liberdade econômica dos mercados*, especialmente no que concerne às prejudicialidades que a ela advém, a partir da instituição de tributos. E, aparentemente, há algo que resulta dessa percepção: intervenções econômicas mediadas por gastos orçamentários diretos, predomínio da ação do Estado; medidas *interventivas* adotadas por meio de incentivos fiscais, prevalência dos mercados.¹¹³

¹¹¹ Schoueri (2005) inclui aquelas a que se refere por “normas tributárias indutoras”, no meio do instrumental de que dispõe o Estado para intervir no domínio econômico, por meio de *mecanismos de indução comportamental*. Schoueri dedicou-se ao estudo do efeito dessas normas tributárias indutoras sobre o comportamento de agentes econômicos, concluindo ser possível ao Estado intervir com sucesso sobre o domínio econômico, por meio de estímulos e desestímulos tributários, inclusive para propiciar o desenvolvimento econômico. O mecanismo da indução, segundo Schoueri (2005, p. 54) funcionaria desta forma: “[...] intervenção por indução dá-se por estímulos ou desincentivos do Estado. [...] Na indução por estímulos, proporciona o Estado, vantagens adicionais àqueles que incorrem nos atos contemplados pela norma, que não seriam obtidas no livre funcionamento do mercado; no caso de desincentivos, recai o destinatário da norma em custos que não lhe seriam imputados, em caso de livre curso do mercado.”

¹¹² No original, se lê: “Esto que no es por sí solo razón suficiente para condenar su uso, sí lo es para recomendar que la utilización de estos instrumentos se efectúe de forma ponderada que no conduzca a una aplicación antinatural de los recursos económicos de la comunidad sobre la que operen.”

¹¹³ Esse modo de compreender as políticas de incentivo fiscal fora expressamente declarado por Antônio Franco de Campos (1971, p. 163), que, ao descrever a missão atribuída à Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), manifestou-se desta forma: “Assim, chegamos ao Governo Revolucionário de 1964. Até então a filosofia imperante era conhecida como ‘filosofia estatística’, com predominância de ação pública direta e centralizada. [...] A nova orientação firma-se na concessão de favores, incentivos, estímulos fiscais na busca de

O que parece claro é que, de fato, e *por todos os lados*, existe uma forte expectativa de que a suavização das exigências tributárias seja capaz de modificar, para melhor, a realidade econômica de um país, conduzindo-o ao desenvolvimento. Há inclusive aqueles, como Peñalosa e Monasterio (1964), que, com grande convicção, afirmam parecer indubitosa a eficácia dos incentivos fiscais, quanto ao logro dos objetivos políticos, em virtude dos quais hajam sido estabelecidos.¹¹⁴ Até mesmo José Maria Guitián de Lucas (1964), que tanta ênfase conferiu à inter-relação existente entre estrutura social e estrutura fiscal - e aos possíveis riscos provenientes da adoção de uma política tributária injusta, para os anseios de uma determinada sociedade por mudanças socioestruturais -, ao enumerar *vasta série* de problemas econômicos, como, por exemplo, o desemprego, a concentração de renda e a baixa produtividade industrial, a todos indicara, quase que exclusivamente, uma *única e prolífica* solução: o estabelecimento de incentivos fiscais.

Ainda que traçadas algumas ressalvas, grande parte dos teóricos – economistas ou juristas - toma como certas as vantagens procedentes da concessão de incentivos fiscais. Seja o objetivo compensatório ou corretivo, em momentos de profunda depressão, ei-las lá; sejam as funções prescritas aos tributos as de propiciar mudanças estruturais, para desencadear o desenvolvimento econômico, aí, também, incentivos fiscais revelam-se auspiciosos. Alberto Deodato (1976, p. 114) - apenas para mencionar um dos célebres defensores desses instrumentos tributários de política econômica - mostrara-se bastante confiante na realização dos benefícios prometidos pelos impostos “[...] cuja finalidade não é render: é deixar de render, nada arrecadar para o fisco”.¹¹⁵ Em determinada oportunidade, Deodato (1949, p. 149)

atrair capitais, técnica, com predominância da empresa privada ‘para desencadear um processo de desenvolvimento duradouro e autosustentado’”.

¹¹⁴ Não se pode deixar de mencionar, todavia, a preocupação manifestada por Peñalosa e Monasterio, a respeito da necessidade de uma justificativa política que ampare a concessão de incentivos fiscais. Segundo eles, os incentivos fiscais “[...] não podem ser, como os antigos privilégios, meros benefícios outorgados a certas pessoas ou categorias de pessoas sem outra razão senão o desejo de aumentar seu poder ou silenciar as suas reivindicações” (JUAN Y PEÑALOSA; DIAZ MONASTERIO, 1964, p. 181). Tradução livre do original: “[...] no pueden ser, como los antiguos privilegios, meros beneficios otorgados a ciertas personas o categorías de personas sin otra razón que el deseo de aumentar su poder o acallar sus reivindicaciones”.

¹¹⁵ A íntegra dessa passagem merece transcrição, para que se visualize como, de uma forma geral, *presume-se* que os resultados esperados, mediante o emprego de instrumentos fiscais de regulação econômica, se realizarão: “Há impostos cuja finalidade não é render: é deixar de render, nada arrecadar para o Fisco. Quando se estabelece um imposto contra o luxo ou contra o álcool; quando se cria uma tarifa alta para certas mercadorias importadas; quando se diminui o imposto sobre as novas construções, não se tem em vista arrecadar, aumentar a receita. A finalidade é impedir o luxo, a bebida e a importação excessiva e incentivar as construções. [...] Escasseando os objetos de luxo, a economia individual será mais farta para os gêneros úteis de alimentação e vestuário. [...] Acentuando-se a receita tributária do álcool, acaba-se ou alivia-se a chaga social do alcoolismo, como todo o seu cortejo de misérias e desgraças. Sendo alta a taxa de importação de certas mercadorias estrangeiras, florescerão as indústrias nacionais similares, enriquecendo a economia. Com a diminuição do imposto sobre novas edificações, estas se tornam mais fáceis, auxiliando o crescimento das cidades e resolvendo o grave problema da habitação. O imposto tem, assim, a sua função social porque não deu rendimento.”

concluía, sem conter o entusiasmo, que “[a]s isenções tributárias fomentam a economia; são fatores de crescimento demográfico; melhoram o *standard* de vida das massas; incrementam as construções”.

De uma maneira geral, o ponto de partida das teorizações é sempre o da *presunção* de que incentivos fiscais constituem instrumentos aptos à produção de transformações econômicas – de superação de oscilações conjunturais ou de aperfeiçoamentos estruturais -, em benefício da comunidade política, na qual sejam porventura manejados. No entanto, o otimismo com que o assunto é frequentemente abordado resulta na desconsideração de uma questão elementar: a de saber se – ou até mesmo em que medida - incentivos fiscais são realmente eficazes, na condução do processo de desenvolvimento econômico; em termos mais precisos – e já por antecipação à discussão que se seguirá - “[a] questão que surge, pois, é saber o que realmente significa um postulado geral *prático* para ação *concreta*, quando delimitado por premissas e restrições *abstratas*” (MYRDAL, 1968, p. 208).

2.2 PRESUNÇÕES E CONVENÇÕES, REALIDADES E INCERTEZAS

2.2.1 PRESUNÇÕES E CONVENÇÕES

De fato, *presumir* o desencadeamento de um conjunto de efeitos econômicos benéficos, como resultado do estabelecimento de incentivos fiscais, equivale a remover todas as dificuldades institucionais circundantes. Quem sabe por isso, abordagens teóricas que recorrem a presunções dessa natureza têm conquistado, habilmente, a aceitação de muitos e têm cooperado para a viabilidade política da aplicação de um instrumental – cada vez maior - de estímulos tributários, a serviço do desenvolvimento econômico. Dessa forma, torna-se bem difícil qualquer oposição à instituição de programas governamentais que pretendem desenvolver a economia, instrumentados por esses mecanismos tributários desonerativos; *contestá-los seria algo como objetar a própria aspiração por desenvolvimento.*

Como regra, posições teóricas desse tipo - estruturadas sobre bases presuntivas – tiram suas conclusões de uma série de primeiros princípios, empenho intelectual característico da teoria da finança pública. O persistente recurso a abstrações, nessa seara específica do

doutrinação econômico, foi exatamente o que motivou Myrdal (1997, p. 177) a afirmar, resoluto, que “[a] intrusão da Metafísica não fez tamanho estrago em nenhum outro campo como fez aqui [na teoria da finança pública]”.

A despeito de sugerir parâmetros de condução positiva das atividades econômicas pelo Estado, a teoria da finança pública é composta por uma vastidão de formulações organizadas em torno de valores ideais abstratos, destituídos de significação concreta. Especificamente no que tange aos tributos e seus efeitos na economia, aliás, diversas abstrações foram utilizadas como pontos de partida para especulações teóricas, indistintamente, *qualquer que fosse a tendência política que a elas estivesse relacionada*.¹¹⁶ Assim, não deixaram de absorvê-las elaborações teóricas de matiz econômico *liberal* – cujos aspectos fundamentais remontam ao doutrinação clássico - tampouco as que se propõem de cunho *interventivo e social*. Por isso, não se pode afirmar, sem ressalvas, como pretendia Maurice Duverger (1960, p. 7), que “[a] evolução da Fazenda Pública é a consequência e o reflexo da evolução do Estado”¹¹⁷, ou, como quisera Deodato (1976, p. 14), que “[a] Ciência das Finanças tem passado por profundas transformações, abalados que estão os seus alicerces clássicos”.

No caso dos incentivos fiscais e de suas idealizadas realizações concretas, tem sido o princípio da *neutralidade* da tributação o seu sustentáculo abstrato superior fundamental, que costuma figurar de modo *implícito e oculto* nas justificações doutrinárias que lhes dizem respeito.¹¹⁸ É que nesse princípio está radicada a percepção de que a imposição de tributos é prejudicial à economia (o *mal necessário* de que falavam os clássicos), na medida em que implica retardamentos ou inibições à adoção de iniciativas privadas frutíferas, mediante alterações que - conforme se costuma aduzir - provocam nos processos de alocação dos recursos econômicos.

¹¹⁶ Quanto às similaridades especulativas decorrentes do emprego de abstrações, nas elaborações teóricas “liberais” e “interventivas” da finança pública, Myrdal (1997, pp. 178-179) constatara: “Poderíamos pensar que um método apropriado para classificar doutrinas fiscais estaria em conformidade com suas recomendações políticas, ou seja, em conformidade com o tipo de distribuição do encargo tributário que elas preceituam, de como definem e limitam o objetivo das atividades públicas etc. [...] Mas essa classificação é impossível. É típico da teoria [da finança pública] que conclusões concretas de toda espécie possam ser e de fato tenham sido tiradas de qualquer série de princípios. [...] Nessa discussão de princípios, todos os participantes partilham a convicção de que tem de existir uma norma superior que toda a política orçamentária deveria obedecer. [...] Uns declaram que a tributação deve ser ‘econômica’, outros, que deve ser ‘equitativa’”.

¹¹⁷ Tradução livre de: “La evolución de la Hacienda pública es la consecuencia y el reflejo de la evolución del Estado.”

¹¹⁸ Não se pretende, com isso, oferecer uma abordagem decisiva, a respeito das “raízes principiológicas” fundamentais das teorizações “reveladoras” das vantagens procedentes de incentivos fiscais. Por certo, deve-se reconhecer a enorme dificuldade envolvida, em empreendimento intelectual semelhante. Não sem razão, com isso em mente, Myrdal (1997, p. 206) advertia ser “[...] um tanto difícil identificar e detectar tais elementos de doutrina política. Geralmente, acham-se escondidos em fórmulas abstratas, de aparência inocente. Deduzem-se então conclusões práticas, omitindo-se os elos essenciais na cadeia de raciocínio, e, assim, faz-se com que as conclusões tenham um ar de deduções científicas”.

Notadamente, as conclusões práticas a que chegam os defensores do estabelecimento de políticas econômicas *interventivas* instrumentadas por mecanismos tributários de incentivo fiscal são *distintas* das que são indicadas pelos teóricos *liberais*, sempre que justificam o que concluem com base no princípio da neutralidade. Em geral, a teoria liberal apregoa “abstenção” governamental; a intervencionista, “ação” estatal. Curioso é notar que, por diferentes caminhos, ambas as correntes assinalam bons presságios, para o futuro da economia - desde que sejam adotadas as suas recomendações -; e que, apesar de transitarem por sendas diversas, *compartilham o mesmo referencial abstrato*.¹¹⁹

Talvez as especulações teóricas elaboradas em favor da concessão de incentivos fiscais sejam mais convincentes, do ponto de vista “científico”, e mais bem aceitas, do ponto de vista político-social – em razão dos efeitos reformadores que predizem, no plano socioeconômico -, do que a proposição liberal de que tudo naturalmente tende a convergir para o melhor, no mundo. De fato, o poder de convencimento de teorizações dessa natureza fortaleceu-se extraordinariamente, tendo em vista o arsenal de instrumentais de cálculo de que dispõe, atualmente, a doutrina econômica, para a compreensão “científica” da realidade.¹²⁰ Contudo, isso não muda o fato de que, de uma maneira geral, essas investigações consistam,

¹¹⁹ Silva (2009, p. 90) – grande *defensor* de políticas interventivas mediadas por incentivos fiscais - deixa subentendida uma caracterização negativa da tributação e de seu impacto sobre as atividades econômicas: “Ao alterar os fluxos de receita e os preços relativos dos bens, serviços e fatores, o instrumento fiscal afeta profundamente a alocação dos recursos e, portanto, o ritmo e direção das mudanças estruturais que caracterizam o processo de desenvolvimento”. Num plano distinto, em que há *oposição* direta à instituição de incentivos fiscais e um apelo à neutralidade da tributação, é interessante notar como a perspectiva é a mesma: “Em países em desenvolvimento com mercados emergentes, e especialmente naqueles que objetivam tornar-se integrados à economia internacional, a política tributária deve desempenhar um papel particularmente sensível. Nesses países, o sistema tributário deveria [...] arrecadar receitas de maneira equitativa e que minimize os seus efeitos de desincentivo às atividades econômicas [...]” (TANZI; ZEE, 2000, p. 3). Tradução livre de: “In developing countries with emerging markets, and especially in those that aim at becoming integrated with the international economy, tax policy must play a particularly sensitive role. In these countries, the tax system should [...] raise the revenue in ways that are equitable and that minimize its disincentive effects on economic activities [...]”

¹²⁰ Decerto, a aplicação de métodos analíticos matemáticos, pelos economistas, posiciona o resultado de suas investigações em patamares quase que imunes à refutação. A esse respeito, Celso Furtado (s.d., p. 113) assinalara: “A ciência econômica exerce indisfarçável sedução nos espíritos graças à aparente exatidão dos métodos que utiliza. O economista, via de regra, trata de fenômenos que têm uma expressão quantitativa e que, pelo menos em aparência, podem ser isolados de seu contexto, isto é, podem ser *analisados*. Ora, a *análise*, ao identificar relações estáveis entre fenômenos, abre o caminho à *verificação* e à *previsão*, que são as características fundamentais do conhecimento científico em sua mais prestigiosa linhagem. Particularmente no mundo anglo-saxônico, entende-se como sendo *ciência* (*science*) o uso do *método científico*, e este último é concebido no sentido estrito da aplicação da análise matemática e, mais recentemente, da mecânica estatística. Compreende-se, portanto, que homens de valor, como Hicks e Samuelson, se hajam tanto empenhado em traduzir tudo que sabemos da realidade econômica em linguagem de análise matemática. [...] [O] progresso da economia se faz no sentido de uma aplicação crescente do método científico, e este tem o seu paradigma na ciência física. Ocorre, entretanto, que o objeto de estudo da economia não é uma natureza que permanece idêntica a si mesma e é totalmente exterior ao homem, como o são os objetos estudados nas ciências naturais. Para que o preço do feijão fosse algo rigorosamente *objetivo* deveria ser, como se ensina nos livros de texto, a resultante da interação de duas forças, a procura e a oferta, dotadas de existência objetiva. [...] Mas a verdade é que a oferta de feijão está condicionada por uma série de fatores *sociais* com uma dimensão *histórica* [...]”.

fundamentalmente, em derivações dedutivas de premissas abstratas *auto-evidentes* e *objetivas*, cujo influxo lhes é determinante, para que aparentem assumir um caráter de cientificidade.¹²¹

Com significativa importância, essas especulações têm sido exitosas o bastante, a ponto de conferirem uma aparência mais “realista” aos efeitos decorrentes das políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais. O que deve ser provado, em geral, é meramente afirmado, com fundamento em “[...] exposições eruditas e provas complexas de frases de efeito vazias” (MYRDAL, 1997, p. 207). Isso a elas (às especulações teóricas) confere uma aparência de fidedignidade, como se fossem fiéis reproduções da realidade. Francamente, todavia, estão bem distantes do que se passa na *ordem econômica concreta*: consistem, deveras, em declarações essencialmente reflexivas de uma associação entre primeiros princípios e um credo político específico, que infesta - com grandiosa repercussão - a teoria da finança pública e *influencia consideravelmente os processos de estruturação institucional financeira do Estado*, mediante a internalização político-legislativa de preceitos e postulados supostamente científicos.¹²² Segundo Myrdal (1997, p. 197),

[é] esta a atitude geral: deparamo-nos com grande número de problemas práticos de política fiscal; todos precisam ser solucionados; o único meio científico de fazer isso é aplicar um princípio geral, a partir do qual as soluções possam ser deduzidas. A necessidade de alcançar soluções é usada como pretexto para argumentos que percebemos serem pouco sólidos. Como em inúmeras ocasiões, faz-se com que as especulações metafísicas pareçam, assim, eminentemente “práticas”. Possibilitam então “um tratamento realista dos problemas fiscais”. [...] Na prática, as quimeras mais absurdas e inúteis parecem significativas, simplesmente porque são manipuladas de tal modo que levam a propostas políticas concretas.

A partir de então, precipitam-se mesclas pragmáticas de “formas” jurídicas com “evidências” lançadas por estudos especializados de duvidoso caráter científico, que há tanto servem de substrato técnico à implementação de políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais.¹²³ Daí é que “isenções”, “créditos presumidos”, “alíquotas reduzidas”,

¹²¹ Segundo Myrdal (1997, p. 179), “[o]s princípios superiores têm importância por conferirem uma aparência de objetividade científica às interpretações resultantes. [...] Tal prática, embora disseminada em Economia, é mais bem ilustrada na teoria da finança pública”.

¹²² Nesse sentido é que Neumark (1964, p. 100) distingue um tipo dogmático de um tipo realista de “ciência” financeira, conforme se lê: “Porém a ciência financeira pode também permanecer inalterável, incluindo entre suas investigações novos assuntos e problemas para desta forma chegar a um complemento ou a uma ampliação de seu sistema teórico. Desde esse ponto de vista pode-se distinguir entre um tipo *dogmático* e um tipo *realista* de ciência financeira.” Tradução livre de: “Pero la ciencia financiera puede también permanecer inalterable, incluyendo entre sus investigaciones nuevos asuntos y problemas para de esta forma llegar a un complemento o a una ampliación de su sistema teórico. Desde este punto de vista puede distinguirse entre un tipo *dogmático* e un tipo *realista* de ciencia financiera.”

¹²³ À abertura do direito para a infusão de avanços alcançados pelas diversas ciências positivas, na formulação de políticas públicas, Marcus Faro de Castro (2012, p. 199) denomina “mesclas pragmáticas”. Segundo ele, um

“deduções fiscais”, “diferimentos” e tantas outras formas jurídicas *bastantes* à promoção, condução e estabilização do desenvolvimento econômico são incorporadas a políticas governamentais, que, por assim dizer, estão já predestinadas a propiciar avanços na economia.

Assim é que se consolidou em torno dos incentivos fiscais uma indelével convenção a respeito de seus resultados econômicos, que, não de hoje, passaram a ser encarados, com naturalidade, como algo certo.¹²⁴ O problema adicional é que as “formas jurídico-fiscais” que os revestem institucionalmente (isenções, deduções, diferimentos etc.) conquistaram posição de proeminência doutrinária, *presumidas* que estão as suas realizações na ordem econômica concreta. Como resultado, análises cuidadosas acerca dos incentivos fiscais e de seus impactos na economia real tornaram-se, paulatinamente, dispensáveis; a simples *descrição conceitual* das formas jurídicas que assumem e de sua operacionalização burocrático-financeira ganhou precedência sobre investigações compreensivas das modificações estruturais promovidas – justa ou injustamente – na ordem social concreta, pelas políticas econômicas que os utilizam como instrumento viabilizador.¹²⁵

A crença na suficiência dessas “formas jurídico-fiscais” – ignorados os *efeitos econômicos reais* decorrentes da concessão de incentivos fiscais, *presumidos* que estão - tem influenciado uma legião de teóricos a defendê-las argutamente, ainda que essas mesmas “formas” possivelmente estejam a contribuir para a perpetuação de desigualdades históricas no plano da ordem socioeconômica real.¹²⁶ Esse engajamento intelectual é especialmente

estilo mais pragmático de desenvolver “formas” jurídicas “[...] significa[ria] abrir o direito para mesclas pragmáticas com ‘formas’ advindas de ciências positivas diversas. As mesclas pragmáticas dariam-se com ‘formas’ originadas em processos de geração de conhecimentos ‘especializados’, por terem base na pesquisa técnico-científica. Esses seriam em especial os conhecimentos técnico-científicos impregnados nas ‘políticas públicas’.”

¹²⁴ Valcir Gassen (2012, pp. 39-40), com relação às convenções, assim as descreve: “O fato é que toma-se [sic] por natural determinados comportamentos ou a existência de determinadas instituições que se arrastam por um período considerável de tempo. Aquilo que se convencionou em determinada época acerca do comportamento humano, da criação de direitos, do entendimento de mundo como horizonte cognitivo, passa a ter um caráter de perenidade. Com o passar do tempo se esquece que determinado comportamento, determinado direito, determinado entendimento é convencional e passam as convenções a serem vistas não mais como convenções, mas sim como pertencentes ao ser humano desde sempre, pertencentes à própria natureza humana. É um processo de legitimação pelo recurso ao argumento histórico falho de que sempre foi assim e sempre será.”

¹²⁵ Nesse particular, Marcus Faro de Castro (2012, p. 221), ao defender “o intercâmbio [do direito] com as ‘formas’ de outras disciplinas, uma abertura, portanto, para a interdisciplinaridade [...]” – a mescla pragmática já mencionada -, *atribui bem maior importância* ao “engajamento metodologicamente ordenado [do direito] com os fatos (pesquisa empírica), para deles adquirir uma percepção ‘crítica’ [...]”, engajamento que tem sido ostensivamente ignorado, especificamente no que diz respeito aos incentivos fiscais e suas repercussões na ordem econômica concreta.

¹²⁶ Ao criticar a aceitação impassível de conceitualismos econômicos – como, por exemplo, os relacionados a “investimento” e “Produto Interno Bruto (PIB)” –, em tópico intitulado “Objetividade e ilusionismo em economia”, Furtado (s.d., p. 118) concluiu: “Não se trata, evidentemente, de negar todo valor a esses conceitos, nem de abandoná-los [...]. Trata-se de conhecer-lhes a exata significação. A objetividade em ciências sociais vai sendo obtida na medida em que se explicitam os fins e se identificam nos meios (nos métodos e instrumentos de trabalho) o que nestes é decorrência necessária dos referidos fins. Como esse esforço no sentido de explicação de

observável nos trabalhos acadêmicos elaborados por juristas, cujos “achados” enformam verdadeiros *manuals práticos* ao ofício jurídico profissional, contributo decisivo à formação de uma “[...] memória do direito a serviço do poder” (WARAT et al, 1999, pp. 714).¹²⁷

Demais disso, teorias que concluem pela proficiência político-econômica dos instrumentos tributários de incentivo fiscal estão profundamente impregnadas de uma percepção tão antiga, quanto equivocada: a de que mercados têm vida própria e independente das estruturas institucionais do Estado. O que é normalmente concebido como aspecto mais característico de teorizações de filiação liberal transmitiu-se a abordagens teóricas afiliadas a uma corrente de cunho interventivo e social, ainda que dessa transição não adquiram perfeita consciência aqueles que as subscrevem. Isto as torna ainda mais especiosas: discursos prometedores de reformas estruturais na economia, *para o bem social*, mediante liberações ou atenuações relativas ao cumprimento de exigências tributárias - orientadas por propósitos políticos de um Estado dito social e intervencionista -, promovem o casamento perfeito entre aspirações sociais pelo desenvolvimento e a remoção de seus “obstáculos fiscais”.¹²⁸

A assimilação da dicotomia entre Estado e mercado está bastante evidenciada nas elaborações doutrinárias de Schoueri (2005), autor que expressamente adota a classificação estipulada por Eros Roberto Grau, a respeito das hipóteses de intervenção estatal na ordem

fins e de identificação do condicionamento dos métodos de trabalho pelos valores implícitos na escolha dos problemas é responsabilidade direta do cientista social, pode-se afirmar que o avanço das ciências sociais também depende do papel que na sociedade se atribuem e exercem os que estudam os problemas sociais. O progresso dessas ciências não é independente do avanço do homem em sua capacidade de autocrítica e autoafirmação. Não é de surpreender portanto que essas ciências se degradem quando declinam o exercício da autocrítica e a consciência de responsabilidade social”. Em igual sentido, Myrdal (1997, p. 178) assinalara: “Com raras exceções [...], quase toda a teoria da finança pública constitui um aprimoramento de certos princípios diretores, como ‘economia’ ou ‘equidade’. Essas especulações impregnam até a teoria da incidência ou da legislação fiscal, em que freqüentemente barram a formulação de questões significativas. Isso é especialmente perigoso diante do fato de que as questões significativas, que têm sido totalmente toldadas ou evitadas por pseudo-soluções, tornaram-se cada vez mais importantes nas últimas décadas”.

¹²⁷ Sobre esse aspecto, Luís Alberto Warat (1982, pp. 52-53) assinalara: “Os juristas de ofício, apoiados na idéia de um conhecimento apolítico, acreditam que o advogado é um manipulador das leis, descompromissados politicamente, um técnico neutro das normas. As observações que terminamos de efetuar sobre a prática jurídica, apresentada como um lugar fora do poder, serve para fazer uma observação crítica sobre os postulados metódicos da teoria Kelseniana, já que seus efeitos ideológicos e políticos não provêm, isoladamente, dos valores que Kelsen propõe para a construção de uma ciência do direito em sentido estrito, senão pelos efeitos de seu discurso como guia e representação da práxis jurídica. É o discurso kelseniano, tornado senso comum, que influi para que o jurista de ofício não seja visto como um operador das relações sociais; mas sim, como um operador técnico dos textos legais”. Segundo Marcus Faro de Castro (2012, p. 18) isso faz com que o jurista assuma um papel conservador de “[...] guardião da ordem e deixa na obscuridade a sua função de facilitador da mudança [social] [...]”. Assim, ainda de acordo com Castro, é que ele (o jurista) se inclina a tornar-se um opressor, na medida em que o “[...] direito acadêmico, sendo frequentemente apoiado em formas abstratas vazias, porque descasadas da experiência mesma da vida social, torna-se um poderoso instrumento de opressão pela sua capacidade de iludir” (CASTRO, 2012, p. 21).

¹²⁸ Na essência, esses “óbices” são meras representações do *mal necessário* preconizado pelos liberais, para os quais “[...] o melhor tributo era o mais baixo imposto” (MYRDAL, 1997, p. 201).

econômica.¹²⁹ É que, segundo Grau (2010, p. 72), intervenções estatais no funcionamento da economia implicam intromissões em domínio de “[...] titularidade do setor privado [...]”, ou, em outros termos, representam a “[a]tuação do Estado além da esfera do público – isto é, na esfera do privado [...]”.¹³⁰

De um modo geral, essa percepção dicotômica se projeta por quase todos os estudos dedicados aos incentivos fiscais.¹³¹ Ela traduz a vetusta noção de que mercados prosperam, quando atenuados os encargos tributários e - de modo subliminar - em condições de específica liberdade econômica, isto é, libertos das “amarras institucionais” fiscais do Estado. Pode ser que a replicação teórica da cisão entre Estado e mercado seja inconsciente e, quem sabe, até mesmo ingênua. Contudo, tornou-se um cacoete intelectual que contribui, ainda que sem propósito deliberado, para a ocultação da fundação ideológica que a sustenta (a cisão), a saber, a de que mercados operam em domínio próprio, com autonomia em relação ao aparato regulatório institucional do Estado.¹³²

¹²⁹ Ao referir-se aos estudos de Eros Grau, Schoueri (2005, p. 43) assinala: “Ambas as formas de intervenção têm atuação no (ou sobre o) Domínio Econômico. Importa defini-lo. Para tanto, parte-se da idéia de intervenção do Estado para se compreender que intervir necessariamente significa o Estado ingressar em área que originalmente não lhe foi cometida. [...] Este Domínio Econômico é, assim, campo estranho ao Estado [...]”. Pouco adiante, Shoueri (2005, p. 73) complementa: “[...] o modelo de Estado intervencionista, antes de ser uma rejeição da concepção liberal, revela-se como evolução deste, já que um e outro adotam a mesma crença no mecanismo de mercado. Assim, o Estado intervencionista atua, num primeiro momento, no sentido de corrigir as falhas naquele mecanismo, buscando, de toda forma, sua manutenção”.

¹³⁰ Esta é a transcrição integral das justificações apresentadas por Grau (2010, p. 72): “Insisto em que me refiro a *intervenção* e *intervencionismo* sem penetrar o inútil e inteiramente inócuo debate a respeito da inconveniência ou incorreção do uso desses vocábulos, em torno do qual muito tempo tem sido perdido. *Intervir* é atuar em área de outrem: atuação, do Estado, no domínio econômico, área de titularidade do setor privado, é *intervenção*. Atuação do Estado além da esfera do público – isto é, na esfera do privado – é *intervenção*”. De certo modo, essa classificação soa até contraditória; é que, *essencialmente*, essa disposição rígida de domínios - ou, na expressão utilizada por Grau, de “esferas” - simboliza, nos dizeres de Avelãs Nunes (2007b, p. 13), “[...] o dogma liberal da *separação entre o estado e a economia* (o estado deve manter-se afastado da economia, não deve intervir na economia, deve estar separado dela, porque a economia é a esfera privativa dos privados)”.

¹³¹ Ricardo Varsano (1997, p. 3), ao afirmar que “[t]odos os impostos utilizados na prática, por induzirem mudanças no comportamento dos agentes econômicos, afetam a alocação de recursos e, portanto, impõem — uns mais, outros menos — custos à sociedade”, explicita a separação entre Estado e mercados: considera possível que a alocação de recursos na economia se realize, naturalmente, sem a presença de instituições estatais. A partir daí, afirma que “[...] o incentivo fiscal pode ser concebido como uma eliminação marginal de tributo em virtude do surgimento de uma nova oportunidade de uso privado de recursos da sociedade cujos benefícios sejam superiores aos do uso público a que se destinavam”.

¹³² A imersão de formulações teóricas fiscais em pressupostos ideológicos - muitas vezes irrefletida - as contamina por completo. Nesse sentido, apesar de restritas às teorias fiscais liberais, as impressões de Neumark (1964, pp. 231-232) são também aplicáveis às teorizações de cunho “interventivo e social”, como se pode ver: “[a]s teorias da neutralidade do imposto, do equilíbrio orçamentário anual, etc., por vulneráveis que hoje pareçam, estavam justificadas no momento em que nasceram, já que se ajustavam muito bem às condições econômicas e sociais e às ideias do sistema liberal e da democracia burguesa do século dezenove. O maior defeito dessas doutrinas consistiu justamente em pretender uma validade geral e absoluta, sem se dar conta de até que ponto repousavam em determinados pressupostos ideológicos.” Tradução livre de: “Las teorías de la neutralidad del impuesto, del equilibrio presupuestario anual, etc., por vulnerables que hoy parezcan, estaban justificadas en el momento en que nacieron, ya que se ajustaban muy bien a las condiciones económicas y sociales y a las ideas del sistema liberal y de la democracia burguesa decimonónicas. El mayor fallo de estas

Ao longo do tempo, é certo que a crença ideológica na existência de um livre mercado sofreu algumas adaptações, em benefício de uma feição social a que se costuma atribuir a um “modelo” de Estado dito intervencionista.¹³³ O grande problema é que discursos teóricos e políticos que se manifestam favoravelmente a “intervenções tributárias econômico-sociais” – intermediadas pela concessão de incentivos fiscais - mascaram os elos que os vinculam aos mesmos postulados e preceitos de uma doutrina fiscal mais “liberal”; e é precisamente isso o que os torna ainda mais obscuros.¹³⁴

Está fora de dúvidas que a intensidade da tributação é causadora de profunda comoção social.¹³⁵ Numerosos são aqueles que se voltam contra a elevada carga tributária, elegendo-a como o principal óbice ao desenvolvimento econômico. Por esse motivo, organizam-se em defesa da instituição de medidas tributárias de incentivo fiscal, para que, removido o obstáculo, se alcance o estado de abundância econômica.

Entretanto, não há evidências empíricas de que a tributação – ainda que bastante vigorosa - retarde ou iniba a expansão econômica. Estudo realizado por Joel Slemrod e Jon Bakija (2008) lançou luzes sobre o modo como interagem, intertemporalmente, *tributação e economia*, especificamente quanto a aspectos econômicos fundamentais, como geração de emprego e renda, produtividade industrial e propensão a trabalhar, consumir, investir e poupar. Segundo concluem Slemrod e Bajika (2008, p. 115), “[...] nenhuma simples relação

doctrinas consistió justamente en pretender una validez general y absoluta, sin darse cuenta de hasta qué punto reposaban en determinados presupuestos ideológicos.”

¹³³ Avelãs Nunes (2007b, p. 12), ao referir-se ao movimento de privatizações de serviços públicos essenciais e à criação de agências reguladoras setoriais, destacara a *ocultação das intenções fundamentais* das resultantes políticas regulatórias prometedoras da “salvaguarda do interesse público”, neste sentido: “Assim surgiu, a partir dos anos 80 do século XX, esta nova feição do estado capitalista: o *estado regulador*. Que parece não querer abandonar inteiramente a sua veste de *estado intervencionista*, propondo-se condicionar ou balizar a atuação dos agentes econômicos, em nome da necessidade de *salvaguardar o interesse público*. Mas que quer, fundamentalmente, comportar-se como *estado liberal*, visando, em última instância, assegurar o funcionamento de uma economia de mercado em que a concorrência seja *livre e não falseada* [...]”.

¹³⁴ Friedrich Hayek (1958, pp. 107-108) posicionou-se criticamente em relação aos “grupos que pretendem se opor ao socialismo” mas que ao mesmo tempo apoiam políticas de caráter socialista, em benefício próprio. Segundo Hayek, “[...] o fato é que por quase todo lugar, os grupos que pretendem se opor ao socialismo ao mesmo tempo apoiam políticas que, caso os princípios sobre os quais elas se baseiam fossem generalizados, levariam a um socialismo semelhante ao propalado por políticas declaradamente socialistas. Há algumas justificativas, ao menos a respeito da provocação de que muitos dos pretensos defensores da ‘livre iniciativa’ são, de fato, defensores de privilégios e advogados de uma atividade governamental que os favoreça, ao invés de opositores de todo privilégio. [...] A desesperança a respeito da prospecção de um futuro próximo, realmente, é devida sobretudo ao fato de que nenhum grupo político organizado em lugar algum é favorável a um sistema verdadeiramente livre.” Tradução livre de: “[...] the fact is that almost everywhere the groups which pretend to oppose socialism at the same time support policies which, if the principles on which they are based were generalized, would no less lead to socialism than the avowedly socialist policies. There is some justification at least in the taunt that many of the pretending defenders of ‘free enterprise’ are in fact defenders of privileges and advocates of government activity in their favor rather than opponents of all privilege. [...] The hopelessness of the prospect for the near future indeed is due mainly to the fact that no organized political group anywhere is in favor of a truly free system.”

¹³⁵ A esse respeito, ver: Burg (2004), Adams (2001) e O'Sullivan, Sexton, e Sheffrin (1995).

ou um único gráfico pode estabelecer como o sistema tributário afeta a prosperidade ou o crescimento econômico” e “[a]demais, muitos fatores não relacionados à tributação provavelmente exercem bem maior influência sobre a economia”.¹³⁶ De acordo com os resultados mais específicos apresentados pelo estudo, aqueles aspectos econômicos fundamentais (renda, emprego, produtividade, investimento etc.) mostraram-se *pouco* ou *nada* sensíveis a majorações e reduções do encargo tributário, ao longo do tempo.¹³⁷

Marcadamente, foi durante o período de tributação mais vigorosa— que se passou entre os anos de 1950 e 1963 - que os Estados Unidos alcançaram o patamar mais elevado de produtividade econômica de sua história.¹³⁸ Mesmo que essa constatação não permita que se afirme, peremptoriamente, a indiferença do ritmo de atividades verificado na economia real ao ônus tributário imposto pelos governos, trata-se, decerto, de dado empírico bastante relevante, cujo exame, inclusive, levou Aliomar Baleeiro (1990, p. 167) a assinalar:

Mas essa verdade não prova que um país empobreça por efeito de tributação energética, nem perca a prosperidade ou a capacidade de produzir e desenvolver-se. Depois dos impostos vigorosos provocados pelas grandes guerras, os Estados Unidos atingiram o máximo de sua prosperidade e de sua capacidade produtiva. Alguns indivíduos podem enriquecer menos, mas a riqueza nacional será a mesma e provavelmente maior.

De um ponto de vista geral, o fato de elementos econômicos centrais - como a propensão ao trabalho, ao consumo, ao investimento e à poupança - mostrarem-se insensíveis

¹³⁶ Tradução livre de: “Our point is that no simple relationship or single graph can establish how the tax system affects economic prosperity or growth. [...] Furthermore, many factors unrelated to taxation probably have a much more profound influence on the economy.”

¹³⁷ Ver Slemrod e Bajika (2008, pp. 99-157). Em igual sentido, Klaus Tipke (2012, p. 53), após cuidadosa revisão da literatura econômica, concluiu: “A partir de que ponto, entretanto, a iniciativa privada é debilitada, é essencialmente prejudicada a vontade de produzir, ou a partir de que ponto a aceitação da carga tributária se transforma em resistência é difícil dizer. Ocasionalmente os financistas têm declarado ou presumido que o *breaking point* se situa perto dos 50%, mas não o demonstraram. Não existe material empírico seguro a respeito.”

¹³⁸ Ver Slemrod e Bajika (2008, p. 116). Estas impressões também não escaparam das apreensões de Baleeiro (1990, p. 166): “Provavelmente, os impostos americanos sobre os lucros dos investimentos e sobre a renda individual das pessoas físicas são os mais altos de todo o mundo, na atualidade. Isso não impede que Nova York seja o coração financeiro do universo e, ali, se concentrem os maiores capitais, a despeito de vigorarem impostos mais suaves no Brasil e noutros países que ainda não apresentam as mesmas condições de segurança política, jurídica ou econômica. [...] A despeito desses tributos esmagadores, grande esforço desenvolve o governo americano para impedir a entrada de indivíduos de todos os povos no afã de fixação nos Estados Unidos. Com dinheiro ou sem ele, ninguém quer sair e muitos querem entrar e ficar nesse país de altos impostos.” Essas constatações são um duro golpe nas projeções econômicas firmadas por Milton Friedman (2002, p. 173), para quem “[c]aso as presentes taxas fossem tornadas efetivas, o efeito sobre incentivos e afins poderia ser tão sério a ponto de causar uma perda radical na produtividade da sociedade. A evasão tributária pode ter sido essencial para o bem-estar econômico.” Tradução livre de: “If present rates were made fully effective, the effect on incentives and the like might well be so serious as to cause a radical loss in the productivity of the society. Tax avoidance may therefore have been essential for economic wellbeing.”

a imposições tributárias sugere que a questão das implicações comportamentais da tributação pode ser mais complicada do que geralmente se pensa. Por isso é que, segundo afirma Monica Prasad (2010, p. 371), “[...] um tributo pode falhar no cumprimento de seu objetivo regulatório, mesmo que funcione como pretendido”.¹³⁹

A partir de uma perspectiva mais circunscrita, outros estudos buscaram identificar as possíveis relações existentes entre a instituição de instrumentos tributários de incentivo fiscal e o progresso da economia. Aí, como corolário da limitada sensibilidade dos já mencionados elementos econômicos centrais a imposições tributárias, observou-se que a eficácia de políticas econômicas mediadas pela concessão de incentivos fiscais é bastante reduzida (Lent, 1975; Heller, 1975; Kolesar, 1990; Lima; Lima, 2010). Mas a constatação de que incentivos fiscais são incapazes, por si só, de promover alterações significativas na realidade econômica não constitui o aspecto mais importante desses estudos. Há algo de mais relevante que deles sobressai: a presença de *fatores econômicos estratégicos* de caráter duradouro e estrutural, propiciados pelo Estado, como investimentos em educação, qualificação profissional e infraestrutura, é bem mais decisiva do que a concessão de incentivos fiscais, para a criação de “[...] um ambiente econômico e institucional mais favorável ao desenvolvimento de atividades produtivas” (LIMA; LIMA, 2010, p. 584).¹⁴⁰

De fato, é bastante improvável que em países caracterizados por ambientes regulatórios inóspitos (confusos, instáveis e de técnica insatisfatória), reféns de um aparato burocrático corrupto e inepto, abismados em suas deficitárias infraestruturas (sanitária, urbana, rodoviária, portuária, energética, tecnológica, etc.), marcados pelo elevado contingente de mão de obra desqualificada e índices acentuados de analfabetismo, incentivos fiscais seriam instrumentos suficientemente propiciadores do desenvolvimento econômico. Aí, a prosperidade depende de outros fatores, para cuja realização incentivos fiscais são absolutamente irrelevantes.¹⁴¹

¹³⁹ Tradução livre de: “[...] a tax may fail to achieve the regulatory aim even when it works as intended.”

¹⁴⁰ Entendimento similar manifestam Holmes e Sunstein (1999, p. 69), para os quais “[g]overnos não têm somente que lançar as fundações legislativas e administrativas essenciais ao funcionamento de uma economia de mercado, eles também podem agir para tornar os sistemas de mercado mais produtivos. Assim o fazem, por exemplo, mediante ajustes na política cambial, pela eliminação de monopólios anticompetitivos, através da construção de pontes e estradas, e por meio de financiamentos ao treinamento vocacional da futura força de trabalho.” Tradução livre de: “Governments not only have to lay the essential legislative and administrative foundations for a functioning market economy, they can also act to make market systems more productive. They do so, for example, by adjusting the exchange rate of the national tender against foreign currencies, by disrupting anticompetitive monopolies, by building bridges and railroads, and by financing the vocational training of the future workforce.”

¹⁴¹ As impressões de Prasad (2010, p. 386), apesar de relacionadas à tributação de desestímulo com finalidades ambientais, são valiosas: “Tributos ambientais aparentaram, em alguns aspectos, ser uma panacéia: basta lançá-los sobre incentivos econômicos e observá-los enquanto fazem a sua mágica. Mas a experiência dos países

Nesse sentido, Emilio de Figueroa (1964, pp. 672-673), ao tratar especialmente da eficácia dos incentivos fiscais em zonas econômicas subdesenvolvidas, concluía que “[...] o papel que desempenham as isenções fiscais como um instrumento de desenvolvimento em economias atrasadas não é muito importante”; mais que isso, Figueroa advertira que na ausência de fatores econômicos estratégicos, “[...] a concessão de isenções privará o Governo de uma fonte de receitas necessárias em um país subdesenvolvido que o permita realizar investimentos públicos indispensáveis”.¹⁴²

Realmente, a não ser que se aceite o postulado liberal de que mercados necessariamente oferecem aos recursos econômicos um destino produtivo, não há razões para acreditar que a supressão – total ou gradual – de tributos permitiria uma alocação mais *eficiente* das riquezas circulantes na economia – e, portanto, mais propícia ao desenvolvimento –, em decorrência de *acréscimos na disponibilidade econômica dos agentes privados beneficiários e reduções no volume de receitas públicas estatais*. A percepção dos mercados como entidades superiores e mais eficientes do que o Estado é míope e ilusória; e é ainda mais imprópria, porque, no caso específico de que se trata, a saber, de *políticas econômicas interventivas* de incentivo fiscal, revela, *sub-repticiamente*, “[...] o preconceito antiestatal e de fato, ‘antiorganizacional’ ou, como é mais conhecido, a inclinação ao *laissez-faire*” (MYRDAL, 1968, p. 203).¹⁴³ Com efeito – e isto não se pode ignorar – há uma série de ineficiências presentes na atuação do Estado, sobretudo nas medidas de política econômica que adota; contudo, dessas mesmas ineficiências também não escapam os mercados, apesar da

européus sugere que uma certa infraestutura circundante [...] é necessária para fazê-los funcionar.” Tradução livre de: “Environmental taxes have seemed in some ways to be a panacea: just pop in the economic incentives and watch them work their magic. But the experience of the European countries suggests that a certain surrounding infrastructure [...] is necessary to make these taxes work”.

¹⁴² Tradução livre de: “[...] el papel que desempeñan las exenciones fiscales como un instrumento de desarrollo em economías atrasadas no es muy importante”; e “[...] la concesión de exenciones privará el Gobierno de una fuente de ingresos necesarios en un país subdesarrollado y de que pueda realizar las inversiones públicas indispensables.” É importante destacar que Figueroa rejeitava a aplicação de instrumentos tributários de incentivo fiscal, em zonas pouco desenvolvidas. Segundo ele, “[...] o que se quer afirmar ao tratar da presente eficácia das isenções fiscais é que depende, entre outras coisas, que se realize em zonas não completamente atrasadas” (Figueroa, 1964, p. 675). Mais adiante, complementou: “[...] a possibilidade de êxito de uma política de isenções fiscais depende do marco da política econômica em que as isenções estão inseridas” (Figueroa, 1964, p. 676). Traduções livres de: “[...] lo que se quiere afirmar al hablar de la presente eficacia de las exenciones fiscales es que depende, entre otras cosas, de que se realice em zonas no completamente atrasadas”; e “[...] la posibilidad de éxito de una política de exenciones fiscales depende del marco de política económica em que las exenciones se inserten.”

¹⁴³ Verdadeiramente, Myrdal (1968, p. 206) não exclui nenhuma das “correntes” de pensamento econômico de uma preferência – mesmo que não declarada – ao “preconceito antiestatal”, como se lê: “Ninguém, em toda a tradição da especulação econômica, na forma que essa especulação tomou depois do Iluminismo, nem mesmo os críticos de nossa ordem e de nossas teorias sociais, parecem ter escapado inteiramente dessa preferência comum pelo atomismo individualista na teoria e pelo preconceito antiestatal e antiorganizacional nas conclusões práticas. [...] Não nos devemos, pois, surpreender ao verificar que o pensamento econômico moderno tenha manifestado, também, a tendência a prender-se a essas vagas preferências”.

“eficiência super-humana” que se lhes costuma assinalar como característica inata. De fato, “[s]e perguntarmos ao cidadão ordinário por que o governo gasta tanto, ele provavelmente dirá que é porque o governo é ineficiente e perdulário. Isso é verdade, mas assim também o é o cidadão comum” (BRANNON, 1978, p. 12).¹⁴⁴

Ter isso em mente afasta – ou, ao menos, coloca em dúvida - a *presunção* de que incentivos fiscais invariavelmente constituem condutos para a prosperidade econômica. Uma vez descartado o postulado de que mercados consistem no mecanismo mais eficiente de alocação dos recursos na economia, ainda que agentes econômicos reajam, positivamente, a medidas de estímulo tributário, não é possível *antever* o impacto que essas mesmas reações comportamentais terão na *ordem econômica concreta*. Alegadamente, imposições tributárias alteram o curso do processo de desenvolvimento econômico; entretanto, é pouco claro o benefício que afluiria à economia real, em razão de uma hipotética eliminação – politicamente deliberada – do pagamento de tributos. Em verdade, as provas apresentadas a esse respeito não passam de proposições vazias, elaboradas a partir de abstrações inanes. Quanto a esse particular, Edwin L. Dale e Gustav Schachter (1978, p. 7) notaram que

[o] impacto real de tributos elevados sobre a taxa de crescimento econômico é pouco claro, embora pareça ser pequeno. É verdade, a taxa de crescimento econômico depende, em parte, da taxa de investimento, ou de formação do capital, e tributos elevados que reduzem a poupança total podem, em certas condições, adversamente afetar a quantidade de investimento. Contudo, estima-se que seria

¹⁴⁴ Eis a passagem dos estudos de Brannon (1978, pp. 12-13) inteiramente transcrita: “Se perguntarmos ao cidadão ordinário por que o governo gasta tanto, ele provavelmente dirá que é porque o governo é ineficiente e perdulário. Isso é verdade, mas assim também o é o cidadão comum. [...] O que mais distingue um burocrata comparado a um consumidor ou a um homem de negócios independente é que o burocrata administra os seus negócios segundo um conjunto de ordens chamado políticas públicas. [...] Se os trabalhos governamentais devem ser melhorados, é mais provável que isso só seja possível mediante a adoção de melhores políticas de gastos, e não por meio de uma eficiência super-humana.” Tradução livre de: “If you ask an ordinary citizen why government spends so much, he will likely tell you that it is because government is inefficient and wasteful. That’s true, but so is the ordinary citizen. [...] The thing that is most different about a bureaucrat compared to a consumer or an independent businessman is that the bureaucrat must go about his business by following a set of orders called public policies [...]. If the jobs of government are to be done better, it is most likely that this will only be accomplished by adopting better spending policies, not by superhuman efficiency.” Em igual sentido, Chang (2013, pp. 190-191), ao justificar os motivos que o levam a crer que os governos são capazes de fazer boas escolhas comerciais, especialmente na formulação de políticas industriais, assinalara: “Pensando bem, é natural que os governos errem ao fazer escolhas. Faz parte da natureza das decisões empresariais que encerram riscos neste mundo inconstante que elas frequentemente sejam inadequadas. Afinal de contas, as empresas do setor privado tentam escolher vencedores o tempo todo, apostando em tecnologias incertas e ingressando em atividades que outros consideram impossíveis, e com frequência fracassam. Na realidade, exatamente da mesma maneira pela qual nem mesmo os governos que têm o melhor histórico de escolher vencedores conseguem fazer isso o tempo todo, nem mesmo as empresas mais bem-sucedidas tomam as decisões certas o tempo todo [...]”. Mais adiante, Chang (2013, p. 192) concluía que “[s]e permanecermos cegos pela ideologia do livre mercado que nos diz que somente as escolhas de vencedores feitas pelo setor privado têm chance de ter êxito, acabaremos deixando de reconhecer um enorme leque de possibilidades para o desenvolvimento econômico por meio da liderança pública ou de iniciativas conjuntas entre o setor público e o privado”.

necessário um aumento substancial de poupança e investimento para elevar a taxa de crescimento econômico, mesmo em um décimo de um ponto percentual. Mesmo uma redução substancial na *efetiva* progressividade do sistema tributário – então permitindo ao “rico” poupar mais – não é provável que aumente a poupança o suficiente para exercer mais do que um negligenciável efeito sobre a taxa de crescimento econômico. Ademais, reduções na taxa de crescimento induzidas por tributos podem ser parcialmente ou totalmente compensadas se as receitas tributárias forem utilizadas para financiar gastos governamentais em atividades como educação, saúde pública, e pesquisa – em suma, em atividades que contribuem para elevar a produtividade do trabalho e dos bens de capital.¹⁴⁵

Mais que tudo, a cisão forjada entre Estado e mercado proporciona a falsa impressão de que a distribuição dos resultados produzidos na economia real não provém do arranjo institucional e regulatório estatal. Assim é que discussões – nos planos teórico e político - relacionadas ao emprego de incentivos fiscais como instrumentos de política econômica propendem a desconsiderar o modo como estão distribuídas, na ordem socioeconômica concreta, a renda e a propriedade. Geralmente, a maneira como essa distribuição fora – inicialmente - e tem sido – desde então, sucessivamente - realizada é tacitamente aprovada e até mesmo encarada com indiferença, isto é, como circunstância para a qual não concorreram as instituições estatais e que por elas, portanto, não poderia ser modificada.

Com isso, políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais são avaliadas como se operassem sobre uma contextura socioeconômica justamente estabelecida, especialmente no que diz respeito ao modo como estão acomodadas a renda e a propriedade entre os indivíduos, condição, aliás, que reflete uma característica do doutrinamento tributário como um todo.¹⁴⁶ Ora, sabe-se bem que, originariamente, o direito de propriedade

¹⁴⁵ Tradução livre de: “The actual impact of high taxes on the rate of economic growth is unclear, although it appears to be small. True, the rate of economic growth does depend, in part, on the rate of investment, or capital formation, and high taxes which reduce total savings may, under certain conditions, adversely affect the amount of investment. However, it is estimated that it would take a substantial increase in savings and investment to raise the rate of economic growth even one-tenth of a percentage point. Even a substantial reduction in the *effective* progressivity of the tax system –thus enabling the ‘rich’ to save more- is not likely to increase savings enough to have more than a negligible effect on the rate of economic growth. Moreover, tax-induced reductions in the growth rate can be partly or wholly offset if tax revenues are used to finance government expenditures on activities such as education, public health, and research – in short, on activities which contribute to increasing the productivity of labor and capital equipment.”

¹⁴⁶ Em geral, acredita-se ser possível desenvolver uma teoria fiscal pura sobre a hipótese *abstrata* de justa distribuição da renda e da propriedade, aí pouco importando o ideal de justiça que se adote. Segundo Myrdal (1997, p. 190), “[e]xiste uma importante hipótese do princípio da capacidade, que é a chave para a compreensão de desenvolvimentos posteriores. Como o princípio do interesse, ele pressupõe uma correta distribuição da renda e da propriedade sobre a qual um correto sistema tributário é imposto. Que se chegue a uma recomendação de tributação proporcional ou progressiva, o imposto é determinado em relação à renda e à propriedade, que são aceitas como dadas. [...] [O] princípio é sempre que a distribuição existente de renda e da propriedade deveria ser perturbada o mínimo possível. Todo sistema tributário que obedece o princípio de igualdade acredita preencher tal condição.”

[...] foi atribuído exclusivamente a uma classe de *homens* (as mulheres ficavam de fora) que múltiplos e acumulados acidentes da história já haviam posto em posição de domínio sobre recursos econômicos (materiais e financeiros). (CASTRO, 2012, p. 132).¹⁴⁷

O fato de a distribuição existente da renda e da propriedade ser geralmente aceita como correta é muito importante; afinal, como já destacara Myrdal (1997, p. 199), “[a] tentativa de basear um sistema fiscal justo sobre um sistema de propriedade injusto constitui, como certa vez afirmou Wicksell, uma tentativa de extrair uma parcela boa de um todo mau”. Com efeito, essa admissão, quando confinada às teorizações e aos concertos políticos relacionados ao proveito econômico dos mecanismos tributários de incentivo fiscal, tem ainda maior relevância, porquanto pode ser que coopere para a perpetuação - e, quem sabe, até mesmo para o fortalecimento - de um arranjo distributivo da propriedade (material e financeira) injustamente estabilizado na ordem socioeconômica real.¹⁴⁸ Dessa possibilidade - é verdade - tomou conhecimento Silva (2009, pp. 103-104); no entanto, reconhecê-la não foi suficiente para demovê-lo de uma defesa intransigente dos incentivos fiscais como instrumentos de política econômica, como se pode ver:

¹⁴⁷ Castro (2012, p. 130), ao analisar a evolução institucional do direito de propriedade, assinalara: “[N]os séculos XVII e XVIII, os juristas do continente europeu, trabalhando em aliança intelectual com os formuladores da Filosofia do Direito Natural, [...] fizeram as ‘formas’ jurídicas em seu conjunto girar em torno do direito de propriedade, que passava a estar dotado de um significado metafísico: esse direito passaria a ser o centro gravitacional do sistema. [...] Ao mesmo tempo, os juristas deram a esse direito uma conotação radicalmente individualista, que antes ele não tinha. O direito de propriedade passava agora a ser, no plano ideológico [...] eminentemente individual, enquanto em tempos anteriores designava um complexo de relações sociais.” Mais adiante, prossegue Castro (2012, p. 132): “O direito de propriedade eminentemente individualista passou, então, a ser genericamente assegurado mediante o uso da força repressora do Estado.” Com isso, é que Castro (2012, pp. 134-135) conclui: “Mas autorizar o uso da coerção em nome do direito natural obviamente geraria muitos problemas, pois, sendo a propriedade atribuída apenas a alguns, e não a todos, os não proprietários interessados em mudar as relações sociais para que elas se tornassem, à luz das ‘razões’ deles, mais justas, sofreriam o peso da repressão.”

¹⁴⁸ Em razão de uma distribuição injusta dos direitos de propriedade, é provável que os recursos obtidos via tributação sejam direcionados ao custeio de um regime de proteções que beneficia a poucos. Assim, pode ser que a dispensa de um número restrito de indivíduos do pagamento de tributos - *o grupo dos proprietários* - e a exigência de que os demais - *o grupo dos não proprietários* - sofram o pesado ônus da compensação fiscal (em razão da inevitável queda de arrecadação) contribuam para a solidificação de um arranjo distributivo desigual de renda e propriedade. Além de terem que compensar o que deixou de ser arrecadado, aos despossuídos é negado o acesso aos incentivos fiscais, exatamente pela condição que ostentam. Nesse sentido, segundo O’Brien (2007, p. 183), o sistema de garantias e direitos à propriedade na Inglaterra do século XVII pressagiava *o que já era e ainda viria a ser*: “Acima de tudo, a maioria dos interessados na riqueza do reino reconheceu as necessidades inter-relacionadas pela reconstrução de um sistema fiscal e financeiro que pudesse prover os fundos requeridos para a sua segurança, para a estabilidade do regime e para a proteção de um sistema consolidado de direitos de propriedade altamente desigual [...]”. Tradução livre de: “Above all, the majority of stakeholders in the wealth of the realm recognized the interrelated needs for the reconstruction of a fiscal and financial system that could provide the funds required for its security, for the stability of the regime and for the protection of an established and highly inequalitarian system of property rights [...]”.

Para efeito de delimitar, com maior precisão, o campo de ação dos tributos sobre o processo de desenvolvimento, pode-se, inicialmente, considerar o sistema econômico sob dois ângulos: a) um estático, representado pelo nível e distribuição do estoque de fatores de que a economia dispõe num momento dado; e b) outro, dinâmico, constituído pelos fluxos reais e financeiros de que resulta a alteração do perfil macroestrutural da economia, num período de tempo dado. [...] Segundo a linha de pensamento que informa o presente documento, parte-se do princípio de que os tributos não são instrumentos aptos para alterar uma determinada distribuição da propriedade do estoque de fatores. Para isso, se considera que a estrutura preexistente, de propriedade da terra e do capital, só pode ser alterada, com sentido redistributivo, mediante a utilização de instrumentos de ação mais direta, que assegurem sua transferência a uma classe determinada de destinatários.

Certamente, julgar a *corrente* distribuição do “estoque de fatores de que a economia dispõe num momento dado” como algo *estático* gera uma série encadeada de distorções. Como a propriedade (material e financeira) foi atribuída originariamente apenas a alguns, toda a cadeia dominial que a partir daquela distribuição originária se formou - o que Silva considera como o aspecto “dinâmico” do sistema econômico, “constituído pelos fluxos reais e financeiros de que resulta a alteração do perfil macroestrutural da economia” - manteve ainda um contingente significativo de indivíduos despossuídos: o grupo social dos não proprietários.

Não enfrentar essa questão é o mesmo que trabalhar com a hipótese *abstrata* de justa distribuição da renda e da propriedade; ignora-se, assim, a possibilidade *concreta* de que políticas governamentais instrumentadas por incentivos fiscais – para o desenvolvimento da economia - exerçam força atrativa apenas sobre aqueles agentes privados que detenham maior capacidade financeira, *em razão do volume de recursos econômicos que o aparelho regulatório e institucional do Estado os permite controlar*. Com isso, há o risco de que a linha demarcatória que separa proprietários e não proprietários se torne ainda mais proeminente: uma vez que “[e]m regra só pode responsabilizar-se por favorecimentos, quem já dispõe de capital” (TIPKE, 2012, p. 62), conseqüentemente “[...] os contribuintes não favorecidos têm de compensar com impostos (ainda) maiores a queda de arrecadação, que surge com os favorecimentos” (TIPKE, 2012, p. 66).¹⁴⁹

¹⁴⁹ A aplicação de políticas de caráter “reformador”, em países pobres ou subdesenvolvidos, pode agravar as desigualdades sociais e econômicas ali presentes, a depender da modificação promovida nos fatores socioeconômicos reais. A teoria da *causação circular acumulativa*, conforme formulada por Myrdal (1968), constitui importante advertência a esse respeito: se o ponto de partida da política econômica consistir numa situação de desigualdade (sobretudo no que concerne à distribuição real da renda e da propriedade), e pouco ou nada for feito para substancialmente alterá-la, *a pobreza acaba por se tornar a sua própria causa*. Por essa razão, numa ordem socioeconômica concreta qualquer em que a propriedade e a renda estiverem dispostas de maneira perceptivelmente desigual e injusta, “[...] o processo da circular e cumulativa causação iria assegurar que aqueles que já têm ganhem ainda mais, e os que nada têm seriam privados do pouco que possuem” (STREETEN, 1995, p. 198). Tradução livre de: “[...] the process of circular and cumulative causation would ensure that those who already have gain most, and the have-nots would be deprived of what little they have”.

Essas constatações denunciam a fragilidade das investigações que, de uma maneira geral, se limitam a analisar os impactos dos tributos sobre a esfera individual dos agentes econômicos. É que essas teorizações – mercê da percepção dicotômica, que separa Estado e mercado - tendem a ignorar a participação das estruturas institucionais estatais no funcionamento da economia, sem as quais mercados dificilmente teriam um futuro venturoso.¹⁵⁰

Como consequência, o direcionamento político-orçamentário das receitas tributárias é totalmente desconsiderado, deficiência teórica que impossibilita a compreensão de como essas mesmas receitas circunscrevem o aparato burocrático do Estado que dá vida aos mercados, organiza a distribuição de seus resultados na ordem socioeconômica real e, potencialmente, os torna mais produtivos.¹⁵¹ E se levarmos em conta que é esse aparato burocrático estatal a *precondição* para que toda e qualquer alocação de recursos na economia real seja possível, alguma despesa pública necessariamente deverá ser manejada, para sustentar uma ordem legal e econômica de qualquer tipo.¹⁵² Com isso em vista, quão maior a disponibilidade financeira

¹⁵⁰ Anthony Ogus (1998, p. 769), ao estudar os efeitos da aplicação de desestímulos tributários – agravamento do ônus fiscal, quando adotado determinado comportamento -, considerou a limitação das abordagens econômicas organizadas em torno de modelos abstratos e afirmou: “[E]m suas aplicações, sistemas tributários corretivos tendem a ser mais complexos, e a ter maiores limitações, do que é reconhecido nos modelos econômicos tipicamente abstratos. [...] Em síntese, para avaliar tributos corretivos como um instrumento regulatório, é necessário preencher a lacuna existente entre os modelos econômicos que analisam o modo como os atores presumidamente reagem a imposições financeiras e a compreensão das estruturas legais e institucionais sob as quais essas imposições são feitas.” Tradução livre de: “In this paper, I shall argue that, in their application, corrective tax systems are likely to be more complex, and to have greater limitations, than is recognised in the typically abstract economic models. [...] In short, to evaluate corrective taxes as a regulatory instrument, there is a need to bridge the gap between the economic models which analyse how actors predictably respond to financial impositions and an understanding of the legal and institutional structures under which the impositions are made.”

¹⁵¹ A esse respeito, Murphy e Nagel (2002, p. 162) destacaram: “Mas porque a legislação tributária é, em geral, distinta da legislação orçamentária, a política tributária inevitavelmente atrai juízos de justiça ou injustiça em seu próprio direito.” Tradução livre de: “But because tax legislation is, in general, distinct from expenditure legislation, tax policy inevitably attracts judgments of fairness or unfairness in its own right.” A importância de se considerar a destinação das receitas tributárias, para a construção de uma estrutura institucional e regulatória propiciadora do desenvolvimento econômico, foi abordada por Baleeiro (1990, p. 58), desta forma: “Uma política fiscal de desenvolvimento, por isso que não se pode olvidar da parte que, no processo, cabe aos serviços públicos do Estado, há de encarar os fins a que se destinam os gastos governamentais. País subdesenvolvido é também e sobretudo país de analfabetismo, endemias, baixos índices sanitários, transportes miseráveis, estradas lamacentas, portos açoreados (como o de Ilhéus!, que escoia mais de 90% do cacau do Brasil), corrupção administrativa, peculato e prevaricação eleitorais, desperdícios, obras suntuárias e improdutivas etc. [...] Será inútil o esforço do Estado em fornecer incentivos à formação de capitais, ou reuni-los por meios tributários tendentes à poupança compulsória, como empréstimos forçados, impostos sobre a despesa, congelamento de salários etc., se a precariedade da utilização de serviços públicos permanecer na posição ingrata de maior dos ‘pontos de estrangulamento’.”

¹⁵² É neste mesmo sentido que Murphy e Nagel (2002, p. 79) posicionam-se: “Qualquer alocação de todo o produto social entre os indivíduos é uma ficção, seja ela assumida como justa ou não. Alguma despesa pública é necessária para sustentar uma ordem legal e econômica de qualquer tipo”. Tradução livre de: “Any allocation of the entire social product among individuals is a fiction, whether it is assumed to be just or not. Some public expenditure is needed to sustain a legal and economic order of any kind.”

do Estado, melhores as condições de aperfeiçoamento de sua capacidade administrativa e, portanto, maiores as possibilidades de propiciação da prosperidade econômica; certamente, “[a] mobilização de recursos reside no coração do desenvolvimento econômico. E entre os vários meios de mobilização de recursos [...], o tributo é o que está mais estreitamente relacionado às questões da formação e da capacidade do Estado” (di John , 2007, p. 135).¹⁵³ Essa é uma percepção bastante incômoda, especialmente para aqueles que se opõem à imposição de tributos, em benefício de uma eficiência econômica pretensamente imanente aos mercados. Nesse sentido, Joel Slemrod (2006, pp. 82-83) concluía que

[q]uando se percebe que países de baixa renda geralmente têm menos capacidade administrativa, isso pode explicar uma das regularidades empíricas mais marcantes relacionadas à tributação: entre países, quanto maior o nível de tributação, mais próspero o país. Esse é um fato embaraçoso para aqueles que afirmam que altos, e altamente progressivos, impostos são seriamente prejudiciais para a prosperidade de um país.¹⁵⁴

Para isso, no entanto, é necessário que boas escolhas sejam feitas, nos processos políticos de composição orçamentária, o que na prática não é algo fácil. Na ordem política real, decisões relacionadas à tributação e ao orçamento público quase nunca são firmadas a partir de perspectivas morais ou empíricas, senão por meio do emprego de artifícios retóricos e do protesto de pontos de vista ideológicos.¹⁵⁵ De todo modo, e certamente por isso, “[c]omo vivemos em uma democracia, uma distribuição justa dos benefícios decorrentes dos gastos

¹⁵³ Esta é a íntegra da passagem dos estudos de Jonathan di John (2007, p. 135): “A mobilização de recursos reside no coração do desenvolvimento econômico. E entre os vários meios de mobilização de recursos (e.g., poupança forçada, impostos inflacionários, manipulação dos termos de troca, etc.), o tributo é o que está mais estreitamente relacionado às questões da formação e da capacidade do Estado. Tributos também proporcionam uma das principais lentes para medir a capacidade do Estado, do poder e dos acordos políticos em uma sociedade”. Tradução livre de: “Resource mobilization lies at the heart of economic development. And among various means of resource mobilization (e.g., forced savings, inflation tax, manipulation of terms of trade, etc.), tax is most closely related to the questions of state formation and capability. Tax also provides one of the principal lenses in measuring state capacity, power and political settlements in a society.”

¹⁵⁴ Tradução livre de: “Once one realizes that low-income countries generally have less administrative capacity, this can explain one of the most striking empirical regularities related to taxation: across countries, the higher the level of taxation, the more affluent the country. This is an embarrassing fact for those who maintain that high, and highly progressive, taxes are seriously detrimental to a country’s prosperity.”

¹⁵⁵ Segundo Murphy e Nagel (2002, p. 141), “[n]a política real a questão é, infelizmente, não só moral e empírica, mas também retórica ou ideológica. ‘É o seu dinheiro, e não do governo!’ continua a ser um apelo potente contra a alegação de que uma parcela significativa do produto social faria mais bem se disponibilizada para pessoas de baixa renda do que nas mãos dos principais ganhadores e seus herdeiros.” Tradução livre de: “In real politics the issue is unfortunately not only moral and empirical but also rhetorical or ideological. ‘It’s your money, not the government’s!’ remains a potent appeal against the claim that a significant portion of the social product would do more good if made available to low earners than if left in the hands of the top earners and their heirs.”

governamentais é mais básico do que a fria eficiência [dos mercados]” (BRANNON, 1978, p. 13).¹⁵⁶

2.2.2 REALIDADES E INCERTEZAS

O que parece certo - e que dificilmente se pode ignorar - é a condição de proeminência política que atualmente assumem os mecanismos tributários de incentivo fiscal. Fato é que nos dias correntes, os governos, de uma maneira geral, têm amplamente admitido o uso de incentivos fiscais para a perseguição de objetivos de política econômica. Justamente por isso, é fundamental que deles se adquira uma percepção crítica – distante, portanto, de uma postura resignante ou condescendente -, a partir de uma aproximação teórica mais realista a propósito dos *processos políticos* que, em última instância, lhes dão “vida” institucional, e dos *efeitos regulatórios* que porventura venham a repercutir numa ordem socioeconômica concreta.

De fato, os processos de deliberação política relacionados à formulação de medidas econômicas estão sujeitos a influências externas muito significativas. No que concerne às políticas econômicas mediadas pela concessão de incentivos fiscais, não é difícil perceber o modo como, por intermédio das “mesclas pragmáticas”, especulações teóricas abstratas são incorporadas a “formas jurídico-fiscais”, resultando numa matriz de política pública qualquer.¹⁵⁷ Mas além disso, alguns elementos fundamentais de política econômica, como a magnitude dos benefícios tributários, a escolha dos setores econômicos beneficiários, o tempo de duração da medida, etc., estão também expostos à influência de outros fatores políticos. Precisamente, é possível que essas mesmas políticas sejam realmente utilizadas como um mecanismo de *transferência de recursos econômicos a grupos de pressão organizados*¹⁵⁸,

¹⁵⁶ Tradução livre de: “Since we live in a democracy, a fair distribution of the benefits of government spending is more basic than cold efficiency.”

¹⁵⁷ A respeito da influência que exercem as doutrinas fiscais sobre a formulação de políticas públicas, Myrdal (1997, p. 207) deste modo posicionou-se: “Não culpo os políticos e os peritos em tributação que legislam e administram da melhor maneira que está a seu alcance. Eles se voltam para o exterior, a fim de ver como assuntos semelhantes aí são tratados; citam a literatura especializada sempre que for conveniente; formam opiniões sobre a natureza e os aspectos práticos de seus problemas, e por fim chegam a algum tipo de conclusões. As razões que invocam trazem a marca doutrinária inconfundível dos princípios superiores.”

¹⁵⁸ O mecanismo de transferência de recursos econômicos pode ser compreendido, a partir das elaborações de Murphy e Nagel (2002, p. 164): “Qualquer redução de impostos é uma redistribuição de parte daqueles que não a percebem para aqueles que se beneficiam: a maior renda disponível alcançada pelos últimos requer pagamentos mais elevados de impostos pelos primeiros. Portanto a questão se torna saber em quais circunstâncias, além da

cuja atuação em torno dos processos de deliberação política parece ser mais decisiva do que a apresentação de análises “técnicas” preliminares, a respeito dos prováveis impactos socioeconômicos das medidas econômicas propostas.¹⁵⁹ Nesse sentido, as impressões firmadas por Castro (2011, p. 46) são esclarecedoras:

Os ajustes que são praticados nas democracias não decorrem de fundamentos jurídicos. Eles derivam em sua maior parte de mesclas pragmáticas da prudência política das autoridades econômicas com instrumentais de cálculo assentados no pressuposto de que os mercados são destituídos de condicionantes institucionais. Mas, simultaneamente, no âmbito da deliberação prudencial das autoridades e dos governos, movimentam-se fatores políticos mais eficazes como causas dos ajustes tributários: um grupo que pressiona mais do que outros, outros que realizam greves mais eficazes, outros ainda que ameaçam desinvestir, ou apoiar a campanha de um partido inimigo do governo etc. Daí podem resultar muitos favores tributários injustos e até obtidos por golpes de poder.

Com o tempo, a tendência é a *cristalização institucional dos diversos interesses* relacionados a políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais, que tendem a seguir o seu curso *descasadas mesmas do ideal de desenvolvimento socioeconômico que declaravam perseguir*. Como resultado, qualquer iniciativa propensa à reversão de medidas concessivas de incentivos fiscais torna-se politicamente bastante espinhosa.¹⁶⁰ Aliás, é bem verdade que a própria estrutura jurídico-institucional estatal é favorável à aspiração política dos grupos interessados na manutenção dos estímulos tributários que lhes beneficiam; de acordo com Tipke (2012, p. 65),

redistribuição do rico para o pobre, é justificável redistribuir recursos de locatários para proprietários de casas, de poupadores para compradores, de solteiros para casados (ou vice-versa), de jovens para idosos, daqueles com filhos para aqueles sem filhos, e até mesmo dos que podem enxergar, para os cegos”. Tradução livre de: “Any tax break is a redistribution from those who don't get it to those who do: The greater disposable income the latter are left with requires higher tax payments by the former. So the question becomes whether, in addition to redistribution from rich to poor, it is justified to redistribute from renters to homeowners, from savers to spenders, from the single to the married (or vice versa), from the young to the old, from those with children to those without, and even from the sighted to the blind”.

¹⁵⁹ A desconsideração de análises técnicas preliminares não significa, necessariamente, que se esteja a dispensar a realização de estudos “reveladores da verdade”. Como já visto, grande parte das elaborações teóricas a respeito da tributação e de seus “prováveis” efeitos econômicos se vale da construção de modelos teóricos abstratos, descasados na experiência socioeconômica concreta. Por isso é que Castro (2011, p. 46) assinala que “[o]s ajustes que são praticados nas democracias não decorrem de fundamentos jurídicos. Eles derivam em sua maior parte de mesclas pragmáticas da prudência política das autoridades econômicas com instrumentais de cálculo assentados no pressuposto de que os mercados são destituídos de condicionantes institucionais.”

¹⁶⁰ Em verdade, essas políticas econômicas baseadas em incentivos tributários tornam-se *politicamente intocáveis*. Em igual sentido, Holmes e Sunstein (1999, p. 203) também se pronunciaram: “Gastos politicamente intocáveis são usualmente aqueles que proporcionam benefícios especiais a grupos sociais organizados”. Tradução livre de: “Politically untouchable expenditures are usually those that provide special benefits to well-organized social groups”.

[p]osto que atrás de quase todo favorecimento atua um grupo de pressão, que no mínimo quer conservar o estado de posse e para tanto invoca a “proteção da confiança” ou “a justiça do direito transitório”, custa aos políticos suprimir favorecimentos fiscais.

Por certo, a tendência à eternização das políticas econômicas baseadas em favorecimentos tributários é decisivamente facilitada pelo emprego político de *expressões abstratas* a que se intenciona outorgar contornos de *objetividade*, em frases de efeito proferidas para justificar publicamente as concessões feitas a uns e outros setores da economia. Assim, as autoridades econômicas e os governos logram alcançar – como bem pretenderem, a depender do ensejo, e com certa facilidade – o objetivo de conferir legitimidade às medidas de estímulo tributário,

[...] pois não é difícil para o legislador indicar uma razão objetiva qualquer, tal como o fomento do crescimento econômico, a redução do desemprego, a garantia da infra-estrutura pública, a manutenção ou melhoria da saúde pública, a proteção ao meio ambiente, o fomento da construção de moradias, o fomento da formação do patrimônio do empregado etc. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 40).¹⁶¹

Inebriados por frases de efeito, como “geração de emprego e renda”, “redução de custos aos empresários e de preços ao consumidor”, “reativação econômica”, “redução das desigualdades”, empregadas em discursos políticos de ocasião, muitos são os que se animam com as políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais, *ainda que delas não obtenham proveito algum*.¹⁶² Esse sentimento se fortalece, porque incentivos fiscais passam a enganosa impressão de que não possuem expressão financeira; em verdade, seus efeitos

¹⁶¹ Nesse trecho específico da obra de Tipke e Yamashita (2002, p. 40), discutia-se o posicionamento do Tribunal Constitucional Federal Alemão segundo o qual “[...] todo motivo objetivo basta para justificar uma violação ao princípio da igualdade e, mais concretamente, do princípio da capacidade contributiva [...]”. De acordo com os autores, caso esse posicionamento fosse seguido para desenvolvimentos teóricos, “[...] então todas as normas extrafiscais esta[r]iam praticamente justificadas [...]”.

¹⁶² Numa certa perspectiva, a aprovação político-social das medidas econômicas de estímulo tributário é reveladora de uma aceitação tácita da noção da *harmonia de interesses* (a de que tudo irá para o melhor, no mundo, desde que os indivíduos possam perseguir, livremente, os seus interesses econômicos). É que, como já explicitado, a crença na aptidão dos mecanismos de incentivo fiscal exige que se acate a premissa de que os mercados necessariamente atribuem aos recursos econômicos um destino produtivo, enquanto cada agente econômico esteja a perseguir o seu próprio interesse. Segundo Myrdal (1968, p. 203), essa aceitação não é algo incomum: “Hoje estamos longe de ter, como os filósofos antigos, confiança na harmonia intrínseca de interesses no mundo, tal como o vemos, ou como viria a ser, após certas reformas purificadoras. Mas, se examinarmos cuidadosamente a maneira pela qual estamos habituados a formular e motivar nossas opiniões políticas mais gerais com relação a seus esperados efeitos, ou se analisarmos artigos de fundo da imprensa, programas dos partidos, discursos das campanhas eleitorais ou debates na Assembléia Geral das Nações Unidas e, ainda, se investigarmos nossas teorias econômicas e indagarmos a razão pela qual formulam os problemas do modo por que o fazem e se, então, conseguirmos manter a distância necessária para compreender a estrutura geral do nosso raciocínio, ficaremos surpresos ao verificar a influência que essa velha doutrina da harmonia de interesses exerceu em nosso pensamento”.

distributivos estão praticamente imunes à rastreabilidade institucional, o que, de certo modo, evidencia o motivo por que tanto os exaltam os políticos, que são pródigos ao instituí-los, geralmente por caminhos mais ou menos arbitrários.¹⁶³ Como que num epílogo – e de uma maneira geral - a predileção política pela concessão de incentivos fiscais pode ser explicada porque “[...] pela experiência o cidadão reage melhor a incentivos fiscais do que a subvenções abertas [...] e porque incentivos fiscais parecem adequados aos políticos para conquistar a simpatia dos beneficiados” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, pp. 39-40).

Com efeito, justificações políticas apoiadas em expressões abstratas são bastante convincentes e *altamente capazes de iludir*; cativam até mesmo os mais cautelosos, *distraídos pelo efeito reformador* prometido por uma política econômica concessiva de favorecimentos tributários. Por esse motivo, cooperam para a *ocultação dos efeitos econômicos distributivos a que dão causa os incentivos fiscais*, que são pouco compreendidos pela sociedade, mas que, contrariamente, são bastante bem entendidos por aqueles indivíduos e setores da economia que deles se beneficiam. Deveras, os proponentes de políticas econômicas baseadas na concessão de incentivos fiscais revelam-se profundos conhecedores do caráter de *assistência e subsídio* que as revestem, “[...] já que os seus argumentos em defesa dessas disposições não são enquadrados em termos de estrutura fiscal adequada ou equidade fiscal, mas em termos de incentivo e assistência para este ou aquele setor ou atividade [...]” (SURREY, 1978, p. 57).¹⁶⁴

Verdade seja dita, as teorizações a respeito de instrumentos tributários de estímulo fiscal prestam um contributo bastante significativo ao *efeito ilusório e persuasivo* das políticas econômicas que estão neles (nos estímulos tributários) baseadas. Assim como sói suceder num plano político – e quem sabe até mesmo em razão disso – *não é incomum o fato de que abordagens teóricas de uma doutrina tributário-financeira qualquer estejam inclinadas a falsear a real propagação dos efeitos socioeconômicos* decorrentes de uma política econômica instrumentada por incentivos fiscais. Ao dar-se conta disso, Neumark assinalara (1964, p. 341):

¹⁶³ De acordo com Murphy e Nagel (2002, p. 171), “[...] qualquer dedução ou isenção poderia, em princípio, suscitar a questão de justiça. Uma redução tributária deliberadamente direcionada provavelmente resultará na distorção nos objetivos redistributivos gerais do sistema; infelizmente, esse método de apoio a atividades desejadas tornou-se cada vez mais comum, como um substituto para dotações diretas. A alavancagem política frequentemente tem muito a ver com isso, e essas brechas tendem a ser mais ou menos arbitrárias”. Tradução livre de: “[...] any deduction or exemption could in principle pose the question of fairness. A deliberately targeted tax break [...] is likely to involve distortion of the broader redistributive aims of the system; unfortunately, this method of supporting desired activities has become increasingly common, as a replacement for direct appropriations. Political leverage often has a lot to do with it, and such wrinkles are apt to be somewhat arbitrary”.

¹⁶⁴ No original se lê: “Indeed, the proponents of these special provisions understand this quite clearly, for their arguments in defense of the provisions are not framed in terms of proper tax structure or tax equity, but in terms of incentive and assistance for this or that industry or activity or hardship”.

A pequena antologia de medidas fiscais dirigistas que temos oferecido é suficiente para ver até que ponto nossas atuais doutrinas fiscais se acham penetradas por elementos que *tendem a falsear ou inclusive a deformar as condições para a existência de uma economia baseada na livre concorrência, sem que aqueles se baseiem, ademais, em princípio racional algum*, senão nos desejos puramente políticos do governo, do parlamento ou de diferentes grupos de pressão, os quais, segundo seu maior ou menor poder político e à base de benefícios fiscais para si mesmos, e de sobrecargas a seus competidores, aspiram deste modo a obter lucros superiores ao que obteriam em um sistema de livre concorrência ou a manter o andamento de uns negócios que, tivessem sido objetos de um tratamento fiscal equitativo, não teriam sido capazes de seguir adiante por falta de racionalidade e rentabilidade econômicas.¹⁶⁵

Além do mais, a incompreensão do arranjo distributivo de recursos econômicos proveniente da concessão de incentivos fiscais é agravada pelo fato de que *a divulgação dos benefícios que afluem a uns e outros setores da atividade econômica – em termos financeiros – é blindada institucionalmente*. As leis de sigilo fiscal, amplamente difundidas nas democracias modernas, impedem a discriminação de valores e a individualização dos agentes econômicos beneficiários de uma política governamental voltada ao desenvolvimento socioeconômico de um país qualquer; a sociedade, então, é privada do efetivo conhecimento das políticas econômicas que a ela mesma deveriam ser propícias.¹⁶⁶ De certo modo – e lamentavelmente – isso é compreensível, já que, conforme declara Surrey (1978, p. 58),

¹⁶⁵ No original se lê: “La pequeña antología de medidas fiscales dirigistas que hemos ofrecido basta para hacer ver hasta qué punto nuestras actuales doctrinas fiscales se hallan penetradas por elementos que *tienden a falsear o incluso a deformar las condiciones para la existencia de una economía basada en la libre competencia, sin que aquéllos se basen, además, en principio racional alguno*, sino en los deseos puramente políticos del gobierno, del parlamento o de diferentes grupos de presión, quienes, según su mayor o menos poder político y a base de beneficios fiscales para sí mismos, ya de sobrecargas a sus competidores, aspiran de este modo a obtener ganancias superiores a las que obtendrían en un sistema de libre competencia o a mantener el progreso de unos negocios que, de haber sido objeto de un trato fiscal equitativo, no hubieran podido seguir adelante por falta de racionalidad y rentabilidad económicas.”

¹⁶⁶ É interessante notar que a tendência à ocultação dos efeitos distributivos das medidas de estímulo tributário já se manifestava em um período de dominância do ideário liberal (se é que esse período já tenha sido ultrapassado). É bem provável que *o acobertamento* do emprego desses instrumentos e dos resultados produzidos na ordem econômica concreta tenha *servido a finalidades políticas muito semelhantes*, desde então. Essa possibilidade fica mais clara, ao analisarmos estas impressões firmadas por Neumark (1964, pp. 335-336): “Inclusive nas épocas em que a economia financeira se baseou nos princípios e teorias liberais (clássicas) existiram impostos finalistas ou, como se costuma chamá-los desde Gerloff, ‘impostos de ordenação’. Esses impostos eram, sem dúvida, corpos estranhos naqueles sistemas econômicos e por isso foram duramente criticados pela imensa maioria dos autores de seu tempo (especialmente por W. Lotz). Em todos os casos que a esse respeito me são conhecidos se tratava de medidas dirigistas [...]. Ademais, a política dirigista acreditou ser conveniente implantar benefícios e penas fiscais, com o objetivo de conseguir assim de modo sub-reptício e velado uns fins que teriam encontrado repulsa pública caso se tivesse tentado instituí-los às claras (isto é, incluí-los no orçamento em toda a sua verdadeira quantia e sob a forma de subvenções ou de disposições administrativas de direção e controle), já que se encontravam em aberta oposição com os preceitos de uma economia liberal”. Tradução livre de: “Incluso en las épocas en que la economía financiera se basó en los principios y teorías liberales (clásicas) existieron impuestos finalistas o, como se les suele llamar desde Gerloff, ‘impuestos de ordenación’. Estos impuestos eran, sin duda, cuerpos extraños en aquellos sistemas económicos y

[s]e os dados reais fossem levados ao conhecimento público, o resultado seria um escândalo nacional que iria certamente produzir uma séria reforma tributária. Todo advogado tributarista bem informado sabe de indivíduos com rendimentos muito elevados, cujos pagamentos efetivos de impostos estão no mesmo nível que os de empregados de restaurantes ou mecânicas ou outros que servem aos seus estilos de vida afluentes.¹⁶⁷

Em razão da percepção de que incentivos fiscais consistem, essencialmente, em *subsídios* ou *assistências* governamentais ao desempenho de determinadas atividades econômicas – ainda que, consoante se declara, voltados a reformas socioeconômicas estruturais – e que, com isso, *resultam numa determinada distribuição de recursos econômicos na ordem econômica concreta*, é importante que se compreenda a estrutura financeiro-orçamentária de custos suportada pela sociedade como um todo, para que políticas econômicas que neles (nos incentivos fiscais) se baseiam sejam viabilizadas. Entretanto, existe também um problema metodológico relacionado à tarefa de dimensionamento financeiro dos incentivos fiscais: não há como mensurá-los *ex ante*, porquanto *não se sabe de que maneira reagirão os agentes econômicos* a que se pretende estimular; por outro lado, a aferição *ex post* da magnitude dos incentivos é dificultada pela escolha de uma entre as *diversas possibilidades metodológicas de cálculo* e pelo fato de que as variáveis consideradas nas estimativas financeiras são muitas vezes apresentadas pelos próprios contribuintes que deles são beneficiários, cujas contabilidades não necessariamente refletem a verdade. Por isso é que España (1964, p. 161), ao considerar a conversibilidade entre incentivos fiscais e subvenções orçamentárias governamentais, afirmara que seria preferível substituí-los (os incentivos fiscais) por um *sistema de subvenções diretas*, “[...] que teria a vantagem de oferecer o custo que para a comunidade supõe o desfrute de regimes fiscais de favor”.¹⁶⁸

por ello fueron duramente criticados por la inmensa mayoría de los autores de su tiempo (especialmente por W. Lotz). En todos los casos que a este respecto me son conocidos se trataba de medidas dirigistas [...]. [...] Además, la política dirigista creyó conveniente implantar beneficios y penas fiscales, con objeto de conseguir así de modo subrepticio y velado unos fines que hubieran encontrado pública repulsa si se hubiera intentado sacarlos a la luz (esto es, incluirlos en el presupuesto en toda su verdadera cuantía y bajo la forma de subvenciones o de disposiciones administrativas de dirección y control), ya que se encontraban en abierta oposición con los preceptos de una economía liberal.”

¹⁶⁷ Tradução livre de: “If the actual data were made known to the public, the result would be a national scandal that would surely produce serious tax reform. Every informed tax lawyer knows of individuals with very high incomes whose actual tax payments are on the same level as those of restaurants employees or mechanics or others who service their affluent style of life”.

¹⁶⁸ No original se lê: “Se advierte a primera vista la identidad que existe entre exención y subvención. La exención tiene um coste equivalente al de uma subvención, que beneficiará a los mismos titulares. Teóricamente podría substituirse el sistema de exenciones por um sistema de subvenciones que tendria la ventaja de ofrecer el coste que para la comunidade supone el disfrute de regimenes fiscales de favor.”

Tendo em conta todas essas questões, de modo algum poderiam ser desconsiderados os *efeitos concretos* provenientes de uma técnica de tributação especificamente voltada à promoção de objetivos de política econômica. Nesse sentido, a aplicação do ferramental tributário a aspirações políticas pressupõe um estudo prudente dos efeitos de cada tributo, em determinadas circunstâncias e tendências conjunturais da economia.¹⁶⁹ É que, nos dizeres de Baleeiro (1990, p. 178), “[a]s negligências e improvisações podem ter o desfecho do conhecido apólogo do aprendiz de feiticeiro”.

Num plano específico, os governos e as autoridades econômicas devem buscar a compreensão de *quais fatores – ou conjunto de fatores – atuam sobre a esfera de eleição dos particulares*, nas tomadas de decisões comerciais.¹⁷⁰ Evidentemente, como a principal função atribuída aos incentivos fiscais é a de orientar o comportamento dos agentes econômicos ao encontro de propósitos políticos, *políticas governamentais baseadas em favorecimentos tributários seriam absolutamente desnecessárias*, caso a decisão de empreender, investir, empregar, inovar, expandir, exportar, etc. estivesse já firmada, por parte de seus beneficiários, independentemente de qualquer assistência estatal.¹⁷¹ Muitas vezes, esse parece ser o caso; segundo George E. Lent (1975, pp. 369-370),

[n]ão é possível estimar até que ponto as leis de incentivo fiscal podem ter influenciado o movimento de capitais nos países em desenvolvimento. Elas são expedientes temporários para atrair novos negócios e não um substituto adequado

¹⁶⁹ Quanto a esse particular, Neumark (1964, p. 179) tece algumas considerações: “A moderna ciência da fazenda deixou de preocupar-se com o antigo problema de saber se o imposto pode ou deve colocar-se a serviço de fins não fiscais. O que preocupa essa ciência é bem mais *se uma medida fiscal é ou não adequada para o fim concreto que com ela se pretende lograr*. A resposta é em muitos casos afirmativa; em muitos, não em todos, porque, por exemplo, hoje se pensa que o imposto é um instrumento pouco apto para contribuir para o aumento da taxa de natalidade da população”. Tradução livre de: “La moderna ciencia de la hacienda ha dejado de preocuparse del antiguo problema de si el impuesto puede o debe ponerse al servicio de fines no fiscales. Lo que preocupa a esa ciencia es más bien *si una medida fiscal es o no adecuada para el fin concreto que con ella se pretende lograr*. La respuesta es en muchos casos afirmativa; en muchos, no en todos, porque, por ejemplo, hoy se piensa que el impuesto es un instrumento poco apto para coadyuvar al aumento de la natalidad en la población.”

¹⁷⁰ Neste sentido assinala España (1964, p. 165): “[...] é muito importante que o protagonista da política fiscal – se é que o papel principal pertence ao titular do Poder político – se dê conta, e boa conta, de qual é o conjunto de fatores que atuam sobre a eleição do particular”. Tradução livre de: “[...] es muy importante que el protagonista de la política fiscal – si es que el papel principal pertenece al titular del Poder político – se dé cuenta, y buena cuenta, de cuál es el conjunto de factores que actúan sobre la elección del particular”

¹⁷¹ Segundo Gascon (1964, p. 285), “[o] incentivo fiscal propriamente dito deve aspirar [...] a torcer o que seria a atuação dos particulares se o mesmo não existisse [...]”. Nesse sentido, complementa Gascon (1964, p. 286), “[...] tão frustrado e ineficaz seria o pretendido incentivo fiscal que não conseguisse que no campo em que tratasse de operar se alcançasse efeito algum, como aquele que atuasse sobre um terreno em que os frutos seriam obtidos de igual maneira sem a necessidade de sua intervenção”. Traduções livres de: “El incentivo fiscal propriamente tal debe aspirar [...] a torcer lo que sería la actuación de los particulares si el mismo no existiese [...]”; e “[...] tan frustrado e ineficaz, sería el pretendido incentivo fiscal que no consiguiera que en el campo en el que tratase de operar se alcanzase efecto alguno, como el que actuase sobre un terreno en el que los frutos se obtuvieran de igual manera sin necesidad de su intervención”.

para um conjunto sólido e equitativo de impostos para o qual as empresas serão expostas depois que os benefícios tenham expirado. [...] Em muitos países, é possível determinar a aparente perda de receitas atribuível aos benefícios fiscais: estimativas variam entre 2 por cento, em alguns países, e 10 por cento ou mais, em outros. Mas não é fácil determinar se esse aparente sacrifício de receitas está ou não justificado em termos de benefícios futuros para a economia. Embora virtualmente todo novo projeto gere rendimentos tributáveis em decorrência do aumento de empregos, das vendas, etc., compensando ao menos em parte a aparente perda bruta de arrecadação, a questão básica permanece se e em que medida os benefícios tributários foram de fato necessários para induzir o investimento. A receita é sacrificada somente se o negócio teria sido formado na ausência do benefício tributário. Pesquisas realizadas em países desenvolvidos e em desenvolvimento concluíram quase que de maneira uniforme que benefícios tributários desempenham um papel relativamente pequeno na formação de novos negócios.¹⁷²

Situações como essa, em que, a toda evidência, estão já frustradas as perspectivas de política econômica projetadas em função da concessão de incentivos fiscais, constituem verdadeiras advertências para que se tenha bem em conta as possíveis repercussões econômicas dos favorecimentos tributários, sobretudo no que diz respeito ao arranjo distributivo da propriedade (material e financeira) que promove na ordem social concreta.

O fato é que *difícilmente os efeitos potenciais dos incentivos fiscais poderiam ser antecipados com segurança*. Como já mencionado, não se pode prever o modo como efetivamente reagirão os agentes econômicos, diante de estímulos tributários administrados pelos governos, a não ser que se confie em formulações teóricas abstratas, cujos pressupostos analíticos tenham sido encarados *objetivamente* para que os resultados apresentados obtivessem um caráter “científico”.¹⁷³ No entanto, em uma abordagem mais próxima da realidade, constata-se ser bastante difícil

[...] no momento de sua introdução, julgar com segurança sua eficácia para a finalidade aspirada. As prognoses *ex ante* são inseguras, e o controle *ex post* em

¹⁷² Tradução livre de: “It is not possible to estimate the extent to which tax incentive laws may have influenced the movement of capital from developing countries. They are temporary expedients in attracting new businesses and not an adequate substitute for a sound and equitable set of taxes to which businesses will be exposed after the benefits have expired. [...] It is possible to determine in many countries the apparent revenue loss attributable to the tax benefits: estimates range from as low as a 2 per cent in some countries to 10 per cent or higher in others. But it is not easy to determine whether or not this apparent revenue sacrifice was justified in terms of future benefits to the economy. Although virtually all new projects generate taxable income from increased employment, sales taxes, etc., compensating in part at least for the apparent gross loss, the basic question remains of whether and to what extent the tax benefits were in fact necessary to induce the investment. Revenue is sacrificed only if the business would have been formed in the absence of the tax relief. Surveys in developing and developed countries have almost uniformly concluded that tax benefits play a relatively minor role in the formation of new business.”

¹⁷³ Tipke e Yamashita (2002, p. 45), a esse respeito, assinalaram: “Até agora os economistas não puderam se entender sobre os efeitos econômicos dos impostos. Isso tem a ver com o fato de que as ciências econômicas não pertencem às ciências exatas (Paul Samuelson), pois o comportamento humano não é calculável”.

geral vem muito tarde, podendo ele sequer chegar. Os políticos sabem que todo plano de eliminar incentivos fiscais causa ondas de protestos dos afetados. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 41)

Além do mais, ainda que uma política econômica de incentivos tributários qualquer se revele oportuna ao setor ou setores de atividade por ela contemplados, não existe nenhuma garantia de que a mesma política será propícia para a economia nacional. Com efeito, a tributação branda não é capaz de assegurar a qualidade dos investimentos que pretende estimular, a qualificação e remuneração dos trabalhadores empregados ou, por si só, superar defasagens tecnológicas no processo industrial. Isso depende de outros fatores estratégicos, como investimentos em inovação, em qualificação técnica dos indivíduos inseridos no mercado de trabalho, em um aparato burocrático capaz de satisfatoriamente responder a demandas regulatórias, além de muitas outras, fatores para cuja realização pouco concorrem os incentivos fiscais.¹⁷⁴ Talvez com isso em mente, Tipke (2012, p. 64) tenha afirmado que: “[a] desvantagem dos favorecimentos fiscais consiste em que frequentemente é difícil prever se a meta do favorecimento será alcançada; muitas vezes os investimentos são ruinosos”.

Todavia, se fosse possível superar o desafio de antecipar a conduta dos particulares diante de estímulos tributários, haveria alguns aspectos relacionados aos incentivos fiscais e seus efeitos econômicos potenciais que seriam suscetíveis – mesmo que superficialmente - à análise preliminar. O primeiro deles quer dizer com a *repercussão econômica dos tributos*; o segundo, com a *elasticidade da oferta e da demanda*.

Muito embora se afirme que, na realidade, tributos sempre impactam sobre os preços relativos de bens, serviços e fatores produtivos, há quem os classifique, conforme as suas possibilidades de repercussão econômica, em *diretos e indiretos*.¹⁷⁵ Em breve síntese,

¹⁷⁴ Esse é o entendimento de Walter W. Heller (1975), para quem a expansão da capacidade produtiva de uma determinada economia pode ser propiciada pela combinação de investimentos em capital físico e humano, e não por incentivos fiscais. Assim, investimentos públicos em educação, saúde, capacitação profissional, estradas, energia elétrica, irrigação, etc., proporcionariam “[...] o ambiente econômico necessário – externalidades econômicas - para tornar investimentos privados mais atraentes. [...] Ao utilizar o seu poder fiscal para prestar esses serviços, os governos podem fornecer muitas das externalidades econômicas necessárias para aumentar as taxas de retorno a níveis que atrairão investidores privados” (HELLER, 1975, p. 9). No original se lê: “[...] large scale improvements in health, education, and training expand productive capacity by increasing the stamina and strength of the workers on one hand and enlarging their fund of knowledge and skills on the other; this represents fully as much of an increase in the resources at the disposal of the economy as do investments which increase the fund of physical capital. [T]he foregoing increases in human capacity, combined with investments in highways, power projects, irrigation, and the like, provide the necessary economic environment – the external economies – needed to make private investments more attractive. [...] By utilizing their fiscal power to produce these services, governments can provide many of the external economies needed to raise rates of return to levels which will attract private investors.”

¹⁷⁵ Deve-se ter em conta, como destaca Valcir Gassen (2009), que essa é a mais polêmica das classificações doutrinárias relacionadas aos tributos. Segundo Gassen (2009, p. 33), todavia, “[a] pesar de Becker afirmar que ‘nos últimos trinta anos, a doutrina demonstrou que a classificação dos tributos em diretos e indiretos, sob

conforme explicita Valcir Gassen (2009, p. 32), “[...] considera-se tributo direto quando o encargo financeiro é suportado pelo contribuinte; tributo indireto quando o encargo financeiro tributário é repassado para um terceiro, por exemplo, ao consumidor final”.

Certamente, a possibilidade de repercussão econômica dos tributos constitui um dos mais importantes condicionamentos das políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais. Segundo España (1964, pp. 167-168), diante da possibilidade de translação do encargo financeiro para terceiros, e, portanto, do *repasse das desgravações tributárias a outrem*, teoricamente duas situações podem ocorrer: (i) numa delas, o contribuinte não manifestará interesse algum em desfrutar de incentivos que reduzam a sua carga tributária, já que essa não é sofrida por ele, senão, por exemplo, pelos compradores de seus produtos; (ii) noutra, o que sucederá é que o Estado concederá um verdadeiro presente ao contribuinte, na hipótese em que esse, aproveitando-se dos favorecimentos fiscais a ele destinados, *não reduza proporcionalmente os preços que pratica*; nesses casos, nas palavras de España, o contribuinte “percebe um crédito sem juros ou quiçá um donativo”.¹⁷⁶

A possibilidade de “absorção indevida” dos incentivos fiscais não é incomum; deveras, não constitui uma simples causalidade o fato de que os projetos e iniciativas governamentais de políticas fiscais de incentivo considerem uma intervenção, antes de mais

qualquer critério, não tem fundamento científico nem é praticável e deve ser abolida no tríplice plano: técnico, administrativo e jurídico’, ainda hoje muitos autores sustentam tal classificação por ser uma das classificações mais didáticas”.

¹⁷⁶ Com isso em vista, España (1964, pp. 167-168) se posiciona contrariamente à instituição de incentivos fiscais em etapas econômicas que o tornem suscetíveis à repercussão. No original, se lê: “Outro condicionamento da política fiscal é precisamente o que resulta da possibilidade de repercussão do imposto. Constitui, como é sabido, esse campo um dos temas mais confusos e emaranhados da teoria fiscal, e enquadrado em relação com os incentivos fiscais apresenta ainda uma maior complexidade. É evidente que, se o imposto de benefícios pode repercutir-se, teoricamente não terá interesse algum o contribuinte para desfrutar de isenções que minorem a sua carga, já que essa não é sofrida por ele, senão, por exemplo, pelos compradores de seus produtos. Sem embargo, a eficácia pura e simples da desgravação não queda totalmente excluída nesse caso. O que sucederá – e isto é outra questão – é que o Estado dará um presente inútil ao contribuinte, quando esse, aproveitando-se da isenção, não reduza seus preços. Por isso, não tanto por princípio de eficácia – já que o contribuinte terá interesse em utilizá-la, pois percebe um crédito sem juros ou quiçá um donativo – como por princípio de justiça, os incentivos na política fiscal devem atuar fundamentalmente naqueles campos onde a repercussão do imposto não exista e onde a vantagem concedida incida diretamente e exclusivamente sobre o receptor do benefício”. Tradução livre de: “Otro condicionamento de la política fiscal es precisamente el que resulta de la posibilidad de la repercusión del impuesto. Constituye, como es sabido, este campo uno de los temas más confusos y enmarañados de la teoría fiscal y planteado en relación con los incentivos fiscales, presenta aún una mayor complejidad. Es evidente que, si el impuesto de beneficios puede repercutirse, teóricamente no tendrá interés ninguno el contribuyente para disfrutar de exenciones que aminoren su carga, ya que ésta no es sufrida por él, sino, por ejemplo, por los compradores de sus productos. Sin embargo, la eficacia pura y simple de la desgravación no queda totalmente excluida en este caso. Lo que sucederá –y esto es otra cuestión- es que el Estado hará un regalo inútil al contribuyente cuando éste, aprovechándose de la exención, no reduzca sus precios. Por ello, no tanto por principio de eficacia –ya que el contribuyente tendrá interés en utilizarla, pues percibe un crédito sin interés o qui zá un donativo- como por principio de justicia, los incentivos en la política fiscal deben actuar fundamentalmente en aquellos campos donde la repercusión del impuesto no exista y donde la ventaja concedida incida directamente y exclusivamente en el receptor del beneficio”.

nada, sobre o consumo. É que, como assinala Neumark (1964, p. 217), “[e]sse setor, com efeito, é o que melhor e mais rapidamente pode ser influenciado pelas alterações quantitativas ou qualitativas na carga fiscal”.¹⁷⁷ Assim, aumenta-se a probabilidade de que a política econômica não atinja quem deveria preferencialmente atingir segundo a intenção estipulada pelo legislador/formulador, o que torna ainda mais duvidosa a sua aptidão como meio de dirigir a economia orientada para um fim político qualquer.¹⁷⁸ Nesse sentido, Baleeiro (1990, pp. 59-60) afirmava que

[o] problema, na política de isenções, resulta da adequação a cada tipo de imposto, segundo seus efeitos e repercussões. Como regra geral, são recomendáveis as isenções de tributos que oneram efetivamente o empreendimento em sua fase embrionária e de formação, matando o incentivo de a empresa assumir riscos exatamente no momento em que mais necessita de recursos. [...] Não cremos, entretanto, que haja razões convincentes em favor da isenção dos impostos de consumo, vendas e selo, que, em geral, dão margem à repercussão para os consumidores e não oneram efetivamente os produtores. Isenções desses impostos são verdadeiros subsídios ou dádivas às firmas. Nesse caso, mais vale conceder ostensivamente o subsídio e cobrar o imposto, o que possibilita o cálculo de custos.

Há, ademais, o aspecto da *elasticidade da oferta e demanda*, estritamente considerado com relação às possíveis alterações aí proporcionadas pelos incentivos fiscais. De modo simplificado, a demanda e a oferta de um bem são *elásticas*, quando compradores e vendedores se mostrarem sensíveis a um aumento ou a uma redução de preços, isto é, quando se *contraem* a oferta e a demanda diante de majorações no nível dos preços, ou quando se *expandem*, diante de reduções de preço; por outro lado, são *inelásticas*, quando pouco responderem (a demanda e a oferta) a mudanças nos preços.

É bem verdade que o aspecto da elasticidade não está situado fora do contexto da repercussão econômica dos tributos, uma vez que as possibilidades de translação dos encargos tributários - a depender de particulares características do aspecto da elasticidade - poderia impactar na oferta e demanda do bem tributado, em razão das alterações que proporcionaria (a

¹⁷⁷ No original se lê: “No es ninguna casualidad el que los proyectos de política fiscal flexible piensen en su mayoría en intervenir antes que nada sobre el consumo. Este sector, en efecto, es el que mejor y más rápidamente puede ser influenciado por las alteraciones cuantitativas o cualitativas en la carga fiscal.”

¹⁷⁸ Essas são algumas das deficiências apontadas por Klaus Vogel, com relação às políticas fiscais de estímulo à economia. Segundo Vogel (1984, p. 543), “[...] no início a introdução de impostos com objetivo regulatório foi essencialmente aceita como um fato. Há cerca de vinte anos, no entanto, sabia-se que os impostos regulatórios suscitam problemas para o Estado de Direito, porque nem sempre atingem quem deveriam atingir segundo a intenção do legislador, representam, além disso, para o Estado importantes instrumentos adicionais de força e é também freqüentemente duvidosa a sua aptidão como meio de dirigir a economia orientada para um fim [...]”

translação) nos custos de produção ou nos preços praticados no mercado.¹⁷⁹ Assim, atenuações do ônus fiscal – *na hipotética situação de repasse integral aos produtores ou aos compradores* – significariam reduções de custos e preços de bens ou serviços; nesses casos, se a demanda ou a oferta forem sensíveis, isto é, se reduções nos custos e preços impulsionarem a produção e o consumo, pode ser que incentivos fiscais produzam algum efeito regulatório (Prasad, 2010).

Seja como for, o estudo da repercussão econômica dos tributos - especificamente voltados aos possíveis efeitos dos incentivos fiscais - é insuficiente para que se encerrem as discussões respeitantes às políticas econômicas baseadas em favorecimentos fiscais. Realmente, o que se percebe – como já visto - é que incentivos fiscais são mais vantajosos – se porventura não forem *unicamente* propícios - àqueles agentes econômicos detentores de capacidade econômica privilegiada, condição, aliás, indispensável para que ostentem a posição de beneficiários de uma política governamental instrumentada por favorecimentos tributários.¹⁸⁰ Com efeito,

[u]ma vez que os benefícios tributários especiais a que um indivíduo pode reivindicar geralmente crescem à medida em que seus rendimentos aumentam, os pobres se beneficiam pouco deles, enquanto os ricos podem utilizá-los como um

¹⁷⁹ Villegas (1975, p. 94), em dedicação ao tema, concluiu: “O mecanismo da *demanda e oferta* tem preponderante influência em todo o relativo à traslación. A demanda de um bem é elástica quando frente a um aumento no preço, a quantidade demandada diminui sensivelmente. Nesse caso, a traslación é dificultosa, sendo muito mais facilmente transferível a carga impositiva se a demanda é pouco elástica ou rígida, já que o consumidor não pode reduzir a demanda (são bens que satisfazem necessidades ineludíveis) ainda que se incorpore em seu preço o montante do imposto”. No original, se lê: “El mecanismo de la *demanda y oferta* tiene preponderante influencia em todo lo relativo a la traslación. La demanda de un bien es elástica cuando frente a un aumento en el precio, la cantidad demandada disminuye sensiblemente. En este caso, la traslación es dificultosa, siendo mucho más fácilmente trasferible la carga impositiva si la demanda es poco elástica o rígida, ya que el consumidor no puede reducir la demanda (son bienes que satisfacen necesidades ineludibles) aunque se incorpore a su precio el importe del impuesto.”

¹⁸⁰ Em igual sentido, Murphy e Nagel (2002, p. 165) assim manifestaram-se: “O que os torna questionáveis é a relação que mantêm com os objetivos redistributivos gerais do sistema. Impostos sobre o cigarro retiram maior proporção da renda dos pobres do que da renda dos ricos. O tratamento tributário preferencial à habitação beneficia proprietários a expensas dos locatários; uma vez que os primeiros são geralmente mais ricos, isso também contribui para a desigualdade econômica [...]. E qualquer dedução tributária oferece mais aos contribuintes posicionados em escalões mais elevados do que àqueles em nível mais baixo, assim, sob um sistema de imposições graduadas, pessoas com altos rendimentos obtêm maiores vantagens de deduções dos juros hipotecários das suas casas e das deduções de caridade, do que os indivíduos com baixa renda”. Tradução livre de: “What makes them questionable is their relation to the overall redistributive aims of the system. Cigarette taxes take a larger proportion of the income of the poor than of the rich. The preferential tax treatment of housing benefits homeowners at the expense of renters; as the former are generally richer, this too contributes to economic inequality [...]. And any tax deduction releases more to taxpayers in higher brackets than in lower ones, so under a system with graduated rates, high earners realize more from the home mortgage interest deduction and the charitable deduction than low earners do.”

mecanismo importante para complementar suas rendas a expensas do Governo.¹⁸¹ (SURREY, 1978, p. 56).

Além do mais, a já mencionada tendência à eternização dos incentivos fiscais muitas vezes resulta na *obsolescência das políticas econômicas que neles se baseiam*, cuja vigência é preservada inabalável ainda que já não tenham nenhum objeto, isto é, uma vez alteradas profundamente as circunstâncias que alguma vez possam ter legitimado a sua instituição. Com efeito, numa contextura política e econômica tendenciosa à perpetuação de favorecimentos tributários, é provável que “[à] sua defesa por parte dos interessados [...] não se op[onha] nenhuma resistência eficaz do lado dos encarregados de dirigir e controlar a Fazenda, ocupados como estão ante tudo em criar novos gastos” (NEUMARK, 1964, p. 129).¹⁸² Assim, e como os contribuintes não favorecidos têm de compensar com tributos maiores a queda de arrecadação - compensação financeiro-fiscal rigorosamente aconselhada, até mesmo como precondição institucional para a concessão de incentivos fiscais – é bem possível que políticas econômicas concessivas de incentivos fiscais se inclinem a consolidar a forma como estão distribuídas na economia real a propriedade e a renda, ainda que essa mesma distribuição seja visivelmente injusta.¹⁸³

Acima de tudo, é preciso que se compreenda qual é o arranjo distributivo resultante das políticas governamentais de favorecimentos fiscais e de que modo elas propiciam (se é que o fazem) modificações estruturais na ordem econômica concreta de uma sociedade. Mais que isso, é preciso que se questione *que tipo de distribuição de resultados econômicos se quer tornar propício à economia real, por intermédio da instituição de incentivos fiscais*; de fato, “existem provavelmente melhores formas de estimular a exploração de petróleo e de gás, se é

¹⁸¹ Tradução livre de: “Since the special tax benefits a person may claim generally increase as his income rises, the poor gain little from them, while the wealthy may utilize them as a major way to supplement their incomes at Government expense.”

¹⁸² No original se lê: “La misma historia nos muestra cómo muchos gastos continuán viviendo cuando ya no tienen ningún objeto. A su defensa por parte de los interesados [...] no se opone ninguna resistencia eficaz del lado de los encargados de dirigir y controlar la Hacienda, ocupados como están ante todo em crear nuevos gastos”.

¹⁸³ Laufenburger, defensor de medidas interventivas estatais por meio de gastos orçamentários diretos, admitia o uso de incentivos fiscais pelos governos, desde que seus efeitos compensassem as despesas que o Estado deixaria de realizar, em virtude da sua concessão. Essa posição fora assumida por Laufenburger (1942, p. 209), de modo bastante peculiar: “Em uma palavra, as desgravações fiscais são incapazes de desencadear uma recuperação, se não vão acompanhadas de outras medidas de saneamento que garantissem, em última instância, um excesso de lucros que compense as perdas resultantes da baixa de arrecadação.” Tradução livre de: “En una palabra, las desgravaciones fiscales son incapaces de desencadenar una recuperación, si no van acompañadas de otras medidas de saneamento que garanticen, en última instancia, un exceso de ganancias que compense las pérdidas resultantes de la baja de la recaudación”.

que, de fato, ela precisa de estímulos, do que grosseiramente comprometer a equidade do sistema tributário” (DALE; SCHACHTER, 1978, p. 6).¹⁸⁴

Para isso, seguramente, é necessário que se busque um entendimento confiável a respeito dos efeitos concretos da tributação, *antes mesmo que se estabeleçam ideais abstratos de justiça e equidade, segundo os quais aqueles deveriam ser julgados*. Nesse sentido, observara Myrdal (1997, p. 207):

Não pode ser função do cientista fazer julgamentos de valor e estabelecer princípios de conduta. Mas, ainda que fosse possível estabelecer de forma objetiva julgamentos de valor, estes teriam de fazer referência aos efeitos da tributação. Assim, o problema da incidência tem prioridade lógica também do ponto de vista do bem-estar ou da justiça. A menos que saibamos que efeitos surtirá certa medida, a questão de bem-estar ou da justiça não emerge. Esses efeitos não são, em absoluto, óbvios. Suas complexas relações devem ser cuidadosamente identificadas. Dessa maneira, mesmo que se pudesse argumentar a favor da formulação de primeiros princípios, eles não possuiriam significação até que os problemas da incidência tivessem sido resolvidos. Em outras palavras, não se podem defender especulações abstratas com a proposição de que os problemas da incidência são demasiado intrincados. Se eles se mostrassem insolúveis, toda a teoria da finança pública precisaria ser abandonada e teríamos de agir de forma totalmente arbitrária.

A tributação é, de fato, uma poderosa ferramenta de reforma social; mas é também uma das mais perigosas. Exatamente por isso é que se deve encará-la com espírito perquiridor, que tire proveito de aprendizados assimilados a partir de experiências passadas e que se empenhe grandiosamente em evitar que se perpetuem ou que se repitam, no futuro, políticas econômicas baseadas em favorecimentos fiscais inócuos ou – e principalmente – injustos. Deve-se ter em conta, como notou Deodato (1949, p. 91), que “[...] um sistema tributário é o espelho de uma classe dominante”; e que, em vista disso, é preciso que se bem conheça as medidas que têm sido politicamente propostas, sobretudo para que os *resultados socioeconômicos concretos* decorrentes da implementação dessas mesmas proposições não se desviem daqueles que tenham sido *a priori* estabelecidos. O pior é que, mesmo que muito

¹⁸⁴ Tradução livre de: “[...] there are probably better ways of stimulating oil and gas exploration, if, in fact, it needs stimulation, than by grossly compromising the fairness of the tax system.” Esse trecho do estudo de Dale e Schachter diz respeito ao regime de tributação especial destinado à indústria do petróleo e do gás, nos Estados Unidos. Em formulações anteriores, além de descrever a forma como os encargos fiscais são injustamente acomodados, os autores aclaram o modo como o uso político de incentivos fiscais promove um arranjo específico de distribuição de resultados econômicos, na economia real: “O tratamento tributário favorecido da indústria petroleira não apenas resultou em milionários homens do petróleo sem nenhuma ou negligenciáveis obrigações fiscais; ele provavelmente também influenciou a alocação de recursos de capital” (DALE; SCHACHTER, 1978, p. 6). Tradução livre de: “The favorable tax treatment of the oil industry has not only resulted in millionaire oil men with no or negligible tax liabilities; it has also probably influenced the allocation of capital resources.”

esforço seja dedicado a compreendê-las, *a depender da perspectiva adotada*, pode-se sequer notar o que está realmente ocorrendo.¹⁸⁵

2.3 MULTIDIMENSIONALIDADE, POLÍTICA ECONÔMICA E TRIBUTAÇÃO

Um olhar atento sobre os *desenvolvimentos teóricos* e sobre as *proposições políticas pragmáticas definidas pelos governos* é capaz de revelar a consistência das premissas implícitas que os estabilizam e contornam. Muitas vezes, o que se nota é que há uma orientação bastante bem definida e proeminente – e que, em geral, basta a si mesma - a delinear e dirigir os conclusões teóricas, quanto aos primeiros, e a propostas concretas de alguma política governamental, com respeito às últimas. A propósito das políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais, é perfeitamente observável a propensão que têm os *aportes teóricos de uma doutrina tributária e financeira qualquer* e as *políticas fiscais suscitadas pelas autoridades políticas* ao “insulamento cognitivo”, isto é, à adoção de perspectivas circunscritas a umas e outras maneiras de compreensão da realidade e ao descarte de todas as demais.

Quase que invariavelmente, é bem verdade, essa tendência ao “insulamento cognitivo” da realidade propende para a adoção de postulados estabelecidos pela teoria da finança pública, que, “[a] exemplo de qualquer doutrina de política econômica, [...] reside numa tentativa de afirmar unidade onde há diversidade, recomendando uma série ideal de valores” (MYRDAL, 1997, p. 177).

De fato, quaisquer que sejam as suas pretensões, especulações teóricas estabelecidas pela teoria econômica da finança pública exercem um domínio indisfarçável sobre aquele conjunto de doutrinamentos a que se convencionou designar por “Ciência das Finanças”, muito embora expressamente o rejeitem alguns de seus autores mais influentes e estudados, como Alberto Deodato (1976) e Héctor Villegas (1975).¹⁸⁶ Realmente, não apenas quanto aos

¹⁸⁵ É nesse sentido que Myrdal (1997, p. 209) alertava: “Como instrumento de reforma social, a tributação é a ferramenta mais flexível e eficiente, mas também a mais perigosa. É preciso saber exatamente o que se está fazendo para que os resultados não se desviem grandemente do que se pretende fazer. O pior é que pode-se [sic] nem mesmo notar o que está ocorrendo.”

¹⁸⁶ É bem verdade que o posicionamento de Deodato difere significativamente daquele que é defendido por Villegas. A transcrição de suas ideias e justificações é suficiente para esclarecer como, de um modo geral, procura-se atribuir à “Ciência das Finanças” identidade própria, como se as postulações nela consubstanciadas não estivessem submetidas a uma influência insuperável da doutrina econômica. Segundo Segundo Alberto

específicos incentivos fiscais a serviço de políticas governamentais, senão com respeito à tributação como um todo, é notável a predominância de perspectivas puramente econômicas sobre os seus objetivos e efeitos, que costuma ser absorvida de maneira açodada e irrefletida.

Verdade seja dita, a própria compreensão da atividade regulatória do Estado – aí também incluídas as políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais – é geralmente submetida, num plano teórico, aos postulados firmados em economia. Na maioria das vezes, o fenômeno regulatório é investigado a partir do critério da “eficiência econômica”, por muitos considerado o mais elevado que se pode pretender alcançar, não obstante outros fatores desempenharem papéis bem mais importantes na definição de estruturas regulatórias. Com efeito, o que se persegue é a *mimetização institucional* de uma lógica ajustada aos interesses dos mercados - reflexo de uma visão “unitária” da realidade – que tem “[...] priv[ado] o discurso público de energia moral e cívica, e contribu[ído] para a política tecnocrática e gerencial que hoje aflige muitas sociedades” (SANDEL, 2012, p. 19). Entretanto, a atividade dos reguladores, conforme aduz Tony Prosser (1999, p. 208),

[...] não pode limitar-se a mimetizar os mercados; outras razões, tais como alguns tipos de regulação social, inevitavelmente desempenham um papel em suas decisões. [...] Assim, mesmo que uma empresa individual seja limitada por uma lógica fundamental do mercado (e isso não é de nenhuma forma tão simples como possa parecer), um regulador não precisa ser.¹⁸⁷

Deodato (1976, pp. 11-12), “[a] Ciência das Finanças não é uma ciência jurídica. Não é ramo do Direito. Está dentro do quadro das Ciências Políticas. [...] É dentro das máximas de ensino da Ciência das Finanças que se traçam os rumos da Política Financeira, que, hoje, constitui uma cadeira nos cursos de Economia [...]. Não tem vida isolada nossa Ciência. Se todas elas são ramos de um sistema de conhecimentos humanos, cada ciência tem com algumas mais afinidades, mais analogias, que com outras. Assim, a Ciência das Finanças mais se entrosa com a Economia Política, com a História, com a Estatística, com a Contabilidade.” Héctor Villegas (1975, pp. 29-30), por sua vez, ressaltando que, no curso do século XVIII, a teoria da finança pública fora completamente absorvida pela teoria econômica dominante, e que, em razão disso, seguiu carecendo de conteúdo próprio, assinalara, com relação à moderna “Ciência das Finanças”, o que segue: “Chegamos assim à ciência financeira tal como é concebida na atualidade. Prevalece a opinião de considerar que a ciência das finanças não é uma seção mais da ciência política nem um ramo da ciência econômica. É uma disciplina específica com conteúdo próprio. Porém, conforme temos examinado, as dúvidas se apresentam agora a respeito de qual é o verdadeiro alcance que deve dar-se a esse conteúdo e com que critério deve focar-se sua análise. Da resposta que o estudioso dê a essas interrogações, dependerá que o campo de suas investigações financeiras se incline ao econômico, ao político ou ao jurídico”. Tradução livre de: “Llegamos así a la ciencia financiera tal como es concebida en la actualidad. Prevalece na opinión de considerar que la ciencia de las finanzas no es una sección más de la ciencia política ni una rama de la ciencia económica. Es una disciplina específica con contenido propio. Pero conforme hemos examinado, las dudas se plantean ahora respecto a cuál es el verdadero alcance que debe darse a esse contenido y con qué criterio debe enfocarse su análisis. De la respuesta que el estudioso dé a esos interrogantes, dependerá que el campo de sus investigaciones financieras se incline hacia lo económico, lo político o lo jurídico”.

¹⁸⁷ Tradução livre de: “[...] the operation of the utility regulators cannot be seen as constrained to mimic markets; other rationales such as some types of social regulation inevitably play a part in their decisions. [...] Thus, even if an individual firm is constrained by a fundamental market logic (and this is by no means as simple as it may sound), a regulator need not be”. Tony Prosser referia-se à regulação das utilidades públicas e às perspectivas teóricas estipuladas com respeito à atividade regulatória do Estado. Prosser rejeita a adoção de perspectivas

O fato é que, já de longa data, está em curso um processo de *transposição de preceitos da teoria da finança pública* - amplamente difundidos e assimilados pelas doutrinas financeiras e tributárias - às atividades institucionais estatais. Como resultado, grande parte das *iniciativas políticas concretas* tende a estar fortemente impregnada de *racionalizações estritamente econômicas*; suas justificativas oficiais prestam considerável deferência aos aportes doutrinários econômicos fiscais e convenientemente *ignoram o pensamento jurídico, político e social*.

Quanto à tributação e seus efeitos, isto é bastante evidente: há impostos *justos* e há impostos *econômicos*. A teoria econômica estipula, porém, que “[p]rimeiramente se deveria tratar de otimizar os efeitos econômicos dos impostos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 45), e que, portanto, se deveria prestigiar o postulado da “eficiência econômica” dos mercados, nas considerações relacionadas ao estabelecimento de políticas tributárias (ainda que, como já visto, isso seja sobremodo problemático).¹⁸⁸

A visão econômica costuma reivindicar primazia; rejeita a participação historicamente decisiva dos tributos, *na formação do Estado moderno e na manutenção e aperfeiçoamento de sua capacidade administrativa para tornar direitos efetivos*. Preocupa-se muito com a criação de um ambiente tributário propício aos negócios, normalmente atenta às cartilhas de “boa governança” formuladas pelo Banco Mundial e pelo Fundo Monetário Internacional, que, conforme adverte Di John (2007, p. 136), enquanto rigorosamente *técnicas*, são *apolíticas*, e

[...] limitam a compreensão dos processos político e institucional subjacentes ao poder e à legitimidade que um Estado requer para efetivar e modificar direitos e

puramente econômicas, nas teorizações relativas à regulação. Afasta-se da aprovação teórica de uma submissão da estrutura regulatória do Estado aos anseios da maximização da “eficiência econômica” dos mercados, justificando que a regulação deve inclinar-se, também, aos aspectos sociais e políticos. Com isso, rejeita as noções da teoria da captura (grupos de pressão que se organizam e capturam os produtos regulatórios), da *public choice theory* (o ambiente regulatório funcionaria como o mercado, em que reguladores estariam a perseguir os seus próprios interesses e vantagens pessoais), e da *stakeholder theory* (diversos agentes são atingidos pelas iniciativas regulatórias e devem ter seus interesses considerados nos processos de decisão regulatórios) como ferramentas suficientes para compreender o fenômeno regulatório. Para Prosser, uma única lógica é insuficiente para compreendê-lo, diante de uma realidade multidimensional. Assim, propõe o abandono pela busca de uma teoria regulatória e o reconhecimento de que a regulação é meramente uma parte da política e que, portanto, deveria ser entendida e tratada como tal.

¹⁸⁸ Tipke (2012, p. 63), em outra ocasião, afirmara: “Entretanto há também economistas, principalmente representantes de interesses, que declaram que não um Direito Tributário justo, mas sim um economicamente ótimo Direito Tributário é que se deve ambicionar. Isso teria por consequência que tudo iria melhor para todos os cidadãos do que debaixo da carga de impostos mais justos. Porém a prova da correção dessa tese nunca e em parte alguma foi feita.”

instituições e extrair os recursos necessários para sustentar o desenvolvimento e o crescimento [econômicos].¹⁸⁹

Os acertos institucionais relacionados às políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais não constituem exceções ao tratamento comumente dispensado à atividade tributária do Estado como um todo. Aí, arrazoados de natureza estritamente econômica informam decisões políticas fiscais concretas e, ademais, cooperam para a modelagem de uma estrutura institucional dedicada a reforçar a importância de se aperfeiçoar - sob o ponto de vista puramente econômico - o sistema de tributação vigente, especialmente quanto aos efeitos tributários propagados sobre a esfera individual de uns e outros agentes econômicos. Nesse sentido, segundo Tipke (2012, p. 64), a marginalização do pensamento jurídico é quase que inevitável:

O pensamento tributário de muitos políticos, abstraindo-se de que visado é o voto do eleitor, está fortemente impregnado de considerações econômicas, muitos políticos vêem no Direito Tributário um veículo para organização econômica e negligenciam o pensamento jurídico. Assim, o Ministro das Finanças encarrega uma comissão para investigar como o Direito Tributário poderia ser melhorado com a finalidade de atrair investimentos e para a criação de postos de trabalho, ou uma outra comissão investiga como deve ser o fator trabalho tributariamente desonerado, como o capital, o setor de energia e transporte poderiam ser otimamente tributados.

Por outro lado, não se pode afirmar que a *substituição do pensamento econômico pelo jurídico* proporcionaria uma melhor compreensão das medidas econômicas de favorecimentos fiscais. Aliás, pode até ser que – guardadas as devidas proporções – a propensão ao

¹⁸⁹ Tradução livre do original: “The technical and apolitical nature of the good governance agenda, however, limits an understanding of the political and institutional processes underlying the power and legitimacy a state requires to enforce and change rights and institutions and extract and mobilize the resources required to sustain development and growth.” O estudo elaborado por Jonathan di John (2007) compara três diferentes aproximações teóricas da tributação: (i) a econômica; (ii) a administrativa; (iii) a de economia política. Como a aproximação econômica já fora explicitada, segue-se a indicação, resumida, das impressões do autor com relação às duas outras. A abordagem *administrativa* é dividida em duas vertentes: uma diz respeito à *eficiência estatal* na cobrança e no recolhimento de tributos, isto é, nos custos financeiros envolvidos na administração dessas atividades, além dos custos de conformidade/adequação que o Estado impõe ao contribuinte; a outra se relaciona com a *efetividade* tributária, correlativa à previsibilidade e à transparência dos tributos, e à suscetibilidade de uma cobrança judicial fiscal justa. A abordagem de *economia política*, por sua vez, é uma crítica às limitações presentes nas perspectivas econômica e administrativa: Di John quer com isso alertar para a necessidade de uma compreensão dos fatores históricos e políticos que condicionaram o surgimento dos Estados e que, atualmente, repercutem sobre a legitimidade do poder exercido sobre os seus cidadãos. E o faz, considerando as diversas possibilidades de articulação de forças sociais (grupos de poder, classes ricas e pobres, trabalhadores e produtores, etc.) e políticas (estrutura de poder, elites, partidos políticos, etc), que permitiram aos Estados ampliar a sua capacidade de mobilizar recursos tributários e de criar, proteger e efetivar direitos. Mais que isso, Di John assinala que a história política e social de um povo é recriada a todo tempo, e assim o é, em razão da capacidade financeira dos Estados.

entendimento restritivo seja tão proeminente aí, quanto a que se verifica em teorizações propriamente econômicas.

As *doutrinas de direito tributário* são um bom exemplo disso: de uma maneira geral, elaborações de uma doutrina jurídica tributária qualquer que diga respeito aos incentivos fiscais estendem-se, demasiadamente, em discussões relativas ao *princípio da capacidade contributiva*. De fato, quase toda inquietação gira em torno de como estão distribuídas as cargas fiscais entre as riquezas de indivíduos e setores econômicos, *num contexto anterior à tributação*, como se fosse possível o exercício do direito à propriedade de rendas e lucros quaisquer, sem a atuação positiva de um Estado cuja estrutura político-institucional é fundamentalmente delineada por receitas tributárias. Os desenvolvimentos de um doutrinamento jurídico tributário apresentados por Fernando Sainz de Bujanda (1964, pp. 418-419) ilustram o que se está a considerar, conforme se lê:

A justiça social ou o desenvolvimento econômico não podem, portanto, alcançar-se à custa da justiça tributária, entendendo por essa última, como é preceptivo em nosso Ordenamento, que as quotas impositivas que cada sujeito há de satisfazer guardem harmônica correspondência com a riqueza de que dispõe. Por isso, as isenções, quando operam como estímulo para o êxito de uma determinada política, hão de produzir-se de tal modo que o princípio impositivo da capacidade de pagamento não quebre substancialmente, isto é, não deixe de operar como diretriz básica para a repartição do imposto.¹⁹⁰

Realmente, o pensamento jurídico deve libertar-se das amarras que o cingem ao enfretamento de questões tributárias *exclusivamente a partir de uma perspectiva adstrita ao princípio da capacidade contributiva*. A tributação e, particularmente, os incentivos fiscais são incompreensíveis, a não ser como parte de um contexto econômico mais abrangente, que inclua a totalidade dos gastos orçamentários dos governos para o provimento de serviços públicos e para a efetivação dos direitos de seus cidadãos, juntamente com os efeitos do conjunto de ações e iniciativas políticas sobre a geração de empregos, o crescimento econômico e a distribuição das riquezas na *ordem socioeconômica concreta*; em verdade, aspectos mais específicos de política tributária, como a escolha de bases econômicas impositivas e o nível de progressividade do sistema de tributação (aspectos diretamente relacionados ao princípio da capacidade contributiva), *têm natureza meramente instrumental*,

¹⁹⁰ Tradução livre de: “La justicia social o el desarrollo económico no podrán, por tanto, alcanzarse a costa de la justicia tributaria, entendiendo por esta última, como es preceptivo en nuestro Ordenamiento, que las cuotas impositivas que cada sujeto ha de satisfacer guarden armónica correspondencia con la riqueza de que dispone. Por ello, las exenciones, cuando operan como estímulo para el éxito de una determinada política, han de producirse de tal modo que el principio impositivo de la capacidad de pago no quiebre substancialmente, esto es, no deje de operar como directriz básica para el reparto de impuesto.”

na medida em que constituem uma ferramenta, sobre a qual uma sociedade pode lançar mão, para perseguir a concepção de justiça econômica e social que define para si própria (MURPHY; NAGEL, 2002).

No plano do pragmatismo político das autoridades governamentais, além do mais, a estreiteza do campo de apreensão resulta numa *limitada indicação de métodos e mecanismos tributários* disponíveis ao ataque de problemas econômicos. Talvez por essa razão, *seja em que país for*, políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais *coincidentemente* recebam as *mesmas recomendações operacionais* e façam uso dos *mesmos recursos desonerativos* (isenções, deduções, diferimentos, reduções de alíquota, etc.). Segundo Neumark (1964, p. 127), entre os motivos para essa coincidência deve-se ter também em conta “[...] *as forças da inércia e da tradição, a semelhança genérica das tarefas político-financeiras e um certo instinto de imitação*”.¹⁹¹

Certamente, especulações econômicas influem sobre as condutas políticas dos governos, que se inclinam ao “instinto de imitação” mencionado por Neumark. O emprego de abstrações constitui um artifício facilitador; conforme a teoria econômica tende a desconsiderar elementos históricos, políticos, sociológicos, jurídicos e culturais, dá a entender que *toda recomendação de política econômica tributária é suscetível à reprodução exitosa*, qualquer que seja a ordem político-institucional defrontada por um governo tendencioso a fazê-lo. No entanto, para que isso fosse verdade, teríamos que forçosamente admitir uma única lógica para a compreensão do mundo social, o que significaria reduzi-lo equivocadamente a um sistema de regularidades objetivas e invariáveis.

Esse não parece o melhor caminho. A dominância de análises puramente econômicas - construídas, geralmente, com o auxílio de modelos teóricos abstratos -, exclui outras possibilidades de compreensão acerca dos efeitos dos tributos sobre o funcionamento da economia, quem sabe mais próximas da *ordem social concreta* em que um determinado sistema tributário esteja inserido. Nesse sentido, investigações que levassem em conta *perspectivas de caráter político, histórico, jurídico-institucional, sociológico, psicológico, cultural, demográfico e geográfico* - cujo amálgama matiza as relações sociais que

¹⁹¹ Tradução livre de: “El motivo fundamental de tales coincidencias radica, según creo, en la relativa *limitación de los medios y métodos* adecuados a la resolución de los problemas financieros, hecho éste que proporciona a la política financiera una considerable estrechez. Junto a ello hay que tener también en cuenta las *fuerzas de inercia y la tradición*, la *semejanza genérica* de las tareas político-financieras y un cierto *instinto de imitación*.”

impulsionam o andamento da economia de uma sociedade - prestariam contribuições muito mais importantes, ao entendimento das repercussões socioeconômicas dos tributos.¹⁹²

Ampliar a base de apreensão implica o abandono do empenho teórico de *objetivação* dos efeitos dos tributos sobre o progresso econômico. Isso facilitaria significativamente a percepção da *inviabilidade de se estabelecer previsões econômicas conclusivas*, a respeito do destino de uma determinada economia – ou de setores econômicos específicos –, em virtude da administração governamental de incentivos fiscais. De fato, políticas econômicas instrumentadas por mecanismos de incentivo fiscal têm *o grande desafio de promover modificações em uma realidade multidimensional*, na qual os efeitos da tributação são grandemente influenciados por fatores psicológicos, sociológicos, étnicos e “até mesmo” econômicos.¹⁹³ Nesse mesmo sentido, España (1964, pp. 162-163) afirmara:

Como se sabe, o entorno cultural em que se vive condiciona fortemente a conduta e, sobretudo, incide de uma maneira elementar e fundamental nas motivações. Os incentivos fiscais que atuam com facilidade em uma sociedade mecanicista e racional, como a da Europa ocidental, é possível que não sirvam com a mesma eficácia em sociedades imersas em um jogo de valores onde o dinheiro e o êxito, medido por aquela, não sejam os padrões mais adequados de conduta. Toda problemática, não só a do incentivo fiscal, senão da política total de desenvolvimento econômico nos países subdesenvolvidos está condicionada por esse pressuposto. Incluso dentro de nossa própria sociedade provavelmente atuará o estímulo fiscal com intensidade distinta em grupos sociais agrupados e organizados por categorias axiológicas distintas. Em princípio será difícil mobilizar o raciocínio do campesino típico, inserido em um mundo tradicional, do mesmo modo que se pode estimular o raciocínio do empresário normalmente habituado ao cálculo e ao número.¹⁹⁴

¹⁹² Uma visão mais abrangente é defendida por Myrdal (1997, p. 205), com o propósito de auxiliar a compreensão dos efeitos dos tributos sobre a ordem econômica concreta, em tempos presentes, além de traçar projeções para tempos futuros, conforme se lê: “Naturalmente, há outros problemas também, como o da investigação do ambiente das instituições legais e das forças históricas, sociológicas e psicológicas que os trouxeram à luz, e que provavelmente são capazes de determinar a política fiscal no futuro”.

¹⁹³ Nesse sentido, Myrdal (1997, p. 210) destacara: “[...] os efeitos da tributação são grandemente determinados por fatores sociológicos e psicológicos; as reações a longo prazo podem ser totalmente diferentes das reações a curto prazo.” Adotando posicionamento semelhante, Tipke (2012, p. 53) afirmara: “Abstraído-se da mentalidade individual poderiam também existir diferenças étnicas na capacidade de suportar cargas tributárias. É difundida a idéia de que a grosso modo os europeus do norte aceitam melhor altas cargas tributárias do que europeus do sul.” Segundo Slemrod e Bakija (2008, pp. 117-118), é possível que a história, a geografia, a cultura e a demografia tenham permitido que alguns países se tornassem mais prósperos que outros, e que esses mesmos países tenham escolhido destinar grande parte de suas receitas orçamentárias à prestação de serviços públicos e, assim, estejam bem dispostos a pagar mais tributos. Ainda conforme Slemrod e Bakija, o índice de alfabetização elevado e o alto nível de urbanização desses países, talvez os tenham tornado mais aptos a tirar as vantagens de mecanismos mais eficientes de obtenção de receitas tributárias, sem que isso os prejudicasse a economia.

¹⁹⁴ Tradução livre de: “Como se sabe, el entorno cultural en que se vive condiciona fuertemente la conducta y, sobre todo, incide de una manera elemental y fundamental en las motivaciones. Los incentivos fiscales que actúan con facilidad en una sociedad mecanicista y racionalizada, como la de la Europa occidental, es posible que no sirvan con la misma eficacia en sociedades inmersas en un juego de valores donde el dinero y el éxito, medido por aquél, no sean los patrones más adecuados de la conducta. Todo el planteamiento, no ya sólo del incentivo fiscal, sino de la política total del desarrollo económico en los países subdesarrollados está

Há de se abandonar, por isso, formulações teóricas abstratas relativas à tributação e seus efeitos econômicos – aí compreendidos os incentivos fiscais -, cuja *pretensão de universalidade* lhes poderia bem ser assinalada como característica comum. Verdadeiramente, não há motivos para se acreditar que o que se apresenta como propício à economia de um determinado país, com todas as suas singularidades históricas, culturais, sociológicas, etc., seja necessariamente proveitoso a outros países, caracterizados por fatores notadamente distintos.¹⁹⁵ Aliás, como bem notou España, nem mesmo o que é bom para uns e outros setores da economia de uma mesma sociedade é naturalmente vantajoso para a sociedade como um todo.¹⁹⁶

Aliás, essas constatações são especialmente importantes, quando consideramos que a maioria das recomendações teóricas e das proposições políticas concretas tem em vista a promoção do desenvolvimento econômico, mediante o emprego de incentivos fiscais. E, conforme as promessas de desenvolvimento partem de uma perspectiva teórica estritamente econômica - cujos postulados e preceitos tendem a ser difundidos como “objetivos” e

condicionado por este supuesto. Incluso dentro de nuestra propia sociedad probablemente actuará el estímulo fiscal con intensidad distinta en grupos sociales agrupados y engarzados por categorías axiológicas distintas. En principio será difícil movilizar el razonamiento del campesino típico, inserto en un mundo tradicional, del mismo modo que puede estimularse el razonamiento del empresario normalmente hecho al cálculo y al número.”

¹⁹⁵ Quanto às peculiaridades nacionais de cada país e seus reflexos na formulação de políticas econômicas, são esclarecedoras as lições de Neumark (1964, p. 150): “Porém, mesmo que essas peculiaridades nacionais possam retroceder, não deve haver nenhuma dúvida de que em realidade sempre existirão. Os dirigentes das economias estatais haverão de contar sempre com sua existência ou, mais exatamente, com a existência dos fatores e forças que as produzem. Por conseguinte, também quando em um país se derem situações ou problemas financeiros de ampla similitude internacional existe, para um ministro de Fazenda que pretenda lograr *un éxito duradero*, a importante tarefa de saber se as medidas que em outros Estados se aplicaram com êxito encontrarão *nesse* país as condições materiais e psicológicas para triunfar e, ademais, se essas medidas concordam com as características e a tradição da política financeira desse país.” Tradução livre de: “Pero lo mismo que esas peculiaridades nacionales pueden retroceder, no debe haber ninguna duda de que en realidad siempre existirán. Los dirigentes de las economías estatales habrán de contar siempre con su existencia o, más exactamente, con la existencia de los factores y fuerzas que las producen. Por consiguiente, también cuando en un país se den situaciones o problemas financieros de amplia similitud internacional existe, para un ministro de Hacienda que pretenda lograr *un éxito duradero*, la importante tarea de saber si las medidas que en otros Estados se aplicaron con éxito encontrarán en *ese* país las condiciones materiales y psicológicas para triunfar y, además, si esas medidas concuerdan con las características y la tradición de la política financiera de ese país.”

¹⁹⁶ Chang (2013), ao debruçar-se sobre o esforço econômico-financeiro empreendido pelo governo americano para resgatar a General Motors, constatou que poucos benefícios afluíram à sociedade, que custeou, ela mesma, o plano de recuperação econômica de uma empresa que, desde a década de 1960, adotava um mínimo de esforço para se livrar de suas dificuldades. Segundo Chang (2013, pp. 267-268), conflitos corporativos, falta de investimentos em inovação e a migração dos serviços tradicionais da empresa de fabricação e financiamento de automóveis, para um setor de operações financeiras independentes, “[...] podem ter sido as melhores do ponto de vista da GM na ocasião em que foram tomadas – afinal de contas, elas possibilitaram que a empresa sobrevivesse por mais algumas décadas com um mínimo esforço - mas elas não foram boas para o resto dos Estados Unidos. A enorme conta que os contribuintes americanos receberam com o pacote de resgate é a prova suprema de que, ao longo do caminho, o resto dos Estados Unidos teria se saído melhor se a GM tivesse sido obrigada a investir nas tecnologias e máquinas necessárias para construir carros melhores, em vez de fazer *lobby* para conseguir proteção, comprar empresas concorrentes menores e se transformar em uma financeira”.

“universais” - pouco espaço resta para a compreensão de que cada sociedade deve buscar a construção de seus ideais de justiça econômica e social, por meio de acordos democráticos.

Evidentemente, processos de deliberação democrática relacionados à tributação, como um todo, e a políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais, mais especificamente, estão profundamente imersos em elementos históricos, políticos, jurídicos e institucionais, cujas características são inconstantes e variam de sociedade em sociedade. Com efeito, são esses os elementos que devem ser considerados e que até mesmo limitam as possíveis configurações das decisões relativas aos projetos de desenvolvimento econômico-social. Difíceis como efetivamente são, procedimentos democráticos baseiam-se na eleição de algumas prioridades à custa do desatendimento de outras necessidades, já que, inevitavelmente, políticas econômicas concessivas de incentivos fiscais resultam em diminuições na arrecadação de recursos tributários, drenando dos caixas do Tesouro receitas que poderiam ser aplicadas de modo a tornar outros direitos efetivos.¹⁹⁷

Não existe um único caminho para o desenvolvimento. O simples fato de que há um número significativo de teorias e de recomendações prometedoras de que - se adotadas - propiciarão o progresso econômico de um país qualquer, é ilustrativo do que se está a dizer. Há quem afirme que desenvolvimento significa a produção de grandes números na economia; há quem diga que é a liberdade dos indivíduos a sua causa realizadora.¹⁹⁸ Seja como for, parece mais adequado que cada sociedade decida o destino que quer para si, isto é, que escolha o modo como quer ver os seus mercados operando e a forma por que pretende

¹⁹⁷ Essa é a escolha que se deve fazer, nos processos políticos democráticos: a de alocar recursos públicos limitados, para a maximização de inúmeros direitos. Segundo Holmes e Sunstein (1999, p. 125), “[i]nevavelmente, recursos destinados a alguns problemas retirarão recursos de outros”; por isso, ainda segundo os mesmos autores, “[q]ualquer um responsável por tornar direitos efetivos terá que tomar decisões difíceis a respeito de quais problemas, e quais grupos, possuem uma reivindicação prioritária sobre os recursos públicos em circunstâncias particulares” (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 128). Traduções livres de: “Inevitably, resources devoted to some problems will draw away resources from others”; e “Anyone entrusted with enforcing legal rights will have to make hard decisions about what problems, and which groups, have an overriding claim on collective resources in particular circumstances”.

¹⁹⁸ De fato, a verdade é que dificilmente se saberá ao certo, em que medida cada proposta de desenvolvimento econômico será capaz de propiciar avanços de justiça e bem-estar em uma sociedade, até que seus conceitos e hipóteses sejam experimentados. Nesse sentido, Bellamy (2000, 168) refere-se às dificuldades de se aferir até que ponto as escolhas tomadas pelos governos podem ser medidas pela sociedade: “[...] governos tendem a ser confrontados por reivindicações conflitantes entre diferentes tipos de direitos, entre educação e habitação por exemplo, o que pode revelar-se ainda mais complicado de resolver. Em cada caso desses tipos de casos, será difícil para qualquer um dizer que política maximiza a liberdade. Que métrica poderíamos utilizar para dizer se a habitação, saúde ou educação produziria mais liberdade, ou para decidir se a liberdade de uma pessoa seria aumentada mais do que a de outra?” Tradução livre de: “Equally, governments are likely to be faced with competing claims between different sorts of rights, between education and housing for instance, which may prove even trickier to resolve. In each of these sorts of cases, it will be hard for anyone to say which policy maximizes freedom. What metric could we use to say whether housing, health care or education produces more freedom, or to decide whether one person's liberty would be increased more than another's?”

distribuir os resultados econômicos numa *ordem socioeconômica concreta multidimensional*.¹⁹⁹ Deveras,

[...] mesmo sob o capitalismo a organização da economia, e a alocação do seu produto entre o controle público e privado, é um objeto legítimo de contínua escolha coletiva, e essa escolha deve ser feita em terrenos que a justifiquem não apenas economicamente, mas moralmente, e por meio de um processo democrático que a torne legítima. Sempre haverá espaço para divergência sobre os valores que deveriam determinar essa escolha. Mas ao menos essa perspectiva proporciona um lugar claro para a aplicação de padrões de justiça para a política tributária e um papel para a perseguição filosófica dos desacordos entre eles.²⁰⁰ (MURPHY; NAGEL, 2002, p. 190).

A partir dessas escolhas - e posta em prática uma política econômica eventualmente resultante - é que deverão ser monitorados de perto os efeitos produzidos na ordem social real, para que se verifique *se* - ou em que medida - concorrem para a materialização dos ideais de justiça econômica e social desejados pela sociedade como um todo, ou se beneficiam apenas aqueles grupos com especial influência política (Holmes; Sunstein, 1999).

De todo modo, e diante de todos os desafios que possa suscitar, uma *visão pluralista* é ainda mais adequada ao entendimento das políticas econômicas concessivas de incentivos fiscais, do que abordagens atreladas a uma perspectiva puramente econômica de mundo, que supõe - equivocadamente - que o *homo economicus* opera em toda e qualquer esfera da vida social (Bellamy, 2000).

Ademais, o entendimento multidimensional da realidade social torna mais factíveis as possibilidades de superação de uma *deficiência* político-institucional - se bem que, por muitos, ainda seja considerada uma *habilidade* - tipicamente presente em políticas econômicas desse tipo: a de que todos aqueles que se engajam em atividades econômicas

¹⁹⁹ Isso quer dizer que, por intermédio de escolhas políticas, pode-se destinar o mercado a qualquer direção, conforme parecer melhor aos propósitos sociais, culturais e econômicos, democraticamente estabelecidos em uma sociedade. Nesse sentido, conforme assinala Sunstein (1999, p. 5), “[...] os mercados devem ser entendidos como uma construção legal, a serem avaliados com base na medida em que promovem os interesses humanos, ao invés de como parte da natureza e da ordem natural, ou como um simples mecanismo de promoção de interações voluntárias”; assim, “[...] mercados livres são uma ferramenta, a serem utilizados quando promovem interesses humanos, e a ser abandonados quando fracassarem a fazê-lo” (Sunstein, 1999, p. 7). Traduções livres de, respectivamente: “[...] markets should be understood as a legal construct, to be evaluated on the basis of whether they promote human interests, rather than a part of nature and the natural order, or as a simple way of promoting voluntary interactions”; e “[...] but free markets are a tool, to be used when they promote human purposes, and to be abandoned when they fail to do so”.

²⁰⁰ Tradução livre de: “[...] even under capitalism the organization of the economy, and the allocation of its product between public and private control, is a legitimate object of continual collective choice, and that this choice must be made on grounds that justify it not only economically but morally, and by a democratic procedure that legitimizes it. There will always be room for disagreement over the values that should determine that choice. But at least such an outlook provides a clear place for the application of standards of justice to tax policy and a role for the philosophical pursuit of disagreements among them”.

desenvolvidas nos mercados sejam percebidos e tratados unicamente como “agentes econômicos”.²⁰¹ De acordo com Mike Feintuck (2010, p. 59), contudo,

[...] a habilidade do sistema jurídico para proteger os aparentes interesses econômicos dos indivíduos, refletindo a visão dominante de todos nós como *consumidores*, não irá proteger adequadamente os interesses mais amplos e geralmente coletivos de todos nós, como *cidadãos*.²⁰²

Com todas essas percepções em vista, não é difícil constatar quão incompreensível é a realidade socioeconômica de uma sociedade sobre a qual se pretende influir, a partir da introdução de políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais, desde que isolada de seus fatores políticos, históricos, jurídico-institucionais culturais e sociológicos, cuja interdependência limita e condiciona sensivelmente as possibilidades de progresso econômico. Provavelmente, e porque *a cada estrutura política corresponde um sistema tributário*, inclinações teóricas e políticas ao isolamento de problemas “puramente” econômicos de seu contexto político-social contribuirão para o acobertamento de relações de poder e para a ocultação da participação das estruturas regulatórias estatais, na organização da economia.²⁰³

²⁰¹ Possivelmente, esse tipo de tratamento revela o desejo pela transição de uma situação em que *se tem uma economia de mercado*, para outra em que *se é uma sociedade de mercado*, isto é, uma sociedade “[...] em que as relações sociais são reformatadas à imagem do mercado” (SANDEL, 2012, p. 16).

²⁰² Tradução livre de: “Put simply, the legal system’s ability to protect the apparent economic interests of individuals, reflecting the dominant view of us as *consumers*, will not adequately protect the broader and often collective interests of us all as *citizens*.”

²⁰³ Estas são as impressões de Myrdal (1997, p. 205), a esse respeito: “Daí que se constata quão inútil é a tentativa de isolar um problema puramente econômico de seu contexto político. Semelhante tentativa leva ou à tautologia ou à pura arbitrariedade. O fato de que é possível apresentar uma teoria altamente elaborada, aparentemente coerente, significativa e convincente até que se experimentem seus principais conceitos e hipóteses, mostra bem as dificuldades com que nos deparamos nas Ciências Sociais”.

CAPÍTULO 3 – ORÇAMENTO PÚBLICO, INCENTIVOS FISCAIS, GASTOS TRIBUTÁRIOS

3.1 O SURGIMENTO DO CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO: SINGULARIDADES DA EXPERIÊNCIA NORTE-AMERICANA

A década de 1960 foi marcada por momentos de significativa efervescência popular pelo atendimento de demandas sociais, nos Estados Unidos. Nesse contexto, enquanto todas as atenções voltavam-se, crescentemente, para o estabelecimento de programas governamentais de assistência financeira destinados ao enfretamento de questões sociais urgentes, “[...] quase todo problema suscitou propostas de um incentivo fiscal como solução; muitas vezes, o incentivo fiscal era a primeira solução a ser encaminhada” (SURREY, 1970, p. 736).²⁰⁴

No entanto, a combinação da expansão dos gastos governamentais internos, fortemente impulsionados pela abrangência dos programas sociais do *Great Society*, com a escalada dos dispêndios relacionados à guerra do Vietnã resultava na produção de déficits orçamentários cada vez mais profundos, o que, por sua vez, ameaçava criar espaço para o surgimento de condições inflacionárias indesejadas. Diante dessa contextura, em setembro de 1967, o presidente Lyndon Johnson propôs ao Congresso a instituição de uma alíquota

²⁰⁴ Tradução livre de: “[...] almost every problem brought proposals of a tax incentive as the solution; often the tax incentive was the first solution to be advanced”. De fato, o recorrente recurso aos instrumentos de incentivo fiscal, para a solução de problemas econômicos e sociais, não surgiu como obra do acaso. Realmente, a década de 1960, nos Estados Unidos, foi também marcada pela ascensão desses mecanismos tributários de estímulo, como ferramentas importantes de política econômica. Segundo Stanley Surrey (1966), na primeira metade dos anos sessenta verificou-se uma ruptura com o modelo de condução dos assuntos econômicos predominante durante a década de 1950, em que a política tributária era aplicada de modo “tradicional”, isto é, quase que exclusivamente direcionada à obtenção de receitas para o custeio das atividades do Estado, que as canalizava, por meio das despesas, para superar e controlar os ciclos de recessão e recuperação, e que, além disso, se via perturbada pela necessária cobertura dos gastos militares relacionados à guerra da Coreia. Em 1961, esse quadro sofreu alterações: a administração Kennedy passou a adotar uma abordagem econômica positiva, voltada à promoção do crescimento econômico. Para alcançar esse objetivo, os incentivos fiscais foram uma das principais ferramentas utilizadas pelo governo norte-americano, ainda que comprometessem o equilíbrio do orçamento; segundo Surrey (1966) esse movimento consistiu na “nova economia”, em que déficits orçamentários temporários eram tolerados, em benefício da expansão econômica. Surrey (1966, p. 480) resume, nestes termos, o que se passara, naqueles tempos: “Olhando para a primeira metade desta década [de 1960], uma causa clara da atividade no domínio fiscal tem sido o crescente reconhecimento e aceitação do uso afirmativo da política tributária para realizar objetivos econômicos. Os objetivos envolvidos foram os de redução do desemprego, de crescimento econômico e da razoável estabilidade dos preços”. Tradução livre de: “Looking then at the first half of this decade, one clear cause of the activity in the tax field has been the growing recognition and acceptance of the affirmative use of tax policy to realize economic objectives. The goals involved have been those of reduced unemployment, economic growth, and reasonable price stability.”

adicional de 10% sobre o imposto de renda de indivíduos e empresas, com o objetivo de conter o avanço do déficit orçamentário e equilibrar as contas públicas (Surrey, 1974).

Como sói acontecer em proposições políticas que importem em majorações de tributos, as recomendações apresentadas pelo presidente Johnson não foram bem recebidas pelos congressistas. Em verdade, no lugar de unicamente buscar incrementar as receitas tributárias, conforme originalmente proposto pela recomendação presidencial, sugeriu-se uma contração simultânea do nível de despesas governamentais. Segundo relata Stanley Surrey (1974, p. 1), entretanto, essa opção seguiu um curso bastante singular:

Mas a Comissão de Meios e Receitas da Casa dos Representantes, a quem incumbe o julgamento legislativo inicial da recomendação, está preocupada com um aumento nos impostos. A maioria de seus membros acredita que o potencial inflacionário poderia ser mais bem controlado por meio de uma redução das despesas do Governo, ou que ao menos o aumento de impostos deveria ser acompanhado por um decréscimo nesses gastos. [...] Então, a Comissão, em sessão executiva, questiona o Diretor do Orçamento e considera maneiras para reduzir as despesas. [...] Como resultado, por vários dias a Comissão de Meios e Receitas e o Diretor do Orçamento debruçaram-se sobre o Orçamento Federal, categoria por categoria, por vezes parando para olhar minuciosamente, por outras tentando obter ampla perspectiva. [...] Mas nesse escrutínio das despesas listadas no orçamento, a comissão esqueceu-se do que sabia enquanto uma comissão tributária. Nem ao menos uma vez, em seu exame sobre os gastos diretos listados no orçamento, a comissão parou para considerar os dólares envolvidos nos incentivos fiscais e nos subsídios tributários contidos no Código Tributário.²⁰⁵

O empenho dos parlamentares norte-americanos deu origem ao *Revenue and Expenditure Control Act* de 1968, que, ao tornar-se lei, em junho daquele mesmo ano, instituíra o adicional de alíquota recomendado pelo presidente Johnson, além de estabelecer reduções nos níveis dos dispêndios governamentais e instituir tetos orçamentários específicos para cada categoria de despesa (Surrey, 1974). De fato, os dólares abdicados pelo governo americano, em razão da concessão de inúmeros incentivos fiscais, ficaram de fora das

²⁰⁵ Tradução livre de: “But the Ways and Means Committee of the House of Representatives, which must make the initial legislative judgment on the recommendation, is troubled about a tax increase. Most of its members believe the inflationary potential could better be controlled through a reduction in Government expenditures, or that at least a tax increase must be matched by a decrease in those expenditures. [...] So the Committee in Executive Session is questioning the Director of the Budget and considering ways to reduce expenditures. [...] As a result, for several days the Ways and Means Committee and the Budget Director pore over the Federal Budget, category by category, sometimes stopping to look at minutiae, sometimes trying to get the broad perspective. [...] But in its scrutiny of the expenditures listed in the budget, the committee had forgotten what it knew as a tax committee. Never once in its examination of the direct expenditures listed in the budget did the committee pause to consider the dollars involved in the tax incentives and tax subsidies contained in the Internal Revenue Code”.

medidas financeiro-fiscais impostas pelo Congresso, atinentes à diminuição dos gastos e à imposição de limites de despesas.

É bem verdade que assuntos relacionados a incentivos fiscais não eram completamente desconhecidos pela administração financeira estadunidense. O próprio presidente Lyndon Johnson reconheceu, ainda em 1966, a importância de se dispensar aos favorecimentos tributários a mesma atenção dedicada aos gastos orçamentários diretos, o que significaria submetê-los a revisões periódicas e a testes de eficiência e equidade. O que se estava a reconhecer, essencialmente, era uma aparente equivalência entre gastos governamentais diretos e incentivos fiscais, uma vez que, nas palavras do presidente Johnson, “[n]uma economia em pleno emprego, os benefícios fiscais especiais para estimular algumas atividades ou investimentos significa que teremos menos [recursos] para outras atividades”.²⁰⁶

No entanto, a primeira – e mais expressiva – manifestação pública a respeito da *equiparação* entre despesas diretas e incentivos fiscais ocorreu em 15 de novembro de 1967. Stanley Surrey, então secretário-assistente de política tributária do Tesouro norte-americano, em discurso proferido diante da instituição financeira *Money Marketeers*, apresentou um conceito que a sintetizava: o de *Tax Expenditure*, ou, na tradução livre, *Gasto Tributário*. Eilo transcrito, em um trecho do raciocínio então desenvolvido por Surrey (1969, pp. 322-323):

A Comissão Presidencial de Conceitos Orçamentários também fez recomendações relativas ao tratamento orçamentário das despesas, mas um aspecto não foi considerado. O aspecto não considerado – e isso se reflete em todas as discussões sobre gastos – diz respeito às despesas governamentais realizadas por meio do sistema tributário. Num primeiro momento, essa frase – despesas governamentais realizadas por meio do sistema tributário – parece quase sem sentido. Um sistema tributário presumivelmente se preocupa com a arrecadação de receitas, e não com o gasto de fundos. Mas uma análise mais aprofundada do nosso sistema tributário atual revelaria uma verdadeira substância para a frase. Por intermédio de desvios deliberados de conceitos aceitos de renda líquida e por meio de várias isenções, deduções e créditos especiais, o nosso sistema tributário opera para afetar a economia privada em formas que são usualmente realizadas por despesas [orçamentárias] – de modo a produzir um sistema de gastos traduzidos em

²⁰⁶ O presidente Johnson manifestou-se nesse sentido, em seu relatório econômico anual (*Economic Report*), cujo teor segue transcrito, naquilo que interessa: “Numa economia em pleno emprego, os benefícios fiscais especiais para estimular algumas atividades ou investimentos significa que teremos menos [recursos] para outras atividades. Benefícios que o Governo disponibiliza através de gastos diretos são revisados periodicamente e frequentemente alterados no processo orçamentário, mas muito pouca atenção é dada à revisão de benefícios fiscais específicos. Esses benefícios, como todas as outras atividades do governo, devem submeter-se aos testes de eficiência e equidade” (U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, 1969, p. 327). Tradução livre de: “In a fully employed economy, special tax benefits to stimulate some activities or investments mean that we will have less of other activities. Benefits that the Government extends through direct expenditures are periodically reviewed and often altered in the budget-appropriation process, but too little attention is given to reviewing particular tax benefits. These benefits, like all other activities of Government, must stand up to the tests of efficiency and fairness”.

linguagem tributária. [...] Os orçamentos do Departamento do Comércio e do Departamento dos Transportes contêm itens explícitos para as despesas assumidas em razão de programas federais de auxílio aos negócios. Mas não há itens explícitos para os grandiosos montantes, alcançando mais do que \$1 bilhão, gastos por meio do sistema tributário, seja na forma de uma redução tributária, incentivos, ou assistência para uma variedade de atividades comerciais [...]. [...] A ausência de indicações no orçamento para esses gastos tributários – a falta de uma contabilização completa para o nosso sistema tributário – possui várias facetas. Para começar, ela reduz a compreensão pública de segmentos significativos de nossas políticas tributárias. Em sua maioria, não há itens explícitos nas estatísticas de renda da Receita Federal delineando esses gastos, de forma que, na ausência de estudos especiais, os montantes envolvidos são simplesmente inacessíveis. De fato, muitos desses programas de “gastos tributários” não podem ser localizados no Código Tributário, de modo que, ao contrário dos programas de despesas diretas em que os caminhos orçamentários estão relativamente bem dispostos, as trilhas dos “gastos tributários” estão muitas vezes obscuramente definidas.²⁰⁷

A intenção de Surrey era demonstrar que incentivos fiscais concedidos pelo governo norte-americano, em razão de propósitos diversos de política econômica e social, *consistiam em verdadeiros auxílios financeiros governamentais e repercutiam do mesmo modo que despesas orçamentárias diretas sobre as finanças públicas estatais.*²⁰⁸ Diante de um quadro de desequilíbrio das contas públicas, não faria sentido preservá-los (os incentivos fiscais) conforme se achavam – ocultos e imunes ao escrutínio parlamentar do orçamento - e atuar somente no intuito de reduzir a intensidade dos desembolsos orçamentários diretos, uma vez

²⁰⁷ Tradução livre de: “The President's Commission on Budget Concepts also made recommendations regarding the budget treatment of expenditures, but one aspect was not considered. The aspect not considered - and this is reflected in all discussions of expenditures - concerns the Government expenditures made through the tax system. At first blush, such a phrase - Government expenditures through a tax system - seems almost meaningless. A tax system presumably concerns itself with raising revenues rather than spending funds. But a closer analysis of our present tax system would reveal real substance to the phrase. Through deliberate departures from accepted concepts of net income and through various special exemptions, deductions, and credits, our tax system does operate to affect the private economy in ways that are usually accomplished by expenditures—in effect to produce an expenditure system described in tax language. [...] The budgets of the Commerce Department and the Transportation Department contain line items for expenditures under Federal programs for aiding business. But there are no line items for the very large amounts, reaching over \$1 billion, expended through the tax system either as tax relief, incentives, or assistance for a variety of business activities [...]. [...] The absence of line items in the budget for these tax expenditures—this lack of full accounting for our tax system—has many facets. To begin with, it lessens public understanding of significant segments of our tax policies. For the most part there are no line items in the Internal Revenue Service Statistics of Income delineating these items, so that in the absence of special studies the amounts involved are simply unobtainable. Indeed, many of these “tax expenditure” programs cannot be found in the Internal Revenue Code, so that unlike direct expenditure programs where the budget trails are relatively well posted, the “tax expenditure” trails are very often obscurely marked”.

²⁰⁸ Deve-se ter em consideração que, inicialmente, Surrey (1969, p. 324) empenhava-se em oferecer uma análise eminentemente quantitativa, a respeito dos gastos tributários, como por ele mesmo fora expressamente declarado: “A discussão não deve ser tomada como se estivesse a dizer que todas as medidas de alívio tributário são ruins – ou que são todas boas – assim como não tem a intenção que de afirmar que todos os programas de gastos federais são ruins ou que são todos bons. Esta não é uma discussão qualitativa acerca de preferências tributárias [...]”. Tradução livre de: “This discussion is not to be taken as saying that all tax relief measures are bad - or that all are good - just as it is not intended to state that all Federal expenditure programs are bad or all good. This is not a qualitative discussion of tax preferences [...]”.

que “[...] um decréscimo nas receitas por meio de um gasto tributário tem o mesmo impacto sobre o déficit orçamentário do que um acréscimo nas despesas diretas” (SURREY, 1969, p. 325).²⁰⁹

A constatação de que *gastos orçamentários* diretos e *gastos tributários* indiretos consistiam em *instrumentos análogos de despesa* foi alcançada, pela seguinte razão: o ciclo do gasto resultante da concessão de benefícios fiscais seria fictício, enquanto receitas e despesas eram, respectivamente, apropriadas e autorizadas, sem movimentação financeira efetiva, isto é, sem que transitassem pelos canais ordinários do orçamento público.²¹⁰

Até o final de 1968, não se tinha ideia do montante de incentivos fiscais “gastos” pelo governo dos Estados Unidos, na consecução de políticas econômicas e de outros variados programas sociais governamentais. Os dados a esse respeito não eram conhecidos pelos administradores responsáveis pelas finanças estatais, tampouco compreendidos pela sociedade. Em verdade, conforme assinalara Surrey (1970, p. 730), “[n]inguém realmente sabia o que estava sendo gasto por meio do sistema tributário ou para quais propósitos”.²¹¹

Publicado em 1969, o relatório anual do Secretário do Tesouro americano relativo ao ano fiscal encerrado em 30 de junho de 1968 (*Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances*) notabilizou-se por ser o primeiro documento oficial a registrar uma análise institucional dos gastos tributários e a apresentá-los no formato de um orçamento público (*The Tax Expenditure Budget*), categorizados por funções orçamentárias e comparados – função por função - com os gastos diretos assumidos pelo governo.²¹²

²⁰⁹ Tradução livre de: “[...] a decrease in revenues through a tax expenditure has the same impact on the budget deficit as a direct increase in expenditures”.

²¹⁰ A esse respeito, manifestou-se Surrey (1974, pp. 6-7): “O conceito de gasto tributário, em essência, considera esses dispositivos especiais como se fossem compostos por dois elementos: o imposto que seria pago na ausência de um dispositivo especial (todo o resto permanecendo o mesmo) e a despesa simultânea desse mesmo pagamento na forma de uma subvenção direta à pessoa beneficiada pelo dispositivo especial. A isenção, dedução, ou outro tipo de benefício tributário é, portanto, vista como um processo combinado de pagamento presumido do imposto devido, pelo contribuinte envolvido, e uma autorização de despesa, pelo Governo, em favor daquele contribuinte, no montante da subtração do imposto presumidamente pago do imposto efetivamente recolhido – isto é, a redução proporcionada pelo dispositivo especial”. Tradução livre de: “The tax expenditure concept in essence considers these special provisions as composed of two elements: the imputed tax payment that would have been made in the absence of the special provision (all else remaining the same) and the simultaneous expenditure of that payment as a direct grant to the person benefited by the special provision. The exemption, deduction, or other type of tax benefit is thus seen as a combined process of assumed payment of the proper tax by the taxpayer involved and an appropriation by the Government of an expenditure made to that taxpayer in the amount of the reduction in his actual tax payment from the assumed payment – that is, the tax reduction provided by the special provision”.

²¹¹ Tradução livre de: “No one really knew what was being spent through the tax system or for what purposes”.

²¹² Aqui, há um elemento interessante apontado por Surrey e McDaniel (1976, p. 679), que merece consideração: “Aquele Departamento [do Tesouro], nos anos de 1960, tinha adotado uma posição geral contrária ao uso de incentivos fiscais para promover objetivos aceitáveis de política social e, ao invés disso, pleiteara a utilização de programas de gastos diretos para proporcionar a assistência necessária. O seu estudo sobre incentivos fiscais revelou que em nenhum lugar do governo havia qualquer análise compreensiva a respeito dos incentivos fiscais

Circunscrito aos incentivos fiscais presentes na legislação do imposto de renda, o *Tax Expenditure Budget* foi resultado de um estudo técnico minucioso realizado pela equipe econômica do Departamento do Tesouro norte-americano, com o auxílio de notáveis consultores, como o Professor Henry Aaron (Surrey, 1974).²¹³

Para a identificação e mensuração dos gastos tributários, a análise contida no mencionado relatório anual do Secretário do Tesouro para o ano fiscal de 1968 (*The Tax Expenditure Budget: a conceptual analysis*) adotou um conceito específico de “gasto tributário”: esses gastos seriam aqueles decorrentes de *dispositivos legais especiais*, previstos na legislação do imposto de renda, que, para a promoção de objetivos de políticas sociais e econômicas, implicavam *desvios deliberados de definições amplamente admitidas* a respeito (i) *do conceito de renda*, (ii) *de padrões contábeis corporativos* e (iii) *da estrutura básica do referido imposto*, resultando em reduções discriminadas de suas bases de incidência (U.S. Department of the Treasury, 1969).²¹⁴

Com efeito, o cotejo analítico entre gastos assumidos pelo governo, por meio do *sistema tributário*, com as despesas previstas no *orçamento público*, para o cumprimento das mesmas finalidades, expôs o enorme volume de recursos direcionados a políticas econômicas e sociais governamentais, mediante a concessão de incentivos fiscais: em 1968, o total estimado dos gastos tributários, em valores absolutos, alcançara o montante de 45 bilhões de dólares; essa quantia, dividida por funções orçamentárias, evidenciava que várias das dotações

existentes ou dos montantes que eles envolviam”. Tradução livre de: “That Department in the 1960's had taken a general position against the use of tax incentives to advance acceptable social policy goals, and had instead urged the use of direct programs to provide the needed assistance. Its study of tax incentives disclosed that nowhere in government was there any comprehensive analysis of the existing tax incentives or of the amounts they involved”. Outro aspecto importante diz respeito ao critério de avaliação exclusivamente quantitativo adotado pelo Departamento do Tesouro americano (1969, p. 327), em 1968, como se lê: “Essa análise especial não está preocupada com a conveniência desses [gastos tributários]”. Tradução livre de: “This special analysis is not concerned with the desirability of these provisions”.

²¹³ Para a formulação de um orçamento dos gastos tributários, levou-se em conta a mesma perspectiva afirmada por Surrey, com relação aos efeitos orçamentários dos incentivos fiscais, como se lê: “Cada uma dessas disposições especiais reduz as receitas governamentais disponíveis para outros propósitos, tanto quanto um aumento das despesas governamentais diretas. Na maioria dos casos, gastos diretos ou programas de empréstimos são alternativas para alcançar o mesmo objetivo para o qual as provisões tributárias especiais são projetadas para atingir” (U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, 1969, p. 326). Tradução livre de: “Each of these special tax provisions reduces Government revenues available for other purposes, much as do increases in direct Government expenditures. In most cases, direct expenditures or loan programs exist as alternatives for achieving the same purpose that the special tax provisions are designed to accomplish”.

²¹⁴ De fato, o conceito de renda líquida utilizado por Stanley Surrey e pelas instituições governamentais norte-americanas, nas primeiras formulações e estimativas pertinentes aos gastos tributários, foi o proposto pela abordagem econômica de “Haig-Simons”, que a define como qualquer acréscimo nos rendimentos de indivíduos e empresas num período compreendido entre dois pontos determinados no tempo, descontadas as despesas incorridas nos processos de obtenção da renda (Surrey, 1974; Surrey; McDaniel, 1979). Assim, todos os incentivos fiscais (os “dispositivos especiais” previstos na legislação do imposto de renda) que não tivessem sido instituídos para permitir a aferição da renda líquida, conforme o conceito de Haig-Simons, seriam considerados gastos tributários; a referência utilizada era *conceitual*.

contidas no orçamento eram superadas por gastos tributários (Surrey, 1970, 1974). Em 1973, “[e]sses itens [...] totalizaram entre \$60 e \$65 bilhões – o equivalente a cerca de um quarto do orçamento regular. Entretanto, a maioria desses itens parec[ia] estar quase a viver uma vida própria, sem serem perturbados ou questionados” (SURREY, 1974, p. 7).²¹⁵

Somente a partir de reformas legislativas introduzidas no processo de orçamentação pública, em 1974, por meio do *Congressional Budget and Impoundment Control Act*, tornou-se obrigatória a enumeração dos gastos tributários na proposta orçamentária anual.²¹⁶ Além disso, naquele mesmo ato legislativo de reestruturação do processo orçamentário, definiu-se o conceito de “Gastos Tributários” (*Tax Expenditures*) e de “Orçamento dos Gastos Tributários” (*Tax Expenditure Budget*), neste sentido:

O termo “gastos tributários” significa aquelas perdas de receita atribuíveis aos dispositivos das leis tributárias federais que permitem uma especial exclusão, isenção ou dedução do rendimento bruto ou que oferecem um especial crédito, alíquota preferencial, ou um diferimento da obrigação tributária, e o termo

²¹⁵ Tradução livre de: “The items in this Tax Expenditure Budget total between \$60 and \$65 billion – equal to around one-fourth of the regular budget. Yet most of these items seem almost to live a life of their own, undisturbed and unexamined”. A partir de 1969, o Departamento do Tesouro persistiu na elaboração de análises e na divulgação dos valores concernentes aos gastos tributários. Segundo Surrey (1974, pp. 4-5) esta foi a sequência de iniciativas adotadas por aquele Departamento, entre os anos de 1969 e 1973, e suas repercussões institucionais: (i) em 1970, fora publicado pelo Tesouro um orçamento similar ao *Tax Expenditure Budget* de 1968 para o ano fiscal encerrado em 1969, com o nome de “*tax aids*” ao invés de “*tax expenditures*”; (ii) em 1971, o Congresso definiu que as informações pertinentes aos gastos tributários deveriam ser submetidas às suas comissões de tributação, para que fossem por elas publicadas; (iii) em 1972, a Comissão de Meios e Receitas da Casa dos Representantes (*The House Committee on Ways and Means*) publicou uma estimativa dos gastos tributários para os anos de 1967-1971 (*Estimates of Federal Tax Expenditures*); (iv) em junho de 1973, a mesma Comissão publicou as suas estimativas para os anos de 1967-1972.

²¹⁶ Segundo Surrey e McDaniel (1976), o Congresso norte-americano, diante da necessidade de um controle mais rigoroso das despesas governamentais, constatou a insuficiência dos mecanismos de que dispunha, totalmente limitados ao orçamento dos gastos diretos. Os congressistas observavam que diversos indivíduos e/ou setores de atividade econômica, ao terem seus pedidos de inclusão de certos gastos na peça orçamentária negados, logo direcionavam os seus pleitos às comissões de tributação, para solicitar auxílios financeiros na forma de incentivos fiscais. Em razão do dualismo de processos orçamentários (um, relacionado aos gastos diretos, outro, aos incentivos fiscais) é que foram incluídos no *Congressional Budget Act* de 1974 alguns dispositivos respeitantes à identificação e à mensuração dos gastos tributários, para permitir um monitoramento coordenado de todos os gastos governamentais. Ainda de acordo com Surrey e McDaniel (1976, p. 679), o “[*Congressional Budget Act*] representa o reconhecimento mais concreto já realizado por qualquer país de que subsídios tributários constituem uma forma de gasto governamental e, então, são essencialmente ligados aos métodos de despesas governamentais tradicionalmente abrangidos em documentos orçamentários”. Tradução livre de: “This Act represents the most concrete recognition taken by any country that tax subsidies constitute a form of government spending and thus are essentially linked to the methods of government spending traditionally covered in budget documents”. Deve-se ter em conta que a listagem dos gastos tributários, na forma de um orçamento, não tinha outras pretensões além de oferecer dados quantitativos, como destacaram Surrey e McDaniel (1976, pp. 684-685): “A enumeração dos gastos tributários – o orçamento dos gastos tributários – como qualquer enumeração orçamentária não está preocupada com a sabedoria dos itens incluídos. Ao invés disso, o objetivo é simplesmente a identificação e a quantificação dos itens de gasto tributário, e a ilustração das suas relações com os itens e classificações do orçamento dos gastos diretos”. Tradução livre de: “The enumeration of tax expenditures - the tax expenditure budget - like any budget enumeration is not concerned with the wisdom of the items included. Rather, the goal is simply the identification and quantification of the tax expenditure items, and the illustration of their relationship to the items and classifications of the direct budget”.

“orçamento dos gastos tributários” significa uma enumeração de tais gastos tributários.²¹⁷

Como resultado, o orçamento estipulado para o exercício fiscal do ano de 1976, elaborado em janeiro de 1975, já continha uma análise especial intitulada “*Tax Expenditures*”; a contar de então, todos os subsequentes orçamentos têm listado análises similares, exclusivamente correlativas aos gastos tributários assumidos na matriz do imposto de renda de indivíduos e empresas (Surrey; McDaniel, 1976, 1979, 1980; Sunley, 2004).²¹⁸

A definição do conceito de gasto tributário, todavia, deu ocasião ao surgimento de alguns questionamentos, nos Estados Unidos, desde as primeiras teorizações e admissões institucionais a seu respeito. De fato, o termo “gastos tributários” tem sido por lá empregado para designar aqueles “dispositivos especiais” previstos na legislação do imposto de renda voltados à realização de propósitos de política econômica e social, que representam verdadeiros *auxílios financeiros governamentais* equivalentes às despesas diretas previstas no orçamento. Esses “dispositivos especiais”, geralmente chamados de incentivos ou benefícios fiscais, são considerados *mecanismos alternativos de atividade financeira estatal*, por intermédio dos quais se procura influir na realidade socioeconômica, da mesma maneira pretendida por meio de outros dispêndios orçamentários governamentais (Surrey, 1971; Surrey; McDaniel, 1980).

Com efeito, a expressão “dispositivos especiais” claramente envolve uma questão crucial, para a construção de todo o conceito de “gasto tributário”, e fundamental para o desiderato de identificação e mensuração de seus impactos sobre as finanças públicas. Conforme inicialmente já advertia Surrey (1969, p. 324), a problemática gira em torno de

[...] quais medidas fiscais pode-se dizer que incidem nesta categoria [dos gastos tributários] - em outras palavras, quais regras fiscais são parte integrante de um sistema de tributação, a fim de propiciar uma estrutura tributária equilibrada e uma mensuração apropriada da renda líquida, e quais regras fiscais representam desvios

²¹⁷ Tradução livre de: “The term ‘tax expenditures’ means those revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability, and the term ‘tax expenditure budget’ means an enumeration of such tax expenditures”. Public Law 93-344, July 12, 1974, 88 Stat. 297.

²¹⁸ De acordo com Surrey e McDaniel (1979), a primeira lista de gastos tributários federais para impostos diferentes do imposto de renda foi apresentada pelo Senador Kennedy, em 1976, diante da Comissão de Finanças do Senado. Os gastos tributários analisados foram os relacionados aos impostos sobre a propriedade e sobre doações. Entretanto, tais análises não prosperaram; os gastos tributários verificados na legislação do imposto de renda permanecem a receber exclusiva atenção governamental, até porque são os mais frequentes e expressivos.

desse conceito de renda líquida e de estrutura equilibrada, para proporcionar alívio, assistência, incentivo, ou o que se desejar para um grupo ou atividade particular.²¹⁹

Assim, a identificação dos gastos tributários só seria possível, a partir do reconhecimento de uma “estrutura básica de tributação”, comparativamente a qual constituiriam “afastamentos” ou “desvios”. Essa é, contudo, uma tarefa bastante complicada, justamente porque é nessa mesma estrutura tributária básica que aqueles gastos se “refugiam”; eles lá permanecem ocultos, geralmente formulados por meio de uma linguagem tributária técnica aplicável indistintamente, que os disfarça bastante bem, ao ponto de, camuflados, assemelharem-se a “[...] qualquer dispositivo estrutural, uma vez que o jargão técnico tributário [lhes parece] o mesmo” (SURREY; MCDANIEL, 1976, p. 697).²²⁰

Segundo Surrey e McDaniel (1976, 1979), um sistema de tributação da renda é composto por duas estruturas. A primeira delas compreende aqueles aspectos imprescindíveis à *construção das fundações básicas de um imposto sobre a renda*, vinculados ao estrito propósito de arrecadação de receitas, como a definição de um conceito de renda líquida tributável, a periodicidade de apuração e pagamento, o quadro de alíquotas aplicáveis, a definição dos contribuintes sujeitos ao imposto e os níveis de isenção. A segunda estrutura *consiste nos incentivos fiscais presentes em um sistema de tributação da renda*, instituídos para beneficiar financeiramente indústrias, atividades ou indivíduos especiais, sem qualquer relação com a estrutura tributária básica que o torna (o sistema) operacional. Aí, políticas sociais e econômicas são conduzidas pelos governos, mediante a concessão de deduções, créditos, exclusões, isenções, diferimentos e alíquotas preferenciais reduzidas, para tornar certas atividades monetariamente mais palatáveis, no lugar de promover os mesmos objetivos, por meio de despesas orçamentárias diretas.

Em realidade, uma “estrutura básica de tributação” sobre a renda também inclui exclusões, deduções, créditos e outros mecanismos tributários que são *igualmente* empregados pelo governo, para atingir diversos objetivos sociais e econômicos, mediante a assunção de gastos tributários. Por isso, não é possível identificá-los (os gastos tributários), pela técnica de tributação utilizada; “[a]o contrário, eles possuem uma coloração protetora

²¹⁹ Tradução livre de: “Thus, just which tax measures can be said to fall in this category - in other words, which tax rules are integral to a tax system in order to provide a balanced tax structure and a proper measurement of net income, and which tax rules represent departures from that net income concept and balanced structure to provide relief, assistance, incentive, or what you will for a particular group or activity”.

²²⁰ No original se lê: “Generally, and certainly until recent years, these tax expenditures were rarely examined. They lay hidden in the tax structure, often worded and looking like any normal structural provision since the technical tax jargon appeared the same”.

obtida por meio da semelhança de seus aspectos operacionais com as técnicas estruturais básicas utilizadas em qualquer sistema de imposto de renda” (SURREY, 1974, p. 92).²²¹

Justamente por essa razão, Surrey (1974) recomendava a tradução dos incentivos fiscais de uma linguagem tributária – em seu juízo, confusa e enganadora -, para termos orçamentários.²²² O produto da conversão de uma linguagem tributária, para outra, orçamentária, consistiria no “orçamento dos gastos tributários”. Com isso, a linha divisória a estremar as duas estruturas (“básica” e “incentivadora”) contidas em um sistema de tributação da renda se tornaria distinguível, permitindo a identificação dos “dispositivos especiais” resultantes em gastos tributários. A partir daí, avaliações puramente tributárias das técnicas e formas jurídicas ostentadas pelos incentivos fiscais seriam deixadas de lado, em favor de análises que os compreendessem (os incentivos fiscais) como programas de gastos governamentais, em benefício de uns e outros indivíduos e setores de atividade econômica. Com isso em consideração, Surrey (1974, pp. 178-179) chegou ao ponto de afirmar que *uma reforma tributária dirigida a modificar ou aperfeiçoar as ferramentas de incentivo fiscal significaria, essencialmente, uma reforma orçamentária*, neste sentido:

A separação do imposto de renda em duas estruturas e o conseqüente uso do Orçamento dos Gastos Tributários para dividir questões tributárias legislativas entre aquelas relacionadas com a estrutura básica ou inerente ao imposto de renda e outras relativas ao aparato dos gastos tributários é uma das facetas da relação entre orçamento e reforma tributária. A outra faceta é o reconhecimento de que os dispositivos tributários refletidos naquele orçamento representam gastos governamentais e envolvem assistência financeira a grupos específicos. Em assim

²²¹ Este é o inteiro teor da passagem transcrita, no original: “It is often hard to recognize a tax expenditure item when you see one in the Tax Code. The structure of the basic income tax also uses exclusions, deductions, credits and the like. Hence, tax expenditure items have no special identification because of the method used. On the contrary, they have a protective coloration obtained through the resemblance of their operational aspects to the basic structural techniques utilized under any income tax system”

²²² Stanley Surrey afirmara que a linguagem tributária era ilusória; por isso, recomendava fosse traduzida, para termos orçamentários, de modo que seus efeitos financeiros pudessem ser visualizados e compreendidos. Surrey (1974, p. 39) manifestara-se, neste sentido: “O primeiro passo para se testar um incentivo fiscal proposto é traduzi-lo de uma linguagem tributária para termos utilizados em gastos diretos. Contudo, esse passo, aparentemente uma necessidade óbvia, geralmente não é dado quando incentivos fiscais são propostos. Pelo contrário, os incentivos fiscais permanecem presos a sua linguagem tributária e os legisladores que os consideram geralmente desconhecem o seu significado de despesas diretas. Como consequência, muitos incentivos fiscais encontram os caminhos para as leis tributárias. A linguagem tributária é perigosamente ilusória. Ela parece tão correta, com as suas expressões técnicas elegantes e com a sua aparente promessa de proporcionar assistência adequada a todos que necessitam de assistência”. Tradução livre de: “The first step in testing the proposed tax incentive is to translate it from tax language into direct expenditure terms. However, this step, on its face seemingly an obvious necessity, is generally not taken when tax incentives are proposed. Instead, the tax incentive remains cast in its tax language and the legislators who consider it are generally unaware of its direct expenditure meaning. As a consequence, many a tax incentive finds its way into the tax law. Tax language is dangerously deceptive. It looks so right, with its neat technical wording and its seeming promise of affording proper assistance to everyone needing the assistance”.

sendo, uma “reforma tributária” para esses itens é, realmente, uma “reforma orçamentária”.²²³

É neste ponto que reside o aspecto mais controvertido das teorizações e admissões institucionais relacionadas ao conceito de gasto tributário: a fixação de uma “estrutura básica de tributação”, em relação a qual quaisquer “desvios” ou “afastamentos” seriam considerados gastos tributários. Boris I. Bittker - principal contendor de Surrey, à época em que os primeiros desenvolvimentos do conceito de gasto tributário foram apresentados – destacava a *arbitrariedade envolvida no estabelecimento de uma estrutura “ideal” de tributação da renda*²²⁴, sobretudo em função da adoção da definição de renda líquida sob a abordagem econômica de Haig-Simons, como critério normativo da “estrutura básica de tributação”, conforme – com sucesso - propugnara Surrey²²⁵. Bittker (1989) afirmava que seria impossível chegar a um consenso a respeito dos elementos constituintes de uma “estrutura básica de tributação” da renda – essenciais à delimitação do conceito de gasto tributário – o que inviabilizaria, portanto, a identificação dos “dispositivos especiais” contidos na legislação tributária que consistiriam em gastos tributários; a falta de um acordo – dizia – resultava numa contabilização apenas “parcial” e não “absoluta” - como pretendiam Surrey e o Departamento

²²³ Tradução livre de: “The separation of the income tax into two structures and the consequent use of the Tax Expenditure Budget to divide legislative tax issues between those issues concerned with the basic or inherent income tax structure and those relating to the tax expenditure apparatus is one facet of the relationship between that budget and tax reform. The other facet is the recognition that the tax provisions reflected in that budget do represent Government expenditures and involve financial assistance to particular groups. This being so, ‘tax reform’ for these items is really ‘expenditure reform’”.

²²⁴ O reconhecimento dos técnicos do Departamento do Tesouro americano, contido na primeira análise dos gastos tributários, em 1968, ilustra bem a natureza das controvérsias presentes na conceituação e mensuração desses mesmos gastos, como se lê: “Deve ser reconhecido que essas exclusões são em certa medida arbitrárias e alguns podem preferir incluir itens que foram omitidos ou omitir itens que foram incluídos. O objetivo imediato, no entanto, do estudo é proporcionar uma lista de itens que seriam geralmente reconhecidos como um uso mais ou menos direcionado do sistema tributário para alcançar resultados comumente obtidos por despesas do Governo. O formato da lista parecia melhor atendido, se construída o que parecia uma lista reduzida ao invés da inclusão de itens altamente complicados ou controversos que poderiam obnubilar a utilidade dessa análise especial” (U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, 1969, pp. 329-330). Tradução livre de: “It must be recognized that these exclusions are to some extent arbitrary and some may prefer to add items that we have omitted or to omit items that we have included. The immediate objective, however, of the study is to provide a list of items that would be generally recognized as more or less intended use of the tax system to achieve results commonly obtained by Government expenditures. The design of the list seemed best served by constructing what seemed a minimum list rather than including highly complicated or controversial items that would becloud the utility of this special analysis”.

²²⁵ Surrey e McDaniel (1979, p. 229) explicitaram a integração da definição econômica de renda, segundo a abordagem de “Haig-Simons”, detalhando essa última, nestes termos: “Nas análises dos gastos tributários nos Estados Unidos, o conceito normativo de renda líquida é a definição econômica geral, sob a abordagem de ‘Haig-Simons’, ou seja, um aumento da riqueza econômica líquida entre dois pontos no tempo, além do consumo realizado durante esse período”. Tradução livre de: “In the United States’ analysis of tax expenditures, the normative concept of net income is the general economic definition of income under the “Haig-Simons” approach, i.e. increase in net economic wealth between two points of time plus consumption during that period”.

do Tesouro, inicialmente, ao defenderem um “*full accounting*” dos gastos governamentais - dos gastos tributários existentes²²⁶. De acordo com Bittker (1989, p. 485),

[o] problema é que, além das muitas ambiguidades que se tornam aparentes tão logo se tente aplicar a definição de Haig-Simons ao curso multiforme da vida econômica, qualquer sistema de tributação da renda é uma agregação de decisões sobre uma série de questões estruturais que a definição de Haig-Simons nem mesmo se propõe a resolver. Quanto a essas, pode-se prender quarenta especialistas em tributos em um quarto, por quarenta dias, e não obter nenhum acordo – exceto sob a forma de uma rendição à fome ou ao tédio – mesmo que todos eles pudessem recitar as obras completas de Henry Simons de cor. Para essas questões, qualquer homem pode criar o seu próprio conjunto de “gastos tributários”, mas esse conjunto não será nada mais do que a sua coleção de disparidades entre a legislação do imposto de renda como ela é, e como ele acredita que ela deveria ser. Tais compilações seriam interessantes, mas eu não sei de que forma podemos selecionar uma delas para inclusão no Orçamento Nacional.²²⁷

Ainda que sujeito a indagações conceituais contundentes, poucas contestações foram apresentadas, no curso das décadas de 1960 e 1970, nos Estados Unidos, em relação à composição da lista dos gastos tributários analisada pelo Congresso. Isso se devia ao fato de que, adicionalmente, poder-se-ia recorrer a outro critério identificador, além daquele propiciado pela divisão entre as estruturas presentes em um sistema de tributação da renda: gastos tributários seriam facilmente reconhecidos, quando um exame das pretensões manifestadas pelos proponentes e/ou beneficiários de incentivos fiscais revelasse a intenção de que esses mecanismos fossem empregados para a realização de propósitos econômicos e sociais desejáveis, e não para a correção de distorções eventualmente presentes nas técnicas de aferição da renda líquida tributável (Surrey, 1970, 1974; Surrey; McDaniel, 1976).²²⁸

²²⁶ A parcialidade da apuração proposta por Surrey e pelo Tesouro norte-americano, segundo Bittker, decorria da presunção de que a “estrutura básica de tributação” estipulada – e que fora absorvida pelas estimativas oficiais – refletia uma visão peculiar (e pessoal), a propósito de um modelo “ideal” de tributação da renda; essa visão era entendida como a única correta, como se fosse alcançável, objetivamente.

²²⁷ Tradução livre de: “The trouble is that, aside from the many ambiguities that become apparent as soon as one attempts to apply the Haig-Simons definition to the protean stream of economic life, any system of income taxation is an aggregation of decisions about a host of structural issues that the Haig-Simons definition does not even purport to settle. As to these, one could lock forty tax experts in a room for forty days, and get no agreement - except as a surrender to hunger or boredom - even if they all could recite the complete works of Henry Simons by heart. For such issues, every man can create his own set of ‘tax expenditures,’ but it will be no more than his collection of disparities between the income tax law as it is, and as he thinks it ought to be. Such compilations would be interesting, but I do not know how we can select one of them for inclusion in the National Budget.”

²²⁸ Esse critério não era utilizado apenas em teorizações concernentes aos gastos tributários. De fato, o *U.S. General Accounting Office (GAO)*, órgão vinculado ao Congresso responsável pela fiscalização dos gastos realizados pelo governo federal nos Estados Unidos, em sua primeira manifestação oficial a respeito do conceito de “gasto tributário” e de suas repercussões fiscais, econômicas e sociais, no ano de 1979, assinalara a utilização dos dois critérios identificadores (a estrutura dupla do sistema de tributação da renda; o objetivo de auxiliar financeiramente os beneficiários das medidas de incentivo fiscal), neste sentido: “Gastos tributários são reduções

De todo modo, a percepção de que auxílios financeiros concedidos por meio do sistema tributário deveriam ser compreendidos e julgados da mesma maneira procedida com relação aos gastos orçamentários diretos, isto é, como verdadeiros programas de gastos governamentais, permitia a elaboração de análises mais aprofundadas, a propósito de seus efeitos econômicos distributivos e da eficácia das políticas econômicas e sociais que lhes deram ensejo institucional. Mais precisamente, o enfoque orçamentário possibilitaria que se questionasse em que medida - ou até que ponto - as políticas de governo viabilizadas pelos gastos tributários eram realmente importantes, para a sociedade norte-americana como um todo.²²⁹ Segundo Surrey (1974, p. 35),

[u]ma vez que percebemos que não estamos avaliando dispositivos tributários técnicos, mas sim programas de gastos, somos capazes de fazer as perguntas tradicionais e de utilizar as ferramentas analíticas que compõem o aparato

tributárias seletivas, para grupos especiais de pessoas ou para pessoas engajadas em atividades especiais. [...] Ao permitir que contribuintes deduzam gastos médicos de sua renda tributável ou que se creditem de uma parte dos custos de seus investimentos em relação ao imposto devido, o Governo efetivamente divide essas despesas, não menos do que se cada beneficiário recebesse fundos que o Congresso houvesse destinado para esses propósitos. Esses beneficiários de há muito já compreenderam que o Governo Federal estava custeando parte de suas despesas. Os seus porta-vozes regularmente compareciam às sessões parlamentares para apoiar esses subsídios tributários. [...] O conceito de gastos tributários é baseado na ideia de que um sistema de tributação da renda pode ser dividido em duas partes. Uma parte contém apenas as regras necessárias para a realização da função de arrecadação de receitas do imposto de renda [...]. A outra parte contém exceções a essas regras que reduzem o imposto devido por umas pessoas, mas não o de outras. Essas exceções surtem o mesmo efeito que pagamentos governamentais para os contribuintes favorecidos” (U.S. GOVERNMENT ACCOUNTING OFFICE, 1979, p. i). Tradução livre de: “Tax expenditures are selective tax reductions for special groups of people or for people engaged in special activities. [...] By allowing taxpayers to deduct medical costs from their taxable income or credit a part of investment costs against their tax, the Government effectively shares those expenses, no less than if each beneficiary were paid out of funds that the Congress had appropriated for the purpose. The beneficiaries have long understood that the Federal Government was paying part of their costs. Their spokesmen regularly appear at congressional hearings to support these tax subsidies. [...] The tax expenditures concept is based on the idea that an income tax system can be divided into two parts. One part contains just the rules that are necessary to carry out the revenue-raising function of a tax on income [...]. The other part contains exceptions to these rules that reduce some people's taxes but not others'. These exceptions have the same effect as Government payments to the favored taxpayers”.

²²⁹ Nesse sentido, Surrey e McDaniel (1976, p. 692) advertiam: “A presença de um item na tabela dos gastos tributários não nos diz até que ponto a assistência concedida é desejável ou não, como objetivo nacional. Aqui, assim como em qualquer gasto direto, nós precisamos pesar a assistência particular contra reivindicações concorrentes e chegar a um julgamento baseado na nossa visão sobre as prioridades nacionais envolvidas. Mesmo que o objetivo seja apropriado, a presença de um item na tabela dos gastos tributários não nos diz até que ponto a assistência particular está sendo proporcionada de modo racional, equitativo e eficiente. Aqui, também, assim como em itens de despesa direta, precisamos analisar a situação particular, compreender quem está recebendo o que, e então sopesar os custos e os benefícios à luz da prioridade do objetivo almejado, além da efetividade dos meios escolhidos para alcançar esse objetivo”. Tradução livre de: “The presence of an item in the tax expenditure table does not tell us whether the assistance given is desirable as a national goal or not. Here, as with any direct expenditure, we must weigh the particular assistance against competing claimants, and reach a judgment based upon our view of the national priorities involved. Even if the goal is appropriate, the presence of an item in the tax expenditure table does not tell us whether the particular assistance is being provided in a rational, equitable, and efficient way. Here also, just as with direct expenditure items, we need to analyze the particular situation, understand who is receiving what, and then weigh the costs and benefits in the light of the priority of the goal, and the effectiveness of the means chosen to achieve that goal”.

intelectual dos especialistas em despesas. Podemos, então, formular a questão fundamental de saber se desejamos de fato proporcionar essa assistência financeira, e, caso afirmativo, em que extensão – uma questão de estoque, que qualquer especialista em orçamentos normalmente perguntaria em relação a qualquer item no orçamento regular.²³⁰

Isso quer dizer que *indicações meramente quantitativas* a respeito de uns e outros itens de gasto tributário precisavam ser superadas, cada vez mais, por *análises qualitativas*, conducentes ao entendimento dos arranjos distributivos de renda e propriedade que determinados gastos tributários estariam a promover na ordem socioeconômica concreta norte-americana e do modo pelo qual cooperavam - ou até mesmo se o faziam - para tornar direitos efetivos.

Uma característica interessante refletida nas primeiras discussões concernentes aos gastos tributários era a precedência da análise de seus efeitos distributivos, na realidade socioeconômica dos Estados Unidos. Precisamente, as investigações (teóricas e institucionais) realizavam-se no intuito de desvendar a distribuição de recursos econômicos operada pelos gastos tributários governamentais, num momento pós-tributação. Tais análises encaravam um horizonte muito mais amplo, em comparação aos estudos tributários mais comuns, geralmente voltados ao exame de um contexto pré-tributação - quase que completamente contaminados pela síndrome da retórica de que “todos os rendimentos pertencem aos indivíduos, e não ao governo” -.²³¹ De fato, análises desse tipo - além de mais realistas, isto é, libertas de uma exclusiva descrição de formas e conceitos jurídicos – consideravam não apenas o modo como as cargas tributárias estavam distribuídas entre as diversas classes de contribuintes, senão a maneira pela qual o governo, mediante o total da soma dos gastos diretos orçamentários com os gastos indiretos tributários, tratava o conjunto de seus cidadãos, favorecendo (ou não) o

²³⁰ Tradução livre de: “Once we see that we are not evaluating technical tax provisions but rather expenditures programs, we are able to ask the traditional questions and use the analytical tools that make up the intellectual apparatus of expenditure experts. We thus can put the basic question of whether we desire to provide that financial assistance at all, and if so in what amount – a stock question any budget expert would normally ask of any item in the regular budget.”

²³¹ O principal argumento formulado pelos opositores do conceito de gasto tributário era o de que a sua adoção implicava a admissão de que todos os rendimentos dos indivíduos pertenciam ao governo; essa afirmação retórica esteve presente em discussões legislativas no Congresso norte-americano, a respeito de questões orçamentárias (Surrey; McDaniel, 1979). De fato, “[a] despeito de seu crescente uso, o conceito [de gasto tributário] permanece desconhecido para muitas pessoas, e para outras ele ainda carrega conotações desagradáveis. A ideia de que o Governo quer ‘orçamentar’ recursos tributários não arrecadados sugere para alguns um tributo confiscatório, como se ao Governo pertencesse toda a renda do contribuinte” (U.S. GENERAL ACCOUNTING OFFICE, 1979, p. 3). Tradução livre de: “In spite of its growing use the concept is still unfamiliar to many persons, and to some people it still carries unpleasant connotations. The idea that the Government wants to ‘budget’ uncollected tax monies suggests to some a confiscatory tax, as if the Government were entitled to all of a taxpayer's income”.

exercício de direitos e promovendo (ou não) uma alocação de recursos econômicos na ordem social concreta condizente com as aspirações da sociedade norte-americana como um todo.

Deveras, um olhar analítico direcionado à inter-relação existente entre gastos tributários e realidade socioeconômica, entre as décadas de 1960 e 1980, possibilitou a constatação de que a grande maioria dos beneficiários dos auxílios financeiros governamentais realizados a partir do sistema tributário era composta pelas classes mais abastadas da população e pelas companhias mais prósperas dos Estados Unidos. Com efeito, em razão da progressividade de alíquotas previstas no imposto de renda de indivíduos e empresas (que atingiam o patamar de 70%, para os primeiros, e de 48%, para essas últimas), quanto maior a alíquota aplicável a uma ou outra categoria de contribuintes, mais elevados os gastos tributários a eles direcionados pelo governo norte-americano (Surrey, 1970, 1971, 1974). Por outro lado, contribuintes de rendimentos modestos ou moderados eram pouco favorecidos por aqueles gastos; num pólo ainda mais extremo, o significativo contingente populacional cujos rendimentos, por tão diminutos, não se submetiam à incidência de impostos sobre a renda, estava automaticamente excluído dos benefícios financeiros advindos dos gastos tributários.²³² Diante disso, Surrey e McDaniel (1976, p. 695) afirmavam haver “[...] um conjunto de generalizações que pode[riam] ser feitas sobre a escolha de prover assistência governamental por meio do sistema tributário – a assistência tende a ser provida de cima para baixo e a ser direcionada a favorecer aqueles que já estão bem sem ela”.²³³

A toda vista, vantagens não pareciam afluir às camadas economicamente menos favorecidas da população. De fato, Surrey (1974, p. 71), ao analisar os benefícios percebidos pelas famílias norte-americanas das classes baixa e média, relativamente ao ano de 1972, constatou a tendência que haveria de marcar os gastos tributários nos anos então vindouros, neste sentido:

²³² Quanto à primeira metade da década de 1970, Surrey e McDaniel (1976, p. 693) assinalaram: “Portanto, hoje se percebe que um gasto tributário na forma de uma isenção, exclusão ou dedução proporciona maior assistência aos contribuintes mais ricos e às maiores companhias, em vista das alíquotas progressivas atribuíveis aos indivíduos e da alíquota mais elevada do imposto para as grandes empresas, comparativamente às pequenas. A assistência dos gastos tributários é geralmente uma assistência ‘de cima para baixo’. Além do mais, a escolha pelo sistema tributário automaticamente exclui dessa assistência os não contribuintes, como os indivíduos que estão abaixo dos níveis de renda tributável [...]”. Tradução livre de: “Thus, it is now realized that a tax expenditure in the form of an exemption, exclusion, or deduction provides the greatest assistance to the wealthiest taxpayers and to the large corporations, in view of the progressive individual tax rates and the higher rate for large as opposed to small corporations. Tax expenditure assistance is usually ‘upside-down’ assistance. Moreover, the choice of the tax system automatically excludes from the assistance non-taxpayers, such as individuals below taxable levels, loss proprietorships and loss corporations, exempt organizations and governmental units”.

²³³ Tradução livre de: “There is thus one set of generalizations that can be made about the choice of the tax system to provide government assistance—the assistance is likely to be provided in an upside-down manner and to be skewed to favor those already well-off.”

As famílias situadas nas extremidades inferiores da escala de renda, abrangendo rendimentos abaixo de \$5,000, e incluindo 18 por cento de todas as famílias, recebem 0,2 por cento dos benefícios desse sistema. Famílias de classe média, de rendimentos entre \$5,000 e \$15,000 e incluindo 53 por cento de todas as famílias, recebem 17 por cento dos benefícios. Mas na extremidade superior da escala de renda, aqueles com rendimentos acima dos \$50,000 e que compreendem apenas 1,2 por cento de todas as famílias, obtêm 42 por cento do total de benefícios. A legislação do imposto de renda é, de fato, uma estrutura curiosa, abrigando tanto um sistema progressivo de tributação da renda e subvenções de gastos tributários para os mais afortunados. O sistema de subvenções serve para minar o sistema progressivo do imposto de renda e para nos deixar com uma mistura complicada, que é tanto um sistema de tributação ruim e um sistema de subvenções ruim.²³⁴

De modo surpreendente, os efeitos distributivos de recursos econômicos na ordem social dos Estados Unidos, em 1979, confirmavam as apreensões manifestadas por Surrey, no começo dos daqueles anos setenta. Os resultados de uma assistência financeira governamental “de cima para baixo” (*upside-down assistance*) estão bastante bem ilustrados nas investigações procedidas por Surrey e McDaniel (1979, p. 255), cujas principais evidências seguem transcritas:

A característica de cima para baixo dos gastos tributários é do mesmo modo extremamente evidente quando itens do orçamento dos gastos tributários são individualmente considerados. A classe superior dos 1,4 por cento de contribuintes, com renda bruta expandida de \$50,000 ou mais, recebeu entre 66,7 por cento e 80 por cento dos gastos tributários para recursos naturais; 85,4 por cento dos gastos tributários resultantes das isenções sobre os juros pagos pelos títulos das dívidas estaduais e locais; 87 por cento das receitas decorrentes de títulos de desenvolvimento industrial com isenção fiscal, emitidos para fins de controle da poluição; 86,3 por cento dos gastos tributários envolvidos com títulos de desenvolvimento industrial, em geral; 75,6 por cento dos gastos tributários para arrendamento habitacional; 60 por cento dos benefícios derivados do sistema de Faixas de Depreciação de Ativos (FDA); 73,3 por cento das receitas envolvidas com as deduções fiscais das contribuições de caridade para educação; 58,8 por cento das receitas decorrentes das deduções fiscais das contribuições de caridade para saúde; 43,2 por cento das receitas relacionadas a deduções fiscais para outros tipos de contribuições; 67,7 por cento dos gastos tributários resultantes do tratamento fiscal preferencial dos ganhos de capital; e 100% dos benefícios do

²³⁴ Tradução livre de: “The families at the lower end of the income scale, covering brackets below \$5,000, and including 18 percent of all families, receive 0.2 percent of the benefits of that system. The average families, in the brackets \$5,000 to \$15,000 and including 53 percent of all families, receive 17 percent of the benefits. But at the upper end of the income scale, those with incomes over \$50,000 and comprising only 1.2 percent of all families, obtain 42 percent of the total benefits. The income tax law is indeed a curious structure, harboring both a progressive income tax system and tax expenditure grants for the well-to-do. The grant system serves to undercut the progressive income tax system and to leave us with a complicated mixture which is both a bad tax system and a bad grant system”.

imposto máximo sobre renda auferida. [...] [M]enos de 13 por cento do total dos gastos tributários são distribuídos de modo progressivo.²³⁵

Com efeito, de lado os auxílios financeiros proporcionados a indivíduos e famílias específicos – em geral, aos cidadãos americanos mais prósperos -, mostrava-se, do mesmo modo, bastante preocupante o volume de recursos destinados a um número reduzido de grandes indústrias e grupos financeiros. Esses poucos industriais eram, em sua maioria, gigantes da indústria do petróleo ou de indústrias extratoras de outros recursos naturais; além deles, um seletivo conjunto de instituições financeiras, notadamente composto por bancos comerciais, recebia significativo auxílio governamental, por meio dos gastos tributários (Surrey, 1974). Muitas vezes, alguns dos exclusivos contribuintes compreendidos nesse grupo recolhiam quase nenhum imposto; ironicamente, “[a] alíquota efetiva média para oito companhias industriais líderes presentes na lista da Fortune Magazine para o ano de 1974 foi de 34,6 por cento” (Surrey; McDaniel, 1976, p. 701).²³⁶

A partir da compreensão de seus efeitos econômicos distributivos, além do mais, gastos tributários puderam também ser analisados, conforme impactavam sobre a efetiva fruição de direitos por parte dos cidadãos norte-americanos. Nesse particular, observou-se que a mesma característica de uma assistência financeira “de cima para baixo”, isto é, a inclinação típica dos programas de gastos tributários de favorecerem as classes econômicas mais vigorosas, projetava-se sobre o exercício dos direitos a que se pretendia promover e assegurar, por meio das políticas econômicas e sociais mediadas pelos gastos tributários.

Foi isso o que constatou Surrey (1974), ao considerar o programa habitacional formulado pelo governo dos Estados Unidos que permitia aos contribuintes proprietários de casas a dedução dos juros de financiamentos bancários hipotecários e dos impostos incidentes

²³⁵ No original se lê: “The upside-down character of tax expenditures is also strikingly apparent when individual items in the tax expenditure budget are considered. The top 1.4 percent of taxpayers, with expanded gross incomes of \$50,000 or more, received from 66.7 percent to 80 percent of tax expenditures for natural resources; 85.4 percent of the tax expenditures resulting from exemption of the interest on state and local bonds; 87 percent of the revenues from tax-exempt industrial development bonds issued for pollution control purposes; 86.3 percent of the tax expenditures involved in industrial development bonds generally; 75.6 percent of the tax expenditures for rental housing; 60 percent of the benefits from the Asset Depreciation Range (ADR) system; 73.3 percent of the revenues involved in the charitable contributions deduction for education; 58.8 percent of the revenues from the charitable contributions deduction for health; 43.2 percent of the revenues for all other charitable contributions deductions; 67.7 percent of the tax expenditures resulting from preferential treatment of capital gains; and 100 percent of the benefits of the maximum tax on earned income. [...] [L]ess than 13 percent of the total tax expenditures are distributed on a progressive basis.”

²³⁶ Tradução livre de: “The overall effective rate for eight leading industrial companies in Fortune Magazine's list for 1974 was 34.6 percent”. Se considerada a alíquota nominal de 48%, presente na legislação do imposto de renda, percebe-se que, em média, essas indústrias e financistas recebiam quase 30% de “desconto” no valor devido do imposto, em razão do patrocínio financeiro governamental operacionalizado mediante os gastos tributários.

sobre a propriedade habitada, para fins de apuração da renda líquida tributável. Esse programa governamental de auxílio à habitação alcançou o montante de U\$ 6,7 bilhões em gastos tributários, para o ano de 1972; e nele, quanto mais rico o indivíduo, maiores os benefícios da assistência financeira propiciada pelo governo. Em outros termos, melhor a situação econômica do cidadão, melhores as condições para o exercício do direito à habitação. Segundo Surrey (1974, p. 36),

[i]sso se dá porque quanto maior for a renda de um indivíduo e, portanto, maior a alíquota do imposto de renda, maior é o benefício tributário – a redução do imposto – proporcionado pela dedução. Uma dedução de \$100 de juros hipotecários ou de \$100 de impostos sobre a propriedade “vale” \$70 para um contribuinte no topo dos 70 por cento do quadro de alíquotas – i.e., é uma assistência financeira de \$70. Mas só “vale” \$14 para um contribuinte na primeira posição de 14 por cento do quadro de alíquotas. Como consequência, 85 por cento dos \$6,7 bilhões de assistência financeira vão para os indivíduos com rendimentos superiores a \$10,000. [...] [U]m indivíduo ou família cujo rendimento é tão baixo que eles não estão obrigados a pagar imposto de renda [...] não recebem nenhuma assistência financeira, uma vez que deduções beneficiam apenas contribuintes e não aqueles que não são contribuintes. [...] [N]ão há limitações estabelecidas a respeito do tamanho ou do valor das casas a serem assistidas tampouco a respeito do número de residências pelas quais um contribuinte poderia receber assistência, uma vez que a dedução se dá simplesmente em termos de juros hipotecários e impostos incidentes sobre a propriedade pagos.²³⁷

A inter-relação entre os efeitos econômicos provenientes dos gastos tributários e a efetiva fruição de direitos mostrou-se do mesmo modo problemática, com respeito ao exercício de direitos políticos. Em 1971, permitia-se, alternativamente, a dedução ou o creditamento das contribuições realizadas por contribuintes, para o financiamento da campanha eleitoral de seus candidatos prediletos. Contudo, apenas uma parcela do eleitorado norte-americano tinha a possibilidade de se beneficiar da assistência financeira decorrente desses gastos tributários, porquanto a adoção desses mecanismos de despesa governamental implicava a exclusão automática daqueles cidadãos cujos rendimentos, diminutos, estavam fora do campo de incidência do imposto de renda (Surrey, 1974).

²³⁷ Tradução livre de: “This is because the higher the individual’s income and thus the higher the individual’s income tax rate, the larger is the tax benefit – the tax reduction – brought about by the deduction. A deduction of \$100 in mortgage interest or \$100 in property tax is ‘worth’ \$70 to a taxpayer in the 70 percent top tax bracket – i.e., is financial assistance of \$70. But it is ‘worth’ only \$14 to a taxpayer in the first tax bracket of 14 percent. As a consequence, 85 percent of the \$6,7 billion of financial assistance goes to individuals with incomes over \$10,000. [...] [A]n individual or family whose income is so low that they are not required to pay an income tax [...] do not receive any financial assistance, for deductions benefit only taxpayers and not nontaxpayers. [...] [T]here is no limit placed on the size or value of the homes to be assisted nor on the number of residencies for which a taxpayer may receive assistance, for the deduction is simply in terms of mortgage interest and property taxes paid”.

Ainda no curso dos anos 1970, não menos dificultosa era a repercussão dos gastos tributários sobre o exercício dos direitos civis, nos Estados Unidos. Com efeito, essa inter-relação particular entre gastos tributários e direitos civis foi, por algumas vezes, objeto de apreciação judicial, numa demonstração de um crescente reconhecimento institucional desses mecanismos alternativos de despesa governamental. De fato, um conjunto importante de decisões judiciais baseou-se no conceito de “gasto tributário”, para repelir programas de assistência financeira estabelecidos pelo governo norte-americano, por meio de gastos tributários, em benefício de (i) pessoas e entidades engajadas em práticas ou atividades discriminatórias, como nos casos *Green v. Kennedy*²³⁸ e *McGlotten v. Connally*²³⁹; e (ii) organizações religiosas, em *Committee For Public Education and Religious Liberty v. Nyquist*²⁴⁰ (Surrey, 1974). Realmente, essas decisões reconheceram a perfeita equivalência entre despesas orçamentárias diretas e gastos tributários, ao estabelecer, para esses últimos, as mesmas restrições constitucionais aplicáveis às primeiras, isto é, restrições que proíbem o engajamento financeiro do governo em programas ou atividades discriminatórias de qualquer tipo.²⁴¹

²³⁸ No caso *Green v. Kennedy*, processado em 1970, os pais de uma criança negra objetivavam provimento jurisdicional que determinasse ao Secretário do Tesouro e ao Comissário da Receita Federal dos Estados Unidos que se abstivessem de (i) reconhecer o status de entidade isenta de impostos, às escolas privadas do Mississippi que discriminavam crianças negras, em seus processos admissionais; e (ii) de permitir que aqueles contribuintes que realizassem contribuições espontâneas àquelas entidades pudessem deduzi-las de suas rendas tributáveis, para fins de apuração do imposto de renda. Ao considerar que isenções e deduções constituíam verdadeiros auxílios financeiros governamentais, a Corte Federal do Distrito de Columbia julgou procedente a ação, argumentando que, sob os preceitos da Constituição norte-americana, o governo federal não poderia proporcionar assistência financeira a escolas praticantes de discriminação racial.

²³⁹ Em *McGlotten v. Connally* – no ano de 1972 - discutia-se a possibilidade de uma associação civil beneficiar-se da condição de entidade isenta de impostos, mesmo que não permitisse a associação de pessoas de cor negra em seus quadros de associados. Além disso, questionava-se o direito de os contribuintes donatários de recursos para aquela organização poderem deduzi-los de suas rendas tributáveis, para fins de apuração do imposto de renda. Nesse caso, o autor da ação suscitou o Título VI do *Civil Rights Act* de 1964, que vedava qualquer tipo de discriminação por raça, cor e origem, em qualquer programa ou atividade financiada pelo governo federal. Novamente, reconheceu-se a equivalência orçamentária entre gastos tributários - no caso, as isenções e deduções - e despesas diretas, para repelir qualquer tipo de assistência financeira governamental a organizações/associações que adotassem práticas racistas.

²⁴⁰ Em 1973, a Suprema Corte norte-americana julgou inconstitucional a assistência financeira promovida pelo Estado de *New York*, por meio de subvenções orçamentárias e deduções fiscais na renda tributável pelo imposto de renda, aos pais que matriculassem os seus filhos em escolas particulares de ensino religioso. No caso *Committee For Public Education and Religious Liberty v. Nyquist*, a Corte Suprema não distinguiu entre gastos orçamentários diretos e gastos tributários, quanto aos seus efeitos de verdadeiros auxílios financeiros governamentais, para julgá-los igualmente inválidos, em razão da proibição do envolvimento direto do Estado com entidades religiosas específicas (neste caso, 85 por cento das crianças eram matriculadas em instituições de ensino católico).

²⁴¹ Surrey e McDaniel (1976, 707-709) ressaltaram que, apesar da existência de algumas decisões judiciais equiparando despesas diretas a gastos tributários no âmbito das discussões relacionadas aos direitos civis, ainda havia, nos Estados Unidos, campo aberto para aperfeiçoamentos na doutrina constitucional norte-americana, especificamente no que dizia respeito ao conceito de “gasto tributário”.

Ao constatarem, com maior clareza, a inter-relação existente entre efeitos econômicos distributivos e o efetivo exercício de direitos, em razão da administração de gastos tributários, pelo governo dos Estados Unidos, Surrey e McDaniel (1979, p. 255) concluíram:

Não apenas constituem as provisões de gastos tributários a causa primária da iniquidade fiscal, como parece seguro dizer que essas provisões sequer alcançam o que a maioria dos americanos considera ser uma distribuição justa de recursos, medida por um critério aplicado aos programas de gastos diretos.²⁴²

Deveras, diante dos efeitos procedentes dos gastos tributários – efeitos econômicos distributivos associados à fruição efetiva de direitos - parecia incompreensível o porquê da predileção governamental por incentivos fiscais, alternativamente a gastos orçamentários diretos, como instrumentos de financiamento de políticas econômicas e sociais.²⁴³

Com efeito, os critérios de escolha não eram revelados pelo governo na definição das diretrizes financeiras dos programas de auxílio governamental, apesar das notáveis diferenças institucionais verificáveis entre aqueles dois instrumentos de despesa: (i) incentivos fiscais, diferentemente dos gastos diretos, não se submetiam ao escrutínio parlamentar periódico; (ii) as políticas econômicas e sociais instrumentadas por incentivos fiscais acabavam sendo administradas pela Receita Federal norte-americana (*Internal Revenue Service*), e não pelos departamentos do executivo (como o do trabalho, da saúde, do interior, etc.), tradicionalmente incumbidos do gerenciamento de políticas governamentais; (iii) as comissões de tributação do congresso acabavam sendo as responsáveis pela apreciação de incentivos fiscais, no lugar das comissões com expertise nas áreas relacionadas às políticas econômicas e sociais envolvidas (Surrey, 1970, 1974; Surrey; McDaniel, 1979).

Por isso tudo, Surrey (1969, 1970, 1974) defendia a substituição dos incentivos fiscais por despesas orçamentárias diretas; dificilmente – dizia - um programa governamental de assistência financeira estruturado sobre bases de financiamento direto (subvenções, subsídios, empréstimos, etc.) produziria efeitos socioeconômicos similares aos promanados de políticas públicas instrumentadas por incentivos fiscais, em que indivíduos e setores de atividade de

²⁴² Tradução livre de: “Not only are the tax expenditure provisions the primary cause of tax inequity, but it seems safe to say that the provisions do not even achieve what most Americans would perceive to be a fair distribution of funds, measured by criteria applied to direct spending programs”.

²⁴³ Aqui, a referência a “incentivos fiscais”, como substitutivo da expressão “gastos tributários”, tem uma explicação: conforme destacara Surrey (1970, 1971, 1974), se considerada a definição de “incentivo fiscal”, como sendo um gasto tributário destinado a induzir comportamentos em resposta a estímulos monetários governamentais, quase todos os gastos tributários poderiam ser considerados incentivos fiscais; embora a categoria dos incentivos fiscais fosse mais estreita do que a dos gastos tributários, a “zona” que seria excluída da definição de incentivo fiscal seria irrisória, tanto em escopo, quanto em dimensão financeira.

elevado poder econômico tendiam a ser mais favorecidos, resultando no paradoxo de que objetivos econômico-sociais estavam a ser perseguidos por meio de um aumento do número de “milionários tributários”²⁴⁴.

Desde o início, esperava-se que a demonstração das iniquidades sociais e econômicas e das inconsistências institucionais provenientes da adoção de incentivos fiscais, como instrumentos de despesa pública, fosse suficiente para provocar a remoção dos incentivos então existentes e a relutância na instituição de novos incentivos, por parte do governo norte-americano. Surpreendentemente, no entanto, a utilização do sistema tributário para afetar o comportamento da economia intensificou-se, cada vez mais (Sunley, 2004).

Em verdade, questões metodológicas relacionadas à aferição dos gastos tributários têm recebido maior atenção, do que a forma como esses mesmos gastos impactam sobre a fruição de direitos e do modo como distribuem recursos econômicos, na ordem social concreta norte-americana. Em geral, as críticas dirigidas ao conceito de gasto tributário concentram-se na imprecisão das metodologias aplicadas na estimação dos valores dos itens que lhe são correlatos; de fato, (i) não há consenso quanto aos incentivos fiscais que pertencem à “estrutura básica de tributação”, tampouco quanto àqueles pertencentes à “estrutura de estímulo” e que, portanto, deveriam ser tratados como gastos tributários²⁴⁵; (ii) mesmo

²⁴⁴ Surrey (1970, 1974) criticava duramente a utilização de incentivos fiscais como instrumentos de despesa, para o logro de objetivos de política econômica e social. Defendia não haver razões para crer que incentivos fiscais consistiam em mecanismos superiores aos gastos orçamentários diretos.

²⁴⁵ Nesse particular, assim como Bittker, Douglas A. Kahn e Jeffrey S. Lehman (1992) manifestaram-se criticamente, a respeito do conceito de gasto tributário e da “estrutura básica de tributação” em que o conceito se apoiava. Segundo eles, o conceito de gasto tributário, conforme proposto por Surrey e assimilado institucionalmente pelo Departamento do Tesouro, não passava de um artifício retórico, para a defesa de um ideal de justiça tributária específico, a despeito de apresentar-se como um conceito neutro e livre de tendências valorativas; por isso, Kahn e Lehman referiam-se ao tom dos discursos em defesa do conceito de gasto tributário por “absolutismo moral”. Esse ideal, segundo os autores, consistia na instituição de uma estrutura de tributação progressiva sobre a renda; e essa, conforme diziam, seria a única e correta “estrutura básica de tributação”, excluídas todas as demais possibilidades. Este é um trecho importante do trabalho de Kahn e Lehman (1992, p. 1663), que aclara a posição que adotam, em relação ao conceito de gasto tributário: “A escolha entre perspectivas é uma decisão política contestável e contingente. Assim, enquanto os diversos orçamentos de gasto tributário existentes transmitem uma aparência de serem produtos de um exame altamente sofisticado, especializado e neutro do sistema tributário, eles poderiam da mesma forma ser caracterizados como exercícios de mistificação. Eles criam apenas a ilusão de uma precisão científica livre de valores em um domínio fortemente politizado”. Tradução livre de: “The choice among perspectives is a contestable, contingent, political decision. Thus, while the several existing tax expenditure budgets give an appearance of being the products of a highly sophisticated, expert, neutral examination of the tax system, they could just as accurately be characterized as exercises in mystification. They create only an illusion of value-free scientific precision in a heavily politicized domain.” Em igual sentido, posicionou-se Bruce Barlett (2001), ao afirmar que, há tantas opiniões a respeito da constituição de uma “estrutura básica de tributação”, quanto há tributaristas especializados. Segundo Barlett (2001, pp. 7-8), “[...] advogados do conceito de gasto tributário preferem defender o seu caso como uma questão de princípio. No entanto, um exame mais detalhado dos seus argumentos sugere que o igualitarismo, no lugar de uma boa política tributária, é o verdadeiro motivo”. Tradução livre de: “[...] advocates of the tax expenditure concept prefer to argue their case as a matter of principle. Yet a closer examination of their arguments suggests that egalitarianism, rather than good tax policy, is the true motive.”

quando se é possível chegar a um acordo a respeito de quais “dispositivos especiais” constituem gastos tributários, a estimativa do montante de receitas renunciadas - isto é, “gastas” - por intermédio do sistema tributário presume que o comportamento dos contribuintes afetados e que as condições econômicas gerais permaneceriam inalterados, mesmo que eliminados uns ou outros incentivos fiscais²⁴⁶.

Enquanto essas discussões não ofereciam alternativas analíticas significativas, o volume de receitas comprometidas pelos gastos tributários expandiu-se, vertiginosamente: o número de itens presentes no orçamento de gastos tributários saltou de 67, em 1974, para 146, em 2004, superando os 700 bilhões de dólares (U.S. Government Accountability Office, 2005); em 2011, 1 trilhão de dólares foi “gasto” pelo governo norte-americano, mediante a administração desses instrumentos de despesa pública, de acordo com as estimativas mais recentes apresentadas pelo Departamento do Tesouro (U.S. Government Accountability Office, 2012). Num movimento contrário, todavia,

[...] nem a [Comissão Mista de Tributação do Congresso] tampouco o Tesouro dedicam muitos recursos para estimar as receitas perdidas com os gastos tributários. As estimativas de gastos tributários constituem uma atividade relativamente pouco prioritária, porque elas não são rotineiramente utilizadas em processos decisórios.²⁴⁷ (U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, 1994, p. 21).

De fato, o desenvolvimento do conceito de gasto tributário e a consequente formatação institucional de um procedimento de orçamentação pública dos gastos tributários

²⁴⁶ O mesmo conceito de gastos tributários definido pelo *Congressional Budget and Impoundment Act* de 1974 continua a ser empregado, nas análises oficiais; a metodologia de apuração também permanece a mesma: o valor de um gasto tributário corresponde ao montante das receitas renunciadas pelo governo, baseada na presunção de que tanto o comportamento dos indivíduos e setores afetados quanto a atividade econômica permaneceriam os mesmos, caso os incentivos fiscais – originários dos gastos tributários – fossem revogados (Sunley, 2004). O aspecto metodológico sempre foi bastante discutido, desde a primeira análise apresentada pelo Departamento do Tesouro em 1968 (Bittker, 1989; Kahn e Lehman, 1992; Barlett, 2001). A crítica formulada por Edward D. Kleinbard (2008, p. 4) é um bom resumo do que defendem os opositores do conceito de gasto tributário: “Cálculos de gasto tributário não podem ser comparados diretamente com gastos diretos projetados, porque a figura dos gastos tributários calcula a quantidade nominal de receitas renunciadas em razão da existência da regra em questão, e não a quantidade de receitas que seriam arrecadadas caso a regra fosse revogada. As duas coisas não são iguais, porque uma revogação efetiva teria consequências comportamentais que afetariam a arrecadação de receitas pós-revogação. Além do mais, gastos tributários não são aditivos, devido a questões comportamentais e outros”. Tradução livre de: “Tax expenditure calculations cannot be compared directly with these projected actual expenditures, because the tax expenditure figure calculates the nominal revenues forgone by the existence of the rule in question, not the revenues that would be raised by repealing the rule; the two are not the same because actual repeal would have behavioral consequences that would affect post-repeal revenue collections. Moreover, tax expenditures are not additive, due to behavioral and other issues”.

²⁴⁷ Tradução livre de: “[...] neither JCT nor Treasury devotes very many resources to estimating tax expenditure revenue losses. Tax expenditure estimates are a relatively low-priority activity because they are not routinely used for decisionmaking [sic]”.

governamentais existentes *não tinha a pretensão exclusiva de apresentar - com o rigor e a exatidão proporcionada por instrumentais de cálculo da matemática financeira - a expressão monetária da “faceta orçamentária” dos incentivos fiscais*. Pelo contrário, as lacunas presentes na metodologia convencional de estimação financeira eram amplamente reconhecidas, nas teorizações e nas apresentações oficiais de governo, a respeito do conceito e do orçamento dos gastos tributários (Surrey; McDaniel, 1979).

O objetivo primacial era, em realidade, o de *advertir para os efeitos “reais” advenientes da utilização governamental de gastos tributários*, no afã de proporcionar uma compreensão mais realista a respeito do modo como esses instrumentos de despesa repercutiam sobre a ordem socioeconômica concreta dos Estados Unidos e sobre o exercício de direitos pelos cidadãos norte-americanos. Com isso - acreditava-se - seria possível a superação da crença em *efeitos “ilusórios” idealizados a seu respeito*, isto é, da percepção amplamente difundida de que incentivos fiscais não possuíam repercussão financeira e de que a simples instituição desses instrumentos em favor de uns e outros indivíduos ou setores da economia necessariamente resultaria em benefícios para a sociedade como um todo; a partir daí, segundo Surrey, *uma reforma tributária seria inevitável* (Surrey, 1970, 1974).

Esse desiderato não se cumpriu, conforme desejara Surrey; em termos práticos, pouco parece ter contribuído para o aperfeiçoamento de ferramentas institucionais de controle *qualitativo*, propiciadoras da eliminação de gastos tributários visivelmente injustos. Com efeito, os maiores avanços limitaram-se ao desenvolvimento de ferramentas bastante problemáticas de análise puramente *quantitativa*, de reduzida utilidade institucional. Aliás, conforme afirmou, certa feita, o então Presidente George W. Bush (2001, p. 61), “[...] a Administração [dos Estados Unidos] acredita que o conceito de ‘gasto tributário’ é de questionável valor analítico”.²⁴⁸ Enquanto isso, a ordem socioeconômica concreta continua a

²⁴⁸ Tradução livre de: “[...] the Administration believes that the concept of “tax expenditure” is of questionable analytic value”. O presidente Bush referia-se às dificuldades relativas à definição do conceito de gasto tributário, dificuldades que resultavam na apresentação de valores orçamentários duvidosos, comprometendo a confiabilidade das estimativas elaboradas pelas instituições governamentais. Notadamente, as críticas lançadas pela administração Bush revelavam o ponto de vista ideológico sobre o qual tradicionalmente se firmara o Partido Republicano: a defesa de um Estado “mínimo”, cujo funcionamento exigiria um volume pequeno de receitas tributárias. Segundo Burman (2003, p. 620) a “advertência” manifestada pelo Presidente Bush é, de certo modo, contraditória: “A ironia desse aspecto do debate é que os conservadores, em outros contextos, se opõem ao crescimento indiscriminado dos gastos governamentais”. Mais adiante, Burman (2003, p. 621) complementa: “De modo mais geral, avaliar periodicamente o tamanho e a efetividade dos gastos tributários é uma condição necessária (embora não suficiente) para um bom governo. Mesmo aqueles que acreditam que impostos mais baixos e governos menores são sempre uma coisa boa deveriam se preocupar com os gastos tributários, porque as receitas renunciadas em favor desses programas poderiam ser utilizadas para outros propósitos – tais como reduções da carga de impostos”. Tradução livre de, respectivamente: “The irony of this aspect of the debate is that conservatives in other contexts object to runaway growth of government spending”; “More generally, periodically evaluating the size and effectiveness of tax expenditures is a necessary (although not sufficient)

ser modificada por gastos tributários administrados pelo governo norte-americano – com penetrante e crescente intensidade -, que permanecem insubmissos ao controle legislativo orçamentário e indiferentes aos anseios sociais mais urgentes.²⁴⁹

3.2 ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS, O CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO, IMPERFEIÇÕES

A partir de sua introdução institucional, em meados da década de 1970, nos Estados Unidos, o conceito de gasto tributário foi admitido e institucionalizado por outros países, sobretudo no curso da década de 1980. Apenas para exemplificar, em 1983, Austrália, Áustria, Canadá, França e Espanha empenhavam-se nas atividades de identificação, mensuração e demonstração de seus respectivos gastos tributários; em 1996, quase todos os países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)

requirement for good government. Even those who believe that lower taxes and smaller government are always a good thing should care about tax expenditures, because the revenues lost to such programs could be used for other purposes— such as lowering tax rates”. Apesar disso, esse é um posicionamento que ilustra bem a instabilidade institucional do conceito e do orçamento de gastos tributários, nos Estados Unidos; mais que isso, demonstra que o “espírito” reformador que motivara o seu desenvolvimento se perdeu (ou que talvez sequer tenha se concretizado). Conforme assinala Burman (2003), nem mesmo a administração comandada pelo presidente Bill Clinton – do Partido Democrata – envidou esforços no sentido de analisar, cuidadosamente, os gastos tributários; as mesmas críticas apresentadas por Bush, poucos anos depois, já estavam na órbita do governo Clinton.

²⁴⁹ Christopher Howard (1997) enaltece o emprego de gastos tributários, sob o ponto de vista específico das provisões destinadas ao cumprimento das funções de um Estado de bem-estar social (*Welfare State*). Segundo Howard, as análises correlativas às políticas sociais adotadas pelos governos dos Estados Unidos são limitadas - no que diz respeito à extensão e abrangência - porque desconsideram os valores que a elas são direcionados, por meio dos gastos tributários. Nesse sentido, defende a existência de um “Estado do bem-estar social oculto”, nos Estados Unidos, que, identificado, propiciaria a compreensão da real cobertura das políticas sociais norte-americanas. Prasad (2011) oferece uma crítica contundente aos estudos desenvolvidos por Howard, argumentando que: (i) apenas alguns indivíduos se beneficiavam das políticas sociais financiadas por gastos tributários e que, como consequência, grande parte da população norte-americana (em geral, os mais pobres) estava automaticamente excluída da “cobertura” proporcionada pelo “Estado de bem-estar oculto”; (ii) somente poderiam ser considerados “sociais” aqueles gastos tributários de caráter redistributivo e dispersor de riscos sociais; nesse sentido, dificilmente os “gastos tributários sociais” existentes nos Estados Unidos refletiriam a “função de bem-estar social” defendida por Howard. Isso quer dizer, segundo Prasad, que a simples equivalência monetária entre gastos diretos e gastos tributários não serve como instrumental de análise, para a compreensão do modo como as políticas sociais são conduzidas pelo governo dos Estados Unidos. Nesse particular, aliás, Prasad (2011, p. 263) assinala como o conceito de gasto tributário tem sido utilizado para propósitos totalmente distintos, daqueles que originalmente motivaram o seu desenvolvimento, conforme se lê: “Surrey queria chamar atenção para as preferências tributárias porque ele estava perturbado pelo fato de que elas favoreciam os mais ricos. Mas por meio [...] da retórica política, o seu argumento está sendo agora utilizado para postular que os Estados Unidos não precisam de um Estado de bem-estar social mais extenso”. Tradução livre de: “Surrey wanted to call attention to tax preferences because he was disturbed by the fact that they favored the wealthy. But through [...] political rhetoric, his argument is now being deployed to argue that the United States does not need a more extensive welfare state”.

adotavam as mesmas práticas (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2004).

A difusão do conceito de gasto tributário para além das fronteiras institucionais norte-americanas recebeu – e tem ainda recebido - grandioso apoio político e intelectual de organizações internacionais influentes, tais como o Fundo Monetário Internacional (FMI)²⁵⁰, o Banco Mundial (BM)²⁵¹ e a OCDE²⁵². De um modo geral, em suas manifestações oficiais, essas entidades apresentam diversas recomendações *práticas* de contabilidade fiscal (metodologias de estimativa financeira) e *políticas* de controle orçamentário (publicidade, escrutínio parlamentar e análise de eficiência alocativa) relacionadas ao gerenciamento institucional dos gastos tributários, dirigidas aos países que não as adotam, ou aos que porventura não estejam a fazê-lo “corretamente”.

No entanto, um olhar detido sobre os estudos elaborados por essas organizações internacionais é capaz de revelar a série de anacronismos e imperfeições conceituais que os contornam, quase que de maneira uniforme. Precisamente, *a problemática toda tem origem na suposição de que o conceito de gasto tributário é correto e universalmente válido*; essa parece ser a premissa fundamental das análises e “aconselhamentos” oferecidos pelos técnicos daquelas mesmas entidades e contidos em suas publicações institucionais.

Nesses estudos, o conceito de gasto tributário é geralmente examinado de maneira bastante superficial, sem que os aspectos históricos, políticos, sociais e econômicos que lhe deram ocasião institucional, nos Estados Unidos das décadas de 1960 e 1970, sejam devidamente aclarados. A menção descontextualizada ao nome de “Stanley Surrey” acompanhada de sua apresentação como o “desenvolvedor do conceito de gasto tributário, em 1967” muitas vezes é o único elo estabelecido entre o conceito e as suas origens.

A definição do conceito de gasto tributário – *pretensamente*, conforme alhures estipulada por Surrey - é absorvida e difundida, de maneira abstrata, como algo incontestável. Nem mesmo o reconhecimento da existência de múltiplas possibilidades para o

²⁵⁰ Recentemente, o FMI destacou em seu “Manual de Transparência Fiscal” a divulgação de uma estimativa financeira dos gastos tributários, como uma “boa prática” administrativa a ser adotada, indiscriminadamente, por todos os países (International Monetary Fund, 2007, pp. 64-65).

²⁵¹ Em publicação bastante atual, o BM promove o conceito de gasto tributário, enaltecendo as práticas fiscais contábeis adotadas pelos países desenvolvidos, no que diz respeito à mensuração e demonstração oficial dos gastos tributários (Bixi; Valenduc; Swift, 2004). Essas práticas, aliás, são indicadas pela entidade como modelos a serem seguidos pelos países em desenvolvimento.

²⁵² Desde a primeira metade da década de 1980, a OCDE tem elaborado estudos em defesa (i) da utilização do conceito de gasto tributário; (ii) do emprego de instrumentais analíticos de cálculo, para quantificar os “dispositivos tributários especiais” eventualmente abrangidos pelo conceito; e (iii) da divulgação das receitas pertinentes aos gastos tributários identificados em cada país (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2004, 2010).

estabelecimento de uma “estrutura básica de tributação” (*benchmark*) - em relação a qual “desvios” ou “afastamentos” poderiam ser identificados e categorizados como gastos tributários - é capaz de arrefecer o esforço realizado por aquelas entidades, em defesa da propagação interinstitucional do conceito de gasto tributário e da adoção de “boas práticas organizacionais” a ele relativas. Ora, se cada país é livre para configurar a sua “estrutura básica de tributação” respectiva, seria razoável admitir que a eles fosse também possível a elaboração de uma definição própria do que - ao juízo independente de cada um - se deveria entender por “gasto tributário”, ou quem sabe até mesmo optar pelo abandono dessa expressão. A linha de argumentação adotada pela OCDE (2010, pp. 15-16) é ilustrativa do impasse conceitual a que chegam os estudos apresentados por organizações internacionais apoiadoras do conceito de gasto tributário, de uma maneira geral, ao buscarem contornar esse empecilho²⁵³, como se lê:

A identificação de qualquer dispositivo tributário especial requer mais do que uma definição ampla e geral. Diferentes países identificaram critérios específicos diferentes. [...] Pode-se concluir que há uma significativa diversidade nas definições de gastos tributários entre países, mas que um elemento comum frequente é alguma noção de desvios de um sistema tributário de referência. [...] Na verdade, concepções de um tributo de referência diferem de analista para analista e de país para país.²⁵⁴

As inconsistências são perceptíveis: (i) geralmente, o conceito de gasto tributário é apresentado, conforme definido, inicialmente, por Stanley Surrey, nos Estados Unidos do final da década de 1960, sem qualquer referência ao contexto político, econômico e social da época; (ii) em seguida, costuma-se reconhecer a existência de dificuldades envolvidas na determinação de uma única definição para o conceito (em geral, relacionadas ao estabelecimento de uma “estrutura básica de tributação” ou de um “sistema tributário de

²⁵³ Essa “dificuldade” - vale notar - sequer é enfrentada pelos estudos mais recentes apresentados pelo FMI. A preocupação principal desses estudos quer dizer com a transparência da atividade financeira dos países, uma vez que, segundo se lê, “[a] proliferação dos gastos tributários pode [...] resultar em uma perda séria de transparência” (INTERNATIONAL MONETARY FUND, 2007, p. 64). Tradução livre de: “A proliferation of tax expenditures can [...] result in a serious loss of transparency”. As dificuldades metodológicas de contabilidade fiscal são destinatárias de grande atenção, por parte dos técnicos do FMI que, ao identificá-las, concluem: “Embora possa haver sérias dificuldades na estimativa de custos, a demonstração do custo aproximado dos gastos tributários e a descrição da base das estimativas pode aumentar significativamente a transparência” (INTERNATIONAL MONETARY FUND, 2007, p. 65). Tradução livre de: “Although there can be serious difficulties in cost estimation, reporting the approximate cost of tax expenditures and describing the basis of the estimates can significantly enhance transparency”.

²⁵⁴ Tradução livre de: “Identification of any particular tax provision as a tax expenditure requires more than a broad and general definition. Different countries have identified different specific criteria. [...] One might conclude that there is significant diversity in working definitions of tax expenditures across countries, but that a frequent common element is some notion of departure from a tax system benchmark. [...] In fact, conceptions of the benchmark tax differ from analyst to analyst and country to country”.

referência”); (iii) com isso, admite-se a possibilidade de que as experiências vividas individualmente por cada país ditem a formulação de um conceito específico de gasto tributário, desde que preservado o “eixo conceitual” determinado pelos trabalhos de Surrey. Para dizer o mínimo, soa bastante contraditório (i) mencionar um conceito de gasto tributário específico, (ii) para, ao mesmo tempo, “relativizá-lo” (iii) e, logo em seguida, admitir a existência de uma variedade de conceitos de gasto tributário, necessariamente derivados daquele mesmo conceito que pouco antes fora “mitigado”.

Há um exemplo interessante e muito útil, para o propósito de esclarecer as inconsistências observáveis em estudos desenvolvidos pelo FMI, BM e OCDE, relacionados ao conceito de gasto tributário: se existe algo comum a todos eles é a afirmação de que a Alemanha e os Estados Unidos foram os primeiros países a apresentar, sistematicamente, relatórios e estimativas oficiais das “despesas” governamentais realizadas mediante a assunção de gastos tributários²⁵⁵. Aí, a toda evidência, anacronismos e imperfeições conceituais são abundantes.

De fato, a inter-relação entre incentivos fiscais e subsídios governamentais foi constatada, ainda em 1954, pela literatura especializada alemã, que

[...] distingu[ia] entre subsídios diretos, envolvendo transferências efetivas de dinheiro do governo para o setor privado, e subsídios indiretos, envolvendo a provisão de certos benefícios que geram vantagens financeiras para os seus beneficiários a custas do governo, sem envolver transferências reais de dinheiro, e reconhec[ia] que a concessão de benefícios financeiros por meio do sistema tributário [era] uma das muitas maneiras de se conceder subsídios indiretos²⁵⁶. (SHANNON, 1986, p. 203).

No entanto, a constatação de que a concessão de incentivos fiscais era equivalente à administração de subsídios financeiros governamentais não fora alcançada a partir de uma

²⁵⁵ A esse respeito, os estudos apresentados pelo FMI (2007, p. 65) assinalam que a “Alemanha e os Estados Unidos foram os primeiros países a divulgar informações de gasto tributário, ao final de 1960 [...]”. Tradução livre de: “Germany and the United States were the first countries to report tax expenditure information, in the late 1960s [...]”. Nas análises elaboradas OCDE (2004, p. 10), por sua vez, se lê que “[n]o começo de 1970, apenas a Alemanha e os Estados Unidos registravam gastos tributários em contabilizações especiais e os reportavam ao Parlamento”. Tradução livre de: “At the beginning of 1970, only Germany and the United States recorded tax expenditure in special accounts and reported them to Parliament”. Por fim, o BM, em publicação exclusivamente dedicada aos gastos tributários, manifestou-se neste sentido, por intermédio de seus técnicos Carlos B. Cavalcanti e Zhicheng Li Swift (2004, p. 212): “O demonstrativo de gastos tributários foi introduzido primeiramente na Alemanha e nos Estados Unidos no final de 1960 [...]”. Tradução livre de: “Tax expenditure reporting was first introduced in Germany and the United States in the late 1960s [...]”.

²⁵⁶ Tradução livre de: “The German literature distinguishes between direct subsidies involving actual transfers of money from the government to the private sector and indirect subsidies involving the allowance of certain benefits that generate financial advantages for the recipients at government cost without involving actual money transfers, and it recognizes that granting financial benefits through the tax system is but one of many means of granting indirect subsidies”.

perspectiva crítica. Segundo Harry A. Shannon (1986, p. 203), “[...] a literatura alemã geralmente afirma que o sistema tributário constitui um instrumento útil para a execução de política econômica e social [...]”²⁵⁷.

Em 1959, pela primeira vez, o governo alemão incluiu no orçamento federal um relatório contábil descritivo dos subsídios diretos e indiretos governamentais, no intuito de propiciar discussões mais aprofundadas a respeito da política orçamentária alemã, conforme assinalara Shannon (1986). Esse documento continha uma seção especificamente dedicada aos benefícios tributários, ali retratados como a “parcela invisível” do total dos subsídios outorgados pelo governo. A partir de 1967, tornou-se obrigatória a apresentação bianual de um levantamento estatístico de todos os subsídios “visíveis e invisíveis” administrados pelo governo alemão, que deveria submeter-se ao escrutínio parlamentar (Shannon, 1986).

É importante ter em conta que, nas discussões teóricas e políticas travadas na Alemanha das décadas de 1950 e 1960, em momento algum o termo “gasto tributário” foi empregado, para designar aqueles auxílios financeiros proporcionados pelos benefícios tributários concedidos pelo governo. Aliás, diferentemente do que se observou nos Estados Unidos das décadas de 1960 e 1970 – ao tempo das primeiras teorizações e mudanças institucionais norte-americanas relacionadas ao conceito de gasto tributário – o reconhecimento - tanto teórico, quanto político - da equivalência financeira entre subsídios diretos (orçamentários) e indiretos (tributários) não tinha a pretensão de suscitar sérios debates a respeito de uma reforma tributária qualquer. Em realidade, na Alemanha, essa percepção abriu caminho para a realização de aprimoramentos institucionais tendentes a permitir um conhecimento mais abrangente das despesas governamentais, por parte do Parlamento alemão; de fato, preocupações atinentes a definições conceituais ocuparam um espaço apenas negligenciável, nos cenários político e acadêmico alemães (Shannon, 1986).

Como resultado, os desdobramentos institucionais correlativos aos “subsídios tributários”, em Alemanha, a partir de 1967, seguiram um curso visivelmente distinto daquele que seria trilhado pelos Estados Unidos, conforme descreve Shannon (1986, pp. 204-205), detalhadamente:

O efeito distributivo invertido inerente à estrutura de alíquotas progressivas garante que muitos, se não todos, programas de gastos executados por meio do sistema tributário serão injustificáveis. Em vista disso, é o processo de identificação de dispositivos tributários como gastos tributários, e não a sua análise como

²⁵⁷ Tradução livre de: “[...] the German literature generally affirms that the tax system furnishes a useful instrument for implementing economic and social policy [...]”.

programas de gastos, que é crucial para a reforma tributária. De fato, o próprio conceito de gasto tributário dirige-se ao coração da reforma tributária. Não é de se estranhar, portanto, que os requisitos para a definição dos gastos tributários têm recebido muita atenção nos Estados Unidos. Ao contrário, porque gastos tributários são compreendidos como mecanismos legítimos de execução de política social e econômica na Alemanha, a identificação de dispositivos tributários como gastos tributários não é acompanhada por implicações inequívocas para a estrutura do sistema tributário alemão. A análise dos gastos tributários na Alemanha serve principalmente para proporcionar uma visão panorâmica dos gastos governamentais indiretos. Talvez por essa razão, problemas de definição têm recebido muito menos atenção na Alemanha.²⁵⁸

De fato, *diferenças temporais* são evidentes, afinal, quase uma década antes dos Estados Unidos, foram constatados, na Alemanha, os impactos econômico-financeiros decorrentes da concessão de incentivos fiscais, tanto sobre as finanças públicas quanto sobre a órbita específica dos beneficiários das políticas governamentais de estímulo à economia; são do mesmo modo perceptíveis as *discrepâncias conceituais e institucionais* existentes entre os “subsídios indiretos” alemães e os “gastos tributários” norte-americanos, especialmente com relação aos propósitos políticos, econômicos e sociais que propiciaram a abertura institucional para as suas respectivas introduções na Alemanha e nos Estados Unidos²⁵⁹. Por essa razão, Daniel N. Shaviro (2003, p. 199), ao debruçar-se sobre as origens do conceito de gasto tributário, chega até mesmo a afirmar que “[a] análise dos gastos tributários parece ter sido inventada duas vezes”²⁶⁰.

²⁵⁸ Tradução livre de: “The inverted distributional effect inherent in the progressive rate structure ensures that many, if not all, spending programs implemented through the tax system will be unjustifiable. In view of this fact, it is the process of identification of tax provisions as tax expenditures, not their analysis as spending programs, which is crucial for tax reform. Indeed, the tax expenditure concept itself goes to the very heart of tax reform. It is not surprising, therefore, that the definitional requirements for tax expenditures have received much attention in the United States. In contrast, because tax expenditures are viewed as legitimate means of implementing social and economic policy in Germany, identification of tax provisions as tax expenditures is not coupled with largely unequivocal implications for the structure of the German tax system. Tax expenditure analysis in Germany primarily serves to provide an overview of indirect government spending. Perhaps for this reason definitional issues have received much less attention in Germany.” Vale notar que Shannon faz uso da expressão “gasto tributário”, por razões práticas, em razão da “familiaridade” do conceito. O autor deixa bem claro que a experiência alemã com relação aos incentivos tributários (subsídios indiretos) era distinta da norte-americana (gastos tributários), conforme se lê: “Como nos Estados Unidos, a relação entre dispositivos tributários especiais e subsídios governamentais tem sido reconhecida na Alemanha há mais de 30 anos, e um conceito muito similar ao conceito de gasto tributário da mesma forma lá surgiu” (SHANNON, 1986, p. 201); e “A parte de cada Relatório de Subsídios relacionada com concessões tributárias é a correlata alemã do orçamento de gastos tributários dos Estados Unidos” (SHANNON, 1986, p. 203). Tradução livre de, respectivamente: “As in the United States, the relationship between special tax provisions and government subsidies has been acknowledged in Germany for over 30 years, and a concept very similar to the tax expenditure concept has evolved there as well.”; e “The portion of each Subsidy Report dealing with tax concessions is the German correlate of the United States tax expenditure budget”.

²⁵⁹ Segundo Shaviro (2003, p. 200), não se sabe se a experiência alemã foi noticiada nos Estados Unidos.

²⁶⁰ Tradução livre de: “Tax expenditure analysis seems to have been invented twice”.

Diante disso, não é difícil perceber a série de anacronismos e imperfeições conceituais delineadores dos estudos apresentados pelo FMI, BM e OCDE, como um todo: as análises e recomendações neles exibidas tendem a tratar de coisas completamente diferentes, como se fossem perfeitamente iguais. Quase que por um processo de “depuração metodológica”, por assim dizer, essas entidades deliberadamente excluem de seus estudos elementos políticos, históricos, sociais e econômicos, talvez para que conquistem aceitação, com maior facilidade. E nesse particular, têm sido de certo modo exitosas: a partir de suas recomendações, por exemplo, é que William Allan e Jon Craig (2002, p. 7), sabedores da existência de uma pluralidade de definições do conceito de gasto tributário, em um plano internacional, e surpresos com o fato de que apenas um décimo dos 183 países associados ao FMI produziam estimativas de seus respectivos gastos tributários, chegaram ao ponto de defender o desenvolvimento de um conjunto de leis tributárias padronizadas, que deveria ser utilizado como referencial analítico, indistintamente, por cada país, para auxiliar na identificação e mensuração de gastos tributários, com o objetivo de “[...] proporcionar uma base para comparações internacionais e um veículo para promover a transparência em regimes preferenciais [de tributação]”²⁶¹.

Com efeito, considerações abstratas a respeito do conceito de gasto tributário são prioritárias, justamente porque transmitem a ideia de que todos os países poderiam (ou deveriam) admiti-lo, sem grandes dificuldades, e que, com isso, avançariam significativamente, do ponto de vista institucional. Em outras palavras, o *tratamento meramente conceitual dos gastos tributários* possibilita que se propague - sem grande esforço - a percepção de que qualquer país poderia se valer de um conceito qualquer de gasto tributário, em seu próprio benefício.

A esse respeito, um exemplo: em um trecho específico da publicação do BM relativa aos gastos tributários, seus técnicos demonstram grande preocupação com a atividade financeira dos países em desenvolvimento, bastante concentrada - conforme sustentam - no uso de mecanismos de incentivo fiscal, em prol de políticas econômicas e sociais. Segundo os estudiosos do BM, esses países possuem uma compreensão teórica limitada e uma insignificante experiência institucional, no manejo desses instrumentos tributários de estímulo, o que potencializa a erosão de seus “fundamentos fiscais”; entretanto e “[f]elizmente, a experiência e a prática dos países desenvolvidos oferecem *insights* sobre a

²⁶¹ Tradução livre de: “[...] provide a basis for international comparisons and a vehicle for promoting transparency in preferential regimes”.

compreensão e a aplicação de gastos tributários” (BRIXI; SWIFT; VALENDUC, 2004, p. 1)²⁶².

Aliás, o mesmo engajamento em defesa da propagação interinstitucional do conceito de gasto tributário é verificável nos estudos elaborados por Stanley Surrey juntamente com Loft Maktouf, publicados em 1983. Ali, Maktouf e Surrey (1983) mostraram-se da mesma forma preocupados com o uso sistemático de incentivos fiscais em países em desenvolvimento, apesar das múltiplas advertências a respeito dos perigos que aqueles instrumentos tributários poderiam representar para as suas contas públicas. Segundo afirmaram, “[o]s administradores tributários dos países em desenvolvimento nem sempre percebem que a instituição de tais incentivos tributários envolvem custos elevados de receitas” (MAKTOUF; SURREY, 1983, p. 740)²⁶³.

Curiosamente – porque Stanley Surrey não foi apenas o teórico, senão o principal articulador político da introdução institucional do conceito de gasto tributário, nos Estados Unidos – a inclinação ao *tratamento meramente conceitual* dos gastos tributários é também observada no trabalho de Maktouf e Surrey. De fato, esses autores declararam expressamente a importância de elementos econômicos, sociais, históricos, políticos e até mesmo filosóficos para a formação do sistema de tributação de cada país; no entanto, pouco em seguida, numa apreciação um tanto confusa, essa constatação acabou sendo abandonada, em favor de um conceito “ideal” de gasto tributário, supostamente assimilável pelo aparato institucional de qualquer país. É o que se pode observar, neste trecho das apreensões de Maktouf e Surrey (1983, pp. 744-745):

É óbvio que, para identificar um dispositivo tributário especial, uma definição do que é normal ou normativo é requerida. Qualquer sistema tributário é o resultado de um cenário de fundo econômico, social, histórico, político e até mesmo filosófico. Portanto, é tentador dizer que há tantos sistemas tributários normativos quanto há cenários de fundo diferentes. No entanto, técnicos em tributação podem prontamente alcançar um acordo geral a respeito da estrutura normativa de tributos que possuem um escopo geral. Os especialistas em tributos envolvidos no projeto de pesquisa internacional mencionado acima chegaram a um consenso sobre um conjunto comum de diretrizes para a definição de um imposto de renda normativo, um normativo imposto sobre valor agregado (IVA) ou imposto sobre vendas, e de um imposto normativo sobre heranças ou sobre a propriedade. Assim, é possível identificar o componente fundamental de qualquer sistema tributário, notadamente a sua estrutura normativa. [...] [A] estrutura normativa pode, em algumas situações, diferir amplamente, em razão de fatores históricos. Ao examinar seus

²⁶² No original se lê: “Fortunately, the experience and practice of developed countries offer insights into understanding and applying tax expenditures”.

²⁶³ Tradução livre de: “Tax administrators in LDCs [Less Developed Countries] do not always realize that the enactment of such tax incentives involves high revenue costs”.

sistemas tributários, [países em desenvolvimento] podem conceber a sua própria estrutura normativa. Essas estruturas, no entanto, não devem envolver grandes desvios daquilo que é geralmente observado em países desenvolvidos, embora seja esperado que surjam certas particularidades.²⁶⁴

Aparentemente, a crença na aptidão ilimitada de um conceito “ideal” de gasto tributário - forjado por “tributaristas especializados” – de certo modo afastou Surrey da definição conceitual por ele mesmo formulada e inicialmente atribuída à expressão “gasto tributário”. As consternações socioeconômicas que o levaram, em primeiro lugar, a questionar o emprego de incentivos fiscais, como ferramentas a serviço de políticas governamentais, não encontraram espaço nos estudos elaborados em parceria intelectual com Maktouf. A exemplo do que se observa nas análises e recomendações apresentadas pelo FMI, BM e OCDE em seu conjunto, Maktouf e Surrey (1983) não ofereceram nada além de proposições teóricas imperfeitas, a propósito de um conceito abstrato de gasto tributário. De fato, aquele conceito que fora formulado, nos Estados Unidos das décadas de 1960 e 1970, com o intuito de revelar injustiças socioeconômicas “ocultas”, especialmente no que diz respeito à fruição efetiva de direitos por parte dos cidadãos norte-americanos, passara a servir, num plano político internacional, apenas como um mecanismo de contabilidade fiscal²⁶⁵. Isso quer dizer que, aquele conceito originalmente consistente em uma poderosa ferramenta de combate político, tem sido apresentado, em recomendações de “boas práticas” de gestão financeira - suscetíveis

²⁶⁴ Tradução livre de: “It is obvious that to identify a special tax provision, a definition of what is normal or normative is required. Any tax system is the result of an economic, social, historical, political, and even philosophical background. Therefore, it is tempting to say that there are as many normative tax systems as there are different backgrounds. Nonetheless, tax technicians can readily reach general agreement on the normative structure of taxes having a general scope. The tax experts involved in the international research project mentioned above have agreed on a common set of guidelines for defining a normative income tax, a normative value added tax (VAT) or sales tax, and a normative inheritance or estate tax. Thus, it is possible to identify the first component of any given tax system, namely its normative structure. [...] [T]he normative structure can in some situations differ largely because of historical factors. By examining their tax systems, LDCs can develop their own normative structure. These structures should not involve major departures from what is generally observed in the case of developed countries, however, although it is expected that certain particularities will emerge.” O projeto de pesquisa internacional a que se fez referência no texto diz respeito à análise comparada dos gastos tributários em sete países da OCDE - Canadá, França, Alemanha, Holanda, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos - com o objetivo de desenvolver diretrizes uniformes para o desenho de estruturas de controle de gastos tributários (Maktouf; Surrey, 1983).

²⁶⁵ Este trecho do trabalho de Maktouf e Surrey (1983, pp. 747-748) evidencia o desprendimento do conceito de gasto tributário de suas raízes políticas, econômicas e sociais, e a mudança de perspectiva adotada, isto é, a substituição do afã de superação de injustiças por recomendações meramente contábeis: “Uma vez que os gastos tributários são reconhecidos como uma forma de assistência governamental, um governo pode decidir por desenvolver um orçamento de gastos tributários. O propósito de tal exercício é assegurar a publicidade dos gastos governamentais e desenvolver controle sobre as despesas envolvidas nos gastos tributários”. Tradução livre de: “Once tax expenditures are recognized to represent a form of government assistance, a government may decide to develop a tax expenditure budget. The purpose of such an exercise is to ensure publicity on government spending and develop control over the spending involved in tax expenditures”.

de adoção por qualquer país – como um instrumento contábil de funções puramente descritivas²⁶⁶.

Além do mais, há uma questão bastante importante, que costuma ser negligenciada em estudos apoiadores da “internacionalização” do conceito de gasto tributário: *o projeto que Surrey tinha em mente, ao tempo da formulação do conceito e da integração político-institucional do orçamento de gastos tributários, nos Estados Unidos, fracassou, em seu aspecto mais crucial*. Em termos mais precisos, Surrey sagrou-se parcialmente vitorioso: sua teoria foi bem sucedida, com respeito à demonstração oficial dos gastos tributários (*Tax Expenditure Budget*); entretanto, *essa vitória não foi acompanhada pelas reformas institucionais e tributárias* que deveriam necessariamente proceder – como acreditava Surrey – das injustiças reveladas por uma análise pormenorizada dos gastos tributários²⁶⁷.

Com efeito, o revés parcial da teoria de Surrey - conforme originalmente estabelecida - é fruto de extensas discussões teóricas e políticas a respeito do conceito de gasto tributário, que têm sido travadas desde a sua primeira aparição. Essas discussões – e isto é importante que se tenha em consideração - estão completamente submersas nas particularidades ideológicas que moldam o pensamento político norte-americano, notadamente no antigo antagonismo entre Estado e mercado. Isso quer dizer que a trajetória institucional dos gastos tributários nos Estados Unidos dificilmente – para dizer o mínimo – poderia ser apropriada, por assim dizer, por outros países, em que embates dessa natureza sejam pouco comuns ou, mesmo que em um ou outro aspecto similares, estejam marcados por peculiaridades históricas, culturais, econômicas, sociais e políticas.

Quem sabe por isso o conceito de gasto tributário tenha sido institucionalizado sem maiores problemas, por outros países. A ausência de debates mais aprofundados – em planos políticos e ideológicos totalmente distintos dos norte-americanos - tem resultado numa internalização irrefletida de um conceito abstrato de gasto tributário, sem qualquer tentativa

²⁶⁶ Shaviro (2003, p. 202) destaca que “[D]esde o começo [...] a análise dos gastos tributários nos Estados Unidos foi um instrumento descritivo supostamente objetivo e uma arma de combate político”. Tradução livre de: “From the start, therefore, tax expenditure analysis in the United States was both a purportedly objective descriptive tool and a weapon of political combat.” É importante ter em consideração que Shaviro é um dos grandes críticos do conceito de gasto tributário (o que não é difícil perceber, diante da crítica velada presente no trecho pouco antes citado de seus estudos).

²⁶⁷ A respeito do fracasso parcial de Surrey, assevera Shaviro (2003, p. 216): “Mesmo que ainda assim se aceite o argumento de Surrey, o fato é que, em um sentido crucial, ele não prevaleceu. O seu sucesso com relação à demonstração oficial dos gastos tributários não foi acompanhada pelo tipo de aceitação generalizada da análise que ele buscava”. Tradução livre de: “Even if one nonetheless accepts Surrey's argument, the brute fact is that, in a crucial sense, it did not prevail. His success with regard to official reporting of tax expenditures was not accompanied by the kind of widespread acceptance of the analysis that he sought.”

de confronto com aspectos empíricos da realidade e sem que elementos importantes de sua definição sejam rigorosamente enfrentados. Nesse sentido, esclarece Shaviro (2003, p. 205):

A análise dos gastos tributários, pelo contrário, parece ser vista em muitos círculos como uma defesa especial logicamente dúbia de apoio a uma agenda política específica. As coisas têm permanecido estagnadas nessa postura pelos últimos 30 anos, com o volume da literatura excedendo a sua produção de ideias novas. Essa controvérsia é particularmente americana, e parece não ter acompanhado o uso dos gastos tributários em qualquer outro lugar. Em outros países, a análise tem sido consideravelmente menos controvertida, refletindo histórias nacionais distintas, em que nem os reformistas tributários ao estilo de Surrey tampouco as ideologias antitributação e antigoverno desempenham um papel tão relevante quanto o fazem nos Estados Unidos. Menos controvérsia, entretanto, parece ter sido acompanhada por uma investigação menos extensa sobre problemas de definição subjacentes e sua importância para a forma como medidas oficiais deveriam ser interpretadas.²⁶⁸

Não é incomum que autoridades governamentais de um país qualquer dirijam as suas atenções para o exterior, no intuito de verificar como problemas fiscais são ali tratados, e de lá obtenham “soluções” para questões institucionais relevantes. No caso específico do conceito de gasto tributário e de suas ferramentas institucionais correlatas, aliás, a verificação de que as técnicas empregadas por alguns países desenvolvidos costumam ser engrandecidas e utilizadas como referenciais de “boas práticas organizacionais”, pelo conjunto de análises e recomendações oferecidas pelo FMI, pelo BM e pela OCDE, exerce uma influência significativa sobre o rearranjo de estruturas político-institucionais de países que pouco – ou nada – possuem em comum com aquele mesmo grupo de países desenvolvidos.

Francamente, a experiência de países desenvolvidos é utilizada como apoio discursivo, tanto em justificações políticas, quanto em teorizações relacionadas ao conceito de gasto tributário. A simples asserção de que países membros do FMI e da OCDE aderem ao “manual de boas práticas” preconizado por essas entidades parece resolver toda a questão; rejeitá-lo torna-se algo dificilmente justificável. Aí, a lógica é inversa: são os países não aderentes das recomendações propostas pelo FMI, BM e OCDE aqueles que devem justificar por que assim procedem, e não o contrário. Nesse jogo de forças, por assim dizer, o recurso a um conceito abstrato de gasto tributário desempenha um papel importante, especialmente porque a ele

²⁶⁸ Tradução livre de: “Tax expenditure analysis instead seems to be viewed in many circles as logically dubious special pleading in support of a particular policy agenda. Things have remained stuck in this posture for the last 30 years, with the volume of the literature exceeding its production of fresh insights. This controversy is particularly American, and seems not to have accompanied the use of tax expenditure analysis elsewhere. In other countries, the analysis has been considerably less controversial, reflecting distinct national histories in which neither Surrey-style tax reformers nor anti-tax and anti-government ideologies play as large a role as they have in the United States. Less controversy, however, seems to have been accompanied by less extensive inquiry into the underlying definitional problems and their significance for how official measures should be interpreted.”

confere o caráter objetivo requerido para torná-lo assimilável, por qualquer país, em qualquer circunstância, para qualquer propósito.

Isso não quer dizer que o conceito de gasto tributário deva ser completamente descartado. O fato é que não é possível o estabelecimento de uma “fórmula conceitual” universal a seu respeito, suscetível de internalização institucional irrestrita, por qualquer país; com efeito, essa fórmula mesma decorre de uma visão demasiadamente simplificada – para dizer o mínimo - do que em princípio se vislumbrou e do que efetivamente se concretizou, nos Estados Unidos, em termos políticos, econômicos e sociais, a partir da introdução do orçamento dos gastos tributários, no aparato político-institucional norte-americano.

Certamente, há maneiras muito mais elevadas de se procurar compreender os efeitos decorrentes do manejo governamental de gastos tributários, em uma ordem social, política e econômica concreta, do que tendem a propor o FMI, o BM e a OCDE. Questões metodológicas de estimativa financeira e preocupações relacionadas ao controle político-orçamentário dessas despesas executadas via sistema tributário são, de fato, importantes. No entanto, não devem consistir no ponto de partida de teorizações e de propostas políticas concretas, a respeito do conceito de gasto tributário. Por mais legítimas que sejam, cumprem um papel institucional de utilidade secundária; em primeiro lugar, deve-se perguntar de que maneira ou até mesmo se esses mesmos gastos tributários têm auxiliado um país qualquer no cumprimento de seus objetivos prioritários, definidos democraticamente, e se refletem as aspirações sociais, políticas e econômicas predominantes na sociedade em que são administrados.²⁶⁹ A partir daí, cada país deverá estar apto a definir um entendimento próprio do conceito de gasto tributário; do contrário, esse conceito jamais deixará de ser um intruso institucional, parcialmente recriado.

3.3 O CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

A utilização de incentivos fiscais como instrumentos viabilizadores de políticas governamentais de estímulo econômico não é algo novo no Brasil. Sem bem que de modo

²⁶⁹ Nesse particular, Mark Burton e Kerrie Sadiq (2013) oferecem uma aproximação alternativa ao conceito de gasto tributário: sem descartá-lo, rejeitam a existência de uma abordagem ideal, a seu respeito, asseverando que cada comunidade política deveria, a sua maneira, com ele lidar e procurar estabelecer *estruturas institucionais adequadas ao seu próprio projeto democrático*, considerando as peculiaridades históricas, políticas, sociais, econômicas e ideológicas que em seu bojo sejam predominantes.

precário e eventual²⁷⁰ - sob uma perspectiva estritamente político-administrativa – o emprego do ferramental tributário em benefício de setores específicos da economia brasileira é expediente já constatável, nos momentos iniciais do período colonial. A manipulação por parte do governo português de isenções direcionadas a estimular a criação de uma indústria naval²⁷¹ e o desenvolvimento da lavoura do açúcar²⁷², desde os séculos XVI e XVII, e a administração de benefícios tributários em favor da cultura do trigo e da indústria borracheira²⁷³, pelo governo brasileiro, no decorrer dos primeiro e segundo decênios do século XX, são exemplos que bem servem ao propósito de ilustrar – ainda que brevemente – a trajetória que inicialmente seguiu – no Brasil - a aplicação política de mecanismos de favorecimento tributário, com finalidades econômicas.

Sem embargo, até a primeira metade do século XX, o controle do câmbio constituía o principal instrumento de política econômica de que lançava mão o governo brasileiro, para

²⁷⁰ A precariedade e a eventualidade do recurso governamental aos instrumentos de incentivo fiscal são atribuíveis ao fato de que, conforme sinalaram Luís Carlos V. Bordin e Eugenio Lagemann (2006, p. 18), “[...] não se encontra, no período colonial brasileiro, algo que se assemelhe formalmente a um sistema tributário nos moldes atuais. A tributação era realizada sem planificação, pois, quando surgia uma nova despesa, se criava um novo gravame para atendê-la, e quando uma nova atividade econômica se destacava, se buscava a sua contribuição. Além disso as receitas públicas também tinham outras importantes fontes que não as tributárias”. Aliás, segundo Furtado (2001, p. 97), nem mesmo nos introitos de um Brasil independente, pôde-se contar com um sistema de tributação ao menos razoavelmente estruturado, como se lê: “É necessário ter em conta a quase inexistência de um aparelhamento fiscal no país, para captar a importância que na época cabia às aduanas como fonte de receita e meio de subsistência do governo. Limitado o acesso a essa fonte, o governo central se encontrou em sérias dificuldades financeiras para desempenhar suas múltiplas funções na etapa de consolidação da independência. [...] A experiência dos anos vinte – primeiro decênio de vida independente – é ilustrativa e explica grande parte das dificuldades dos dois decênios subsequentes. Nesse período o governo central não consegue arrecadar recursos, através do sistema fiscal, para cobrir sequer metade dos seus gastos agravados com a guerra da Banda Oriental. O financiamento do *déficit* se faz principalmente com emissão de moeda-papel, mais que duplicando o meio circulante durante o referido decênio”.

²⁷¹ Nesse sentido, Bordin e Lagemann (2006, p. 19) afirmam que “[...] a tributação no Brasil começou com um incentivo fiscal, pois o [Regimento Real de 1548] continha uma norma que isentava de direitos alfandegários as municações e os aparelhos necessários para a construção de navios no solo brasileiro”.

²⁷² São estas as anotações de Furtado (2001, p. 41), a respeito dos estímulos tributário-fiscais administrados pelo governo português, em favor da indústria açucareira: “O rápido desenvolvimento da indústria açucareira, malgrado as enormes dificuldades decorrentes do meio físico, da hostilidade do silvícola e do custo dos transportes, indica claramente que o esforço do governo português se concentrara nesse setor. O privilégio, outorgado ao donatário, de só ele fabricar moenda e engenho de água, denota ser a lavoura do açúcar a que se tinha especialmente em mira introduzir. Favores especiais foram concedidos subsequentemente àqueles que instalassem engenhos: isenções de tributos, garantia contra a penhora dos instrumentos de produção, honrarias e títulos, etc”.

²⁷³ Segundo Grau (2010, p. 25), “[n]o nível federal, a Lei n. 2.049, de 31.12.1908, [...] isentava [...] dos impostos aduaneiros máquinas, instrumentos, adubos, inseticidas e insumos utilizados na cultura e beneficiamento do trigo, quando importados para uso exclusivo dos sindicatos e cooperativas [...]. Por outro lado, o Decreto n. 2.453A, de 5.1.1912 [...], ‘estabelece medidas destinadas a facilitar e desenvolver a cultura da seringueira, do caucho, da maniçoba e da mangabeira e a colheita e beneficiamento da borracha extraída dessas árvores e autoriza o Poder Executivo não só a abrir os créditos precisos à execução de tais medidas, mas ainda a fazer as operações de crédito que para isso forem necessárias’; nisso a instituição de verdadeiro programa de desenvolvimento da cultura da borracha [...] que prevê: a isenção de impostos de importação; [...] inúmeras outras isenções tributárias e prêmios [...]”.

influir sobre o desempenho da economia nacional (Furtado, 2001; Abreu, 2013)²⁷⁴. Durante esse período, de modo geral, uma política de desvalorização cambial somada à expansão de operações creditícias administradas pelo Banco do Brasil – administração essa que, no início da década de 1950, seria compartilhada com o então recém-criado Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) - viria a cooperar para a intensificação do processo de industrialização da economia brasileira e para a modificação de seu centro dinâmico, isto é, para a transição de uma economia tipicamente exportadora de gêneros agrícolas, para uma economia industrial voltada a um mercado interno em consolidação²⁷⁵.

Nesse contexto, uma política tributária de incentivos fiscais parecia ocupar um espaço pouco expressivo, na política econômica que se formulava no Brasil. Apenas para exemplificar, a política orçamentária – assim como a cambial - fora mais significativa do que a tributária, em iniciativas governamentais adotadas com a finalidade de salvaguardar os interesses da empresa cafeeira brasileira: diante de um excesso de produção e do descompasso estrutural entre produção doméstica e demanda mundial, o governo passou a adquirir as sucessivas safras do café, no decurso das décadas de 1930 e 1940, fazendo uso de vultosas somas orçamentárias, para viabilizar tais operações (Abreu, 2013, p. 186). Além do mais, a política de industrialização por substituição de importações, com o propósito de tornar prósperas as indústrias nacionais, mostrou-se, da mesma forma, mais decisiva do que a política tarifária tributária, como instrumento garantidor da competitividade da produção

²⁷⁴ Para que se tenha uma ideia da significância da política cambial, em 1939 instituiu-se, no Brasil, um leque de três taxas de câmbio, que, conforme explicita Abreu (2013, p. 192), eram: “[...] a ‘oficial’, mais apreciada; a ‘livre’, intermediária; e a ‘livre especial’, mais depreciada. Todas as exportações seriam pagas com base em combinações das taxas oficial e livre, com uma ponderação 30%-70%, enquanto as importações seriam pagas à taxa livre. As entradas e saídas financeiras seriam realizadas com base na taxa livre especial”.

²⁷⁵ A esse respeito, ver Furtado (2001). De fato, esse processo contou com grandioso engajamento do Estado no campo normativo e em atividades econômicas produtivas, prevalecendo, de 1930 até o início da década de 1990, como pilares do modelo nacional-desenvolvimentista de crescimento econômico adotado no Brasil, Estado e protecionismo industrial (Abreu, 2013, p. 202; Arbix; Martin, 2010). No entanto, essa característica introvertida da economia brasileira - apesar de terem sido lançadas as bases da moderna economia brasileira, no período compreendido entre 1930-1964 - não haveria de permitir que o Brasil deixasse de ser essencialmente um país exportador de *commodities*, já no curso da década de 1960, segundo ressalta Marcelo de Paiva Abreu (2013, p. 225): “Como a economia brasileira partiu de uma base muito modesta em 1930, sendo, de longe, a mais pobre entre as maiores economias latino-americanas, permaneceu nessa posição em 1964. Só o *boom* de 1967-1974 traria uma melhora significativa em sua posição relativa. Mas esse período foi marcado por uma grande mudança estrutural. Basta registrar que, em 1928, a agricultura representava 30% do produto, contrastando com cerca de 16% para a indústria. Já em 1964, as posições haviam sido invertidas: a indústria respondia pelo dobro da participação da agricultura, ou seja, 32% e 16%, respectivamente. Apesar dessa mudança estrutural, o Brasil ainda era essencialmente um exportador de *commodities*, com as manufaturas respondendo por algo da ordem de 3% das exportações totais”.

industrial doméstica, no período imediatamente posterior ao término da segunda guerra mundial²⁷⁶.

De fato, a subministração governamental de incentivos fiscais em favor de determinadas regiões e segmentos de atividade, no Brasil, parece ter assumido maior importância a partir das décadas de 1950 e 1960, período marcado pelo estabelecimento de diretrizes mais bem articuladas de política econômica, integradas em programas políticos de planejamento da intervenção do Estado brasileiro na economia. A criação da Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA), em 1953, e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), em 1959, são exemplos das primeiras iniciativas de atuação governamental planejada sobre o domínio econômico, cujos propósitos pretendia-se viabilizar mediante a concessão de incentivos fiscais²⁷⁷. Mas não foi só: em 1966, criou-se a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) – em substituição à SPVEA – e, em 1967, a Zona Franca de Manaus (ZFM). Em seu conjunto, essas ações perseguiram o mesmo desiderato político de propiciação do desenvolvimento econômico das regiões brasileiras menos afortunadas – regiões Norte e Nordeste –, cujo progresso nitidamente distanciava-se daquele que se observava no eixo regional mais industrializado do país, isto é, o das regiões Sul e Sudeste; aspirava-se fazê-lo, vale notar, por

²⁷⁶ São estas as anotações de Abreu (2013, pp. 203-204), nesse sentido: “Entre a alternativa de desvalorizar o cruzeiro e a de insistir com a taxa de Cr\$ 18,50/US\$ - complementada pela adoção de controle cambial para racionar a venda de divisas, em vista da demanda excessiva gerada por seu preço artificialmente reduzido -, o governo decidiu-se pela segunda. Voltou-se à política cambial adotada entre 1931 e 1933, no auge da grande Depressão. As justificativas foram semelhantes às já utilizadas no ano anterior [de 1946]: acesso do governo a câmbio barato, sustentação do preço do café e, principalmente, política anti-inflacionária. Há alguma ironia no fato de que economistas de inclinação ‘liberal’, que enfatizavam o controle da inflação, tenham dado continuidade à sobrevalorização, agora combinada ao controle de importações, criando condições para que prosperassem indústrias substitutivas de importação, praticando preços significativamente superiores aos vigentes nos mercados mundiais. De novo, deixou de ter significado a tarifa de importação como instrumento para assegurar a competitividade da produção doméstica, em vista da proteção absoluta. De qualquer forma, a tarifa brasileira, desde 1900, era baseada em valores específicos e havia perdido, em um ambiente de inflação alta, significado como instrumento de proteção”.

²⁷⁷ Tanto a SPVEA – criada pela lei federal nº 1.806, de 6 de Janeiro de 1953 - quanto a SUDENE – criada pela lei federal 3.692, de 15 de dezembro de 1959 - foram instituídas com o propósito político de promoção do desenvolvimento das regiões brasileiras da Amazônia e do Nordeste, respectivamente, e tinham como principal instrumento viabilizador a concessão de isenções de impostos e taxas de importação das máquinas e dos equipamentos destinados à instalação de indústrias, em suas circunscrições operativas. De fato, a SPVEA não tomava parte de um programa governamental planejado e concatenado de intervenção na economia; o plano SALTE (Saúde, Alimentação, Transporte e Energia), primeira tentativa de planejamento estratégico de ações econômicas governamentais, formulado em 1948, pelo governo Dutra, haveria de ser descontinuado pela gestão Vargas (Abreu, 2013). Diferentemente, a criação da SUDENE seguiu o curso do Plano de Metas, programa de ações econômicas planejadas, cuja implantação deu-se durante o governo de Juscelino Kubitschek, muito embora não tivesse sido ali inicialmente contemplada, conforme relata Abreu (2013, p. 216): “A percepção de que o problema dos desequilíbrios regionais não havia sido abordado pela estratégia inicial do governo [JK] levou à criação do Grupo de Trabalho para o Desenvolvimento do Nordeste (GTDN) e, em 1959, à criação da Sudene, sob a direção de Celso Furtado”.

meio de outorgas governamentais de incentivos fiscais aos investimentos produtivos que ali porventura viessem a realizar-se²⁷⁸.

A despeito da intensa mobilização do governo em favor da mitigação das desigualdades socioeconômicas existentes entre as diversas regiões brasileiras, consolidava-se, no Brasil, já na década de 1970, um amplo esquema político de utilização de incentivos fiscais, destinados a desenvolver setores específicos de atividade econômica, a estimular o mercado de capitais e a abertura de capital das empresas e a expandir a exportação de produtos nacionais²⁷⁹. Mário Henrique Simonsen (1974, p. 2) referia-se ao conjunto dessas ferramentas tributárias estimulantes por “sistema brasileiro de incentivos fiscais”, assinalando tratar-se “[...] de um meio eficaz pelo qual o Governo pode orientar a iniciativa privada, conjugando os méritos da liberdade dos mercados com o do planejamento central”.²⁸⁰

²⁷⁸ A lei federal 4.239, de 27 de junho de 1963, que aprovara o Plano Diretor do Desenvolvimento do Nordeste para os anos de 1963, 1964 e 1965, viera a estipular em seu art. 13 - após as sucessivas alterações seguintes à criação da SUDAM, pela lei federal 5.173, de 27 de outubro de 1966 - que os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalassem, modernizassem, ampliassem ou diversificassem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE, até o exercício de 1982, ficariam isentos do imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre seus resultados operacionais, pelo prazo de 10 anos, a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrasse em fase de operação ou, quando fosse o caso, ao ano em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrasse em operação, segundo laudo constitutivo expedido pela SUDAM ou SUDENE. Tratava-se a ZFM, por sua vez, conforme o disposto no art. 1º do decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, que a criou, de “[...] uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos”. Os principais incentivos fiscais viabilizadores dos objetivos econômicos perseguidos com a instituição da ZFM eram isenções dos impostos de importação e exportação e do imposto sobre produtos industrializados, como previsto nos artigos 3º e 5º, do decreto-lei 288.

²⁷⁹ Simonsen (1974, p. 2) classifica os incentivos fiscais brasileiros existentes em 1974, nestes três grupos: “[...] os que procuram estimular o desenvolvimento de certas regiões e setores específicos de atividade; os que procuram estimular o mercado de capitais e a abertura de capital das empresas; e os relativos às exportações”. Exclusive os incentivos fiscais à exportação, em sua maioria, os estímulos tributários concedidos pelo governo brasileiro relacionavam-se ao imposto de renda devido pelas pessoas físicas e jurídicas. Demais disso, é importante notar, ainda conforme explicitara Simonsen (1974, p. 4), que “[a] partir de 1966, várias outras aplicações regionais e setoriais foram premiadas com incentivos fiscais do mesmo tipo, concorrendo com os investimentos no Nordeste. Como alternativa ao pagamento de 50% do imposto de renda, as pessoas jurídicas passaram a poder investir não apenas em projetos aprovados pela SUDENE, mas também em projetos de desenvolvimento da Amazônia aprovados pela SUDAM (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia); em projetos de reflorestamento aprovados pelo IBDF (Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal); em projetos de pesca aprovados pela SUDEPE (Superintendência do Desenvolvimento da Pesca); e em projetos de turismo, especialmente de construção de hotéis, aprovados pela EMBRATUR (Empresa Brasileira de Turismo)”.

²⁸⁰ Segundo Varsano (1996, p. 11), todavia, “[a]o encerrar-se a fase do “milagre brasileiro”, o sistema tributário já começava a mostrar os primeiros sinais de exaustão. A proliferação dos incentivos fiscais havia enfraquecido a sua capacidade de arrecadar e, a partir de 1975, o sistema praticamente deixou de ser utilizado como instrumento para novas políticas. [...] No período 1979/83, a despeito da recessão que caracterizou seus anos finais, ainda foi possível - através de freqüentes alterações na legislação e pela sustação da criação de novos incentivos e eliminação de alguns já existentes - manter a carga tributária oscilando entre 24,5 e 27% do PIB”.

O emprego crescente de incentivos fiscais, no entanto, só viria a suscitar algum tipo de agitação institucional em 1984,²⁸¹ ano em que a Secretaria da Receita Federal divulgaria as primeiras estimativas oficiais concernentes aos valores renunciados pelo governo brasileiro, em razão dos inúmeros instrumentos tributários de favorecimento fiscal então vigentes: constatou-se que, em 1983, o montante de receitas tributárias abdicadas teria alcançado, aproximadamente, 41% da arrecadação ajustada do imposto de renda sobre pessoas físicas e jurídicas.²⁸²

O decênio de 1980 encerraria, definitivamente, uma etapa marcante, no que diz respeito à criação de mecanismos institucionais de identificação e estimação dos incentivos fiscais, no Brasil: a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, teria contemplado, em seu artigo 165, § 6º, a obrigatoriedade da elaboração de um demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas governamentais, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, documento que necessariamente deveria acompanhar o projeto de lei orçamentária, anualmente encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional²⁸³.

É importante ter em conta que o preceptivo contido no art. 165, § 6º, da Constituição de 1988, não parece ter resultado das discussões pouco aprofundadas correlativas ao conceito de gasto tributário, tomadas no curso das deliberações da Assembleia Nacional Constituinte, instalada em 1º de fevereiro de 1987. Com efeito, malgrado a apresentação de emendas, por

²⁸¹ Antes disso, o único esforço empreendido no sentido da elaboração de uma proposta metodológica voltada à identificação e à quantificação de gastos tributários, no Brasil, esteve associado à pesquisa acadêmica desenvolvida, no começo da década de 1980, por Luiz Arruda Villela (1981). Esse estudo de Villela - cumpre notar - voltou-se exclusivamente ao imposto de renda.

²⁸² Villela (1986, p. 46), ao referir-se ao estudo elaborado pela Secretaria da Receita Federal, explicitou: “Nos últimos anos foram empreendidos alguns esforços, embora de maneira ainda um pouco tímida, no sentido de ‘mapear’ os dispositivos legais que acarretam renúncias à arrecadação tributária, assim como quantificá-las. Talvez por falta de discussão acadêmica mais ampla que proporcionasse uma conceituação mais objetiva dos gastos tributários no Brasil, foram considerados todos os dispositivos legais no âmbito do IR, IPI e II que potencialmente acarretavam perdas de arrecadação. Grande parte deles, contudo, não corresponde a gastos tributários, mas tão somente a falhas na determinação da base tributável de alguns impostos, ou ajustes necessários à determinação da real capacidade de pagamento do contribuinte. Apesar dessas limitações, ficou patente que o número de benefícios, incentivos e outros favores fiscais no âmbito dos principais impostos federais são muito numerosos, acarretando expressivas perdas de receita. Foram identificadas 108 normas legais representativas de renúncias à arrecadação tributária referentes ao período de 1981 a 1983 apenas no âmbito do imposto de renda, das quais 86 podem, de fato, ser geradoras de gastos tributários, uma vez que, implicitamente, procuram prestar algum tipo de auxílio financeiro governamental a determinados contribuintes através do IRPJ e do IRPF. O valor desses gastos tributários para 1983, embora estimados de forma reconhecidamente precária, são expressivos e correspondem a aproximadamente 41% da arrecadação ajustada do imposto de renda, tanto sobre pessoas físicas como jurídicas”.

²⁸³ Eis a transcrição integral do art. 165, § 6º, da Constituição de 1988: “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais. [...]§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

parte de alguns Constituintes, para que o Projeto de Constituição contasse com a previsão de um orçamento propriamente de gastos tributários²⁸⁴, prevaleceu o intuito de se estabelecer um “sistema de monitoramento” orçamentário-financeiro dos mecanismos de incentivo fiscal administrados pelo governo brasileiro, propósito que viria a ser traduzido pela redação do mencionado art. 165, § 6º, da Constituição de 1988. A esse respeito, são bastante ilustrativos os debates travados entre os Constituintes Virgílio Guimarães e José Serra²⁸⁵, conforme se lê:

O SR. CONSTITUINTE VIRGÍLIO GUIMARÃES: – Pediria atenção especial para esse item. Também é iniciativa do Constituinte Nelson Fredrich [sic]. Por adesão a emenda, competiu-me solicitar o destaque. Quanto à questão que enfoca, da criação de um orçamento dos gastos tributários, proliferam as isenções, por que a população tinha controle disso [sic]. Não existe orçamento, nem transparência, enfim, tudo isso é feito, e o povo não sabe quanto paga. A isenção tributária seria exatamente e. [sic] expressão daquilo de que o Estado abriu mão, que deixou de receber. Portanto isto é um gasto também e muitas vezes o Estado não controla [...]. Parece-me que esse assunto é da maior relevância do ponto de vista do controle. Não implica a perda de nenhuma das prerrogativas já existentes, dos impostos. Simplesmente acrescenta-se um direito democrático, de controle pela população, e quem sabe pelo próprio Estado. Muitas vezes, o Estado não controla, por não ter esse tipo de orçamento. Isso me parece da maior relevância para a própria administração pública, e para o conjunto da população.
[...]

O SR. RELATOR (José Serra): – Quero dizer ao Constituinte Virgílio Guimarães que sou muito simpático à idéia da evidência do gasto tributário. Não sei por quem foi criado o conceito, mas é muito utilizado pela Comissão de Reforma Tributária, que particularmente me assessorou no trabalho de elaboração desse projeto. Entretanto, creio que não adianta incluir gasto tributário. O próprio termo não está definido, não está conceituado. Estabelecer normas gerais a respeito de gastos tributários seria muito difícil, porque gastos tributários envolvem incentivos, subsídios, uma série de questões. Creio que essa emenda, no seu espírito, e praticamente na sua forma, já está acolhida na parte de Orçamento, num artigo que

²⁸⁴ De fato, a participação de importantes entidades de classe fora também marcada pela defesa da criação de instrumentos de controle dos gastos tributários, no Brasil. Apenas para exemplificar - por se tratar, para os propósitos deste trabalho, da exposição das mais significativas - a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco), na 5ª Reunião da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, realizada em 28 de abril de 1987, assim manifestou-se: “Apesar de acharmos que não se deve propor a extinção de incentivos fiscais - afinal, não representamos o povo brasileiro - criticamos o modo como os incentivos fiscais têm sido administrados e utilizados. São recursos a fundo perdido, distribuídos quase que gratuitamente, e sobre cujo retorno a sociedade está muito pouco conscientizada. Propomos, então, uma norma constitucional a esse respeito. Foi dito aqui que isso não poderia estar na Constituição, mas, a exemplo do que ocorre em países civilizados, - é um costume já generalizado nos países civilizados - nossa Constituição deveria incorporar também dispositivos sobre a elaboração de um orçamento de gastos tributários. Esqueçamos a palavra “Incentivos” e chamemos todas as adjudicações de “receitas do Estado”, em favor dos indivíduos, em nome de interesses gerais ou restritos. [...] O Poder Executivo apresentará anualmente o orçamento das perdas de receitas por tributo, provocadas por disposições legislativas ou regulamentares resultantes de derrogações da norma tributária geral, beneficiando indivíduos ou entidades a título de suas atividades privadas, exercidas no interesse geral ou restrito. Esta norma pode muito bem constar da Constituição, tomando-se transparente para toda a sociedade o volume e o direcionamento dos incentivos fiscais”.

²⁸⁵ Os excertos transcritos dizem respeito à 9ª Reunião da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, realizada nos dias 12, 13 e 14 de junho de 1987, e foram extraídos dos Anais do Senado Federal que preservam os registros das Atas das Comissões Temáticas da Assembleia Nacional Constituinte.

eu pediria a V. Ex.^a, que olhasse. É o art. 31, § 2.º, que diz: “O orçamento fiscal será acompanhado do demonstrativo do reflexo produzido sobre as receitas e despesas da União, por isenções, anistias, subsídios, incentivos e benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia.” Ou seja, fará parte da peça orçamentária esse chamado orçamento de gastos tributários, que reúne coisas muito heterogêneas, como são todas essas categorias aqui mencionadas. Isenção, anistia, subsídios, incentivos e vários outros benefícios são categorias diferentes, muito heterogêneas.

SR. CONSTITUINTE VIRGILIO GUIMARÃES: – Sr. Presidente, em função do esclarecimento, prefiro abrir mão da inclusão do texto, dizendo apenas que o termo “gastos tributários” parece já incorporado, como termo técnico. De qualquer maneira, acho que poderia abrir mão da forma.

A instituição de um orçamento de gastos tributários no Brasil - na acepção originalmente a ele atribuída, nos Estados Unidos - não constituía algo prioritário para os Constituintes, a despeito das manifestações de consternação, em virtude da constatação da multiplicidade de regiões e setores de atividade beneficiados por políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais e das volumosas receitas renunciadas pelo governo brasileiro, para viabilizá-las²⁸⁶. Ao que tudo indica, era em torno da experiência de política econômica brasileira que se formulavam argumentos favoráveis ou contrários ao controle de incentivos fiscais, no Brasil. De fato, o conceito de gasto tributário sequer constituiu objeto de detida apreciação; de maneira bastante superficial, a expressão “gastos tributários” surgia em frases de efeito, sem qualquer menção às suas origens, tampouco às possíveis definições que se lhe poderiam atribuir. Por isso é que não se pode afirmar, sem atenuações, como pretendia Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (2001, p. 158), que “[a] gênese redacional do parágrafo 6º, do art. 165, da Constituição Federal de 1988, [...] decorreu da observação da experiência internacional sobre a matéria, pesquisada pelo legislador constituinte”.

Com efeito, as maiores discussões estabelecidas em torno da sistemática brasileira de incentivos fiscais diziam respeito a um preceptivo contido no Capítulo sobre o Sistema

²⁸⁶ Exemplo interessante é o posicionamento crítico do Constituinte Osmundo Rebouças, manifestado perante a Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, em Reunião realizada em 28 de abril de 1987, neste sentido: “Há, por exemplo, uma sugestão de que os incentivos fiscais devem entrar nos orçamentos dos gastos tributários, para constituir recursos que o Governo Federal vai aplicar em setores de atividades e regiões, não mais abatendo dos impostos, e deixando com o contribuinte, pessoa jurídica, a propriedade daquele dinheiro que era público. Hoje, uma empresa abate do Imposto de Renda, fica como proprietária daquele abatimento, e aplica o dinheiro num investimento no Nordeste, ou na Amazônia, no turismo, no reflorestamento ou na pesca. O contribuinte, pessoa jurídica, fica proprietário do imposto federal, do Imposto de Renda. É evidente que se verifica a privatização do dinheiro previsto para ser público. Esses gastos tributários, não só do Finor, Finam, Fiset, como, também, subsídios a diversos tipos de atividades e produtos, hoje se estima que representam mais de 40% da receita federal. Há propostas de se mudar o sistema de incentivos por um orçamento de gastos tributários [sic] anexo ao Orçamento Fiscal da União. Isso seria melhor do que a atual situação, em que o contribuinte fica dono do dinheiro que era público? [...] Não seria melhor deixar transparecer a despesa do Governo, arrecadar todo o Imposto de Renda, e o próprio Governo usar o dinheiro para promover a atividade na mesma região? Este procedimento não seria mais justo, muito mais defensável e menos concentrador de renda?”

Tributário Nacional do Anteprojeto de Constituição relatado perante a Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, que previa a *revisão periódica*, pelo Poder Legislativo, das disposições legais concessivas de isenções e outros benefícios fiscais²⁸⁷. Não é difícil compreender o porquê do insucesso que haveria de suceder a uma previsão como essa: a mobilização contrária, fortemente impulsionada pelos Constituintes defensores dos estímulos tributários voltados ao desenvolvimento das regiões Norte e Nordeste do país²⁸⁸, impediu que prosperasse o dispositivo proposto²⁸⁹. No texto final da Constituição de 1988, restaria apenas o art. 41, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que determinara a *reavaliação pontual* de todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, considerando-se revogados, após dois anos - a partir da data da promulgação da Constituição - os incentivos que não fossem confirmados por lei²⁹⁰. A lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, fora editada com a finalidade de dar cumprimento ao disposto no art. 41, do ADCT, em âmbito federal: diversos incentivos fiscais foram restabelecidos, com grande ênfase atribuída

²⁸⁷ Era este o teor do preceptivo mencionado, previsto no art. 12, do Anteprojeto de Constituição formulado pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças: “Disposição legal que conceda isenção ou benefício fiscal terá seus efeitos avaliados pelo Poder Legislativo competente, a cada quatro anos, contados do exercício subsequente ao da respectiva vigência”.

²⁸⁸ A posição do Constituinte José Dutra, assumida durante a 6ª Reunião da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, realizada em 19 de maio de 1987, ilustra os argumentos apresentados pelo conjunto das manifestações contrárias à revisão periódica dos incentivos fiscais no Brasil: “No artigo básico está estabelecido que as leis vinculadas a incentivos fiscais não terão vigência superior a quatro anos. Isso para nós, da Zona Franca de Manaus, é profundamente perigoso porque nenhum empresário irá investir na Amazônia com a garantia dos incentivos apenas por quatro anos. Exatamente em razão disso, fiz uma proposta no sentido de assegurar, constitucionalmente, os incentivos que dizem respeito à Zona Franca de Manaus nas Disposições Transitórias.”

²⁸⁹ Em discussão similar, o posicionamento do Constituinte Roberto Campos foi decisivo, para a supressão do dispositivo que viria a integrar o Anteprojeto elaborado pela Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, cujo objetivo era o de limitar o prazo de vigência de incentivos fiscais, justamente com o propósito de forçar uma ação revisora, por parte do Congresso Nacional. Esta era a redação proposta pela referida Subcomissão: “Art 2º O Sistema Tributário Nacional rege-se pelo disposto nesta Constituição, por leis complementares, resoluções do Senado Federal, e no âmbito das respectivas competências, por lei federal, estadual ou municipal. [...] § 2º Lei de isenção e de benefício fiscal não poderá vigorar por prazo superior a quatro anos, permitida sua renovação”. E esta, a manifestação de Roberto Campos, que viria a ser acolhida pelo Constituinte Fernando Bezerra Coelho, relator do Anteprojeto: “Sr. Presidente, propus emenda supressiva do § 2º, art. 2º, por motivos jurídicos e psicológicos. Motivos jurídicos porque a redação pode dar lugar à confusão, tendo um efeito desencorajador para investidores. Fala numa revisão das leis de isenção e de benefícios fiscais a cada quatro anos. Uma possível interpretação é que perante a lei que autoriza um incentivo fiscal beneficiaria também o benefício. E [sic], indubitavelmente, cabível uma interpretação diferente, no sentido de que o término da lei de isenção não implica a violação do direito adquirido. Todos sabemos, entretanto, que a observância do dispositivo constitucional do direito adquirido tem sido extremamente débil neste País”.

²⁹⁰ Esta é a redação do art. 41, do ADCT: “Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. § 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei. § 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo. § 3º - Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo”.

àqueles relativos ao comércio exterior. De modo surpreendente, o art. 4º daquela mesma lei estabelecerá que, em um prazo de dois anos a contar de sua publicação, o Poder Executivo deveria submeter à apreciação do Congresso Nacional uma reavaliação dos incentivos restabelecidos. Segundo Maria Emilia Miranda Pureza (2007, p. 14), entretanto, “[n]ão é ocioso registrar que esse dispositivo jamais foi cumprido”.

De todo modo, desde 1989, a Secretaria da Receita Federal tem elaborado o demonstrativo a que faz menção o art. 165, § 6º, da Constituição de 1988²⁹¹. Pelo período compreendido entre os exercícios fiscais de 1989 a 2003, a lei orçamentária anual fora acompanhada por um documento intitulado “Demonstrativo de Benefícios Tributários – DBT”. Talvez - por um breve momento - o Brasil estivesse mais próximo do estabelecimento de um projeto próprio de controle democrático dos mecanismos de incentivo fiscal vigentes, do que das trilhas de um caminho que o conduziria à “incorporação” de experiências vividas por outros países, a partir de uma irrestrita aderência institucional ao conceito de gasto tributário.

De fato, entre 1989 e 1991, havia certa inclinação política à instituição de medidas direcionadas à contração, em termos quantitativos, dos instrumentos de incentivo fiscal vigentes no país. Antes mesmo da reavaliação dos incentivos fiscais implementada por intermédio da lei 8.402, em 1992, as leis de diretrizes orçamentárias para os exercícios fiscais de 1991 e 1992 – publicadas, respectivamente, em 1990 e 1991 – previam o encaminhamento, ao Congresso Nacional, de projetos de lei de iniciativa do Poder Executivo, dispendo a respeito da redução de isenções e incentivos fiscais²⁹². Com efeito, a presença de dispositivos – em ambas as leis – respeitantes à obrigatoriedade da elaboração do demonstrativo a que se

²⁹¹ Em 1989, foi instituída uma comissão no âmbito do Ministério da Fazenda integrada por funcionários da Secretaria de Assuntos Econômicos e da Secretaria da Receita Federal, para dar cumprimento ao mandamento constitucional. Os demonstrativos seguintes ficaram a cargo da Receita Federal que, atualmente, realiza essa atribuição por intermédio da Coordenação de Previsão e Análise de Receitas - Copan (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2008, p. 3).

²⁹² A lei nº 7.800, de 10 de julho de 1989, que dispôs sobre as diretrizes orçamentárias para o ano de 1990, previa, em seu art. 36, II, o que segue: “Art. 36. O Poder Executivo enviará ao Congresso Nacional, até cinco meses antes do encerramento do atual exercício financeiro, projetos de lei dispendo sobre alterações na legislação de tributos e de contribuições econômicas e sociais, especialmente sobre: [...] II - redução em, pelo menos, 50% (cinquenta por cento) de isenções e incentivos fiscais em relação ao montante estimado para 1989, atualizado pelo índice oficial de inflação; [...]”. Cumpre assinalar que o § 3º, desse mesmo artigo 36, excluía das medidas de redução as isenções e demais incentivos fiscais concedidos no âmbito da SUDENE, SUDAM, SUDEPE, EMBRATUR e IBDF, por exemplo. Por sua vez, a lei nº 8.074, de 31 de julho de 1990, que dispôs sobre as diretrizes orçamentárias para o ano de 1991, estabelecia, em seu art. 49, II, o seguinte: “Art. 49. Na estimativa das receitas serão considerados os efeitos das alterações na legislação tributária e de contribuições econômicas e sociais, as quais serão objetos de projetos de lei a serem enviados ao Congresso Nacional, até cinco meses antes do encerramento do exercício de 1990, dispendo especialmente sobre: [...] II - redução de isenções e incentivos fiscais; [...]”. Nessa lei de nº 8.074 não havia qualquer restrição quanto ao escopo da medida de redução de isenções e demais incentivos fiscais.

refere o art. 165, § 6º, da Constituição, não viria a constituir a principal ferramenta de controle de medidas tributárias de favorecimento fiscal, ao menos durante a brevidade daquele período.

Aparentemente, o propósito de reduzir o volume de recursos distribuídos na economia, por intermédio da administração governamental de incentivos fiscais, viria a preponderar sobre uma eventual tendência legislativa à definição de um conceito qualquer de “benefício tributário” ou de “gasto tributário”. A criação de um instrumento de *controle orçamentário-financeiro* - nitidamente direcionado a estabelecer barreiras políticas à outorga de benefícios fiscais – é ilustrativa: as sucessivas leis de diretrizes orçamentárias publicadas entre 1990 e 1999 previam que não seria aprovado projeto de lei ou editada medida provisória que concedesse ou ampliasse incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, sem a prévia estimativa de renúncia de receita correspondente e a indicação das despesas, em idêntico valor, que seriam objeto de anulação²⁹³.

A ausência da explicitação de uma definição de “benefício tributário” na legislação brasileira – o que, ao que tudo indica, não consistia em uma prioridade legislativa - permitiria que a Secretaria da Receita Federal selecionasse, livremente, os itens que viriam a ser incluídos nos “Demonstrativos de Benefícios Tributários – DBT”, cuja elaboração lhe competia²⁹⁴. Em 1996, todavia, a Secretaria da Receita Federal apresentou uma definição própria para o termo “benefício tributário”, que passaria a ser empregada, a partir de então,

²⁹³ São estes os dispositivos mencionados, nas respectivas leis de diretrizes orçamentárias: lei nº 8.074, de 31 de julho de 1990 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o ano de 1991): art. 50; lei nº 8.211, de 22 de julho de 1991 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o ano de 1992): art. 47; lei nº 8.447, de 21 de julho de 1992 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício de 1993): art. 50; lei nº 8.694, de 12 de agosto de 1993 (Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da lei orçamentária anual de 1994): art. 58; lei nº 8.931, de 22 de setembro de 1994 (Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária anual de 1995): art. 57; lei nº 9.082, de 25 de julho de 1995 (Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 1996): art. 40; Lei nº 9.293, de 15 de julho de 1996 (Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária para o exercício de 1997): art. 43; lei nº 9.473, de 22 de julho de 1997 (Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 1998): art. 55; lei nº 9.692, de 27 de julho de 1998 (Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 1999): art. 59; lei nº 9.811, de 28 de julho de 1999 (Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2000): art. 68.

²⁹⁴ Elcio Fiori Henriques (2009, pp. 39-40) assinala que “[...] a União federal utilizou nesse período [de 1989 até 1995] um conceito não específico de ‘benefício fiscal’, dificultando assim sua análise. [...] A falta de um conceito estrito de “benefício fiscal” levou à precariedade da escolha das normas que integraram os demonstrativos federais do período, nos quais quase todas as regras fiscais que causam uma diminuição da arrecadação tiveram seu impacto orçamentário quantificado”. A esse respeito, os técnicos da Secretaria da Receita Federal justificaram que “[n]a elaboração desse primeiro demonstrativo [em 1989] ocorreram dificuldades inerentes ao início de qualquer processo, seja pelo enfrentamento do desconhecido, ou por outras de ordem técnicas e legais, como a falta de clareza quanto ao conceito de gastos tributários a ser adaptado às características do Sistema Tributário Brasileiro, a inexistência de séries históricas, a variedade de incentivos e a precariedade das fontes de informações e de estatísticas adequadas. Naquele momento, no entanto, o que mais importava era a decisão de dar continuidade ao mandamento constitucional e iniciar o processo” (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2008, p. 3).

nas atividades institucionais de identificação e dimensionamento financeiro dos incentivos fiscais em vigor no Brasil, nela enquadráveis. Este, o sentido que fora atribuído à expressão:

[B]enefício tributário é toda a desoneração que cumulativamente satisfaça os seguintes requisitos:

1. reduza a arrecadação potencial;
2. aumente a disponibilidade econômica do contribuinte; e
3. constitua, sob o aspecto jurídico, uma exceção à norma que referencia o tributo ou alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2003, p. 12).

Há um fato interessante, que viria a suceder o esforço realizado em 1996, pela Secretaria da Receita Federal: a lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, editada com o intuito de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, poderia ter preenchido – se, de fato, consistisse em algo prioritário - o vazio legislativo decorrente da ausência de uma definição legal de um conceito qualquer de “benefício tributário” ou de “gasto tributário”; no entanto, não foi o que se passou. Deveras, a “Lei de Responsabilidade Fiscal” – como ficou conhecida a lei complementar nº 101 – constituiu a tradução normativa do que surgia, então, como uma questão institucional bem mais decisiva: *a prevenção de riscos e a correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas*.

Com efeito, todos os dispositivos da lei complementar nº 101 relacionados à concessão governamental de incentivo ou benefício de natureza tributária que implicasse em renúncia de receita estiveram profundamente impregnados do propósito político de assegurar o equilíbrio fiscal²⁹⁵. A nota característica dos preceptivos atinentes aos benefícios tributários contidos na mencionada Lei de Responsabilidade Fiscal – isto é, a de que estariam sujeitos a condicionalidades puramente fiscais - fica bastante evidente, a partir de uma análise cuidadosa de seu artigo 14, cujo teor segue transcrito, naquilo que mais interessa:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e

²⁹⁵ O propósito é bastante bem revelado, pelo art. 1º, § 1º, da lei complementar nº 101, como se lê: “Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar”.

nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

De fato, por intermédio da lei complementar nº 101 foram estabelecidas ferramentas institucionais de controle das concessões governamentais de incentivo fiscal, com certas particularidades que haveriam de assemelhá-las às “barreiras de contenção política” previstas nas leis de diretrizes orçamentárias editadas entre 1991 e 1999. Nem mesmo a menção ao “documento a que se refere § 6º do art. 165 da Constituição”, contida em seu artigo 5º, II, é capaz de superar a proeminência dos objetivos políticos de equilíbrio fiscal: não seria suficiente que a lei orçamentária fosse acompanhada pelo demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de benefícios de natureza tributária; importaria mais que a acompanhasse a descrição das “medidas de compensação a renúncias de receita”.²⁹⁶

Deveras, a constatação de que é recorrente o recurso normativo à expressão “renúncia de receitas” projeta luzes sobre toda a questão: os cuidados institucionais dedicados aos impactos orçamentário-financeiros eventualmente decorrentes dos incentivos fiscais preponderaram, inclusive – e principalmente – sobre qualquer possível problemática que envolvesse a falta de uma definição legal de um conceito de “benefício tributário” ou de “gasto tributário”, no Brasil.²⁹⁷ Não é sem razão que o § 1º, do artigo 14, da lei complementar nº 101, refere-se à “renúncia de receita” - no lugar de “benefício tributário”, “benefício fiscal” ou “gasto tributário” - *para designar uma categoria bastante abrangente de instrumentos*

²⁹⁶ Este é o inteiro teor do artigo 5º, II, da lei complementar nº 101: “Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: [...] II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; [...]”.

²⁹⁷ A esse respeito, são estas as impressões de Pureza (2007, p. 4): “A legislação brasileira, especialmente após a edição da Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), introduziu mecanismos de controle mais rigorosos sobre a concessão de medidas de desoneração tributária, visando, acima de tudo, resguardar o equilíbrio financeiro do Estado”.

tributários potencialmente redutores da arrecadação de receitas tributárias. A não ser que se equipare o termo “renúncia de receitas” a “benefício tributário” – em uma apreciação um tanto confusa – dificilmente se poderia afirmar, como quer Elcio Fiori Henriques (2009, p. 35), que “[...] o conceito apresentado pelo [§ 1º, do art. 14] não é o de ‘renúncia de receita’, mas sim o conceito de ‘benefício fiscal’, que são as normas que originam as renúncias de receita”.²⁹⁸

Há, aqui, um exemplo interessante, a respeito da proeminência institucional de medidas tendentes a promover e preservar o equilíbrio das contas públicas, sobre qualquer possível problemática decorrente da ausência de uma definição legislativa para o conceito de “gasto tributário”, no Brasil: a lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, editada com o propósito de organizar e disciplinar o Sistema de Contabilidade Federal, viria a dispor, em seu art. 15, VII, que “[o] Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: [...] VII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais”. Aí – de lado o fato da ausência de qualquer menção ao termo “gasto tributário”, prevalecendo o emprego de terminologia similar à utilizada na “Lei de Responsabilidade Fiscal”, isto é, da expressão “renúncia de receitas” - a evidenciação dos impactos orçamentário-financeiros sobre a arrecadação de receitas tributárias haveria de ter maior importância institucional, também sobre as estruturas de contabilidade pública federal.²⁹⁹

Seja como for, as previsões normativas contidas na “Lei de Responsabilidade Fiscal” não tiveram qualquer impacto significativo imediato, sobre os procedimentos adotados pela Secretaria da Receita Federal para a elaboração do “Demonstrativo de Benefícios Tributários – DBT”, sobretudo no que concerne à definição para a expressão “benefício tributário”, conforme estipulada em 1996. Prova disso é que, em 2003, a Secretaria da Receita Federal procedeu a uma nova formulação conceitual, que deveria ser empregada nas atividades

²⁹⁸ A percepção de Henriques (2009, p. 35) é muito problemática, como se pode ver: “Da leitura do supracitado § 1º, verifica-se prontamente o uso questionável da expressão ‘renúncia’ para definir os benefícios fiscais. Isso porque o *caput* do artigo, como visto, define que o conceito de ‘renúncia de receita’ se refere ao efeito financeiro da concessão de ‘benefícios fiscais’, motivo pelo qual não se pode confundir os dois institutos. Assim, pode-se concluir que o conceito apresentado pelo dispositivo transcrito não é o de ‘renúncia de receita’, mas sim o conceito de ‘benefício fiscal’, que são as normas que originam as renúncias de receita”. Segundo Pureza (2007, p. 4), a lei complementar nº 101, especificamente em seu art. 14, “[...] ressepte-se de uma certa subjetividade, que tem permitido uma razoável margem de interpretação sobre o conceito de benefício tributário, levando a que persistam inúmeras dúvidas sobre se um determinado tratamento tributário efetivamente representa um benefício no sentido estrito do termo”.

²⁹⁹ A regulamentação da lei nº 10.180, de 2001, viria bem mais tarde, com a publicação do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Nele, seria reproduzida a mesma finalidade da utilização de técnicas contábeis, para o registro de atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, de modo a evidenciar a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais (art. 3º, VIII).

vindouras de identificação e estimação dos instrumentos de incentivo fiscal em vigor, no Brasil. O conceito reformulado fora, então, apresentado, com as seguintes justificativas:

No Brasil, a SRF vem utilizando o termo benefícios tributários como sinônimo de gastos tributários e elabora, desde 1988, o Demonstrativo dos Benefícios Tributários - DBT referente aos tributos federais administrados por essa Secretaria. Porém, o conceito de benefício tributário adotado na elaboração desse demonstrativo não embute a ótica orçamentária. Em consequência, alguns benefícios tributários relacionados pela SRF não se enquadram na conceituação de gastos tributários e alguns gastos tributários não estão relacionados entre os benefícios tributários constantes no demonstrativo. [...] Buscando aprimorar o conceito utilizado pela SRF e promovendo uma maior uniformização com o entendimento utilizado em outros países, sugerimos a utilização do termo “gasto tributário” em substituição ao termo “benefício tributário”, passando a SRF a adotar o seguinte conceito: **“Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.”** (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2003, pp. 12-13).

De 2004 a 2008, o “Demonstrativo dos Benefícios Tributários – DBT” foi substituído pelo “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)”, transição que marcaria a implementação das diretrizes conceituais estabelecidas em 2003; a partir de 2009, preservadas as fundações do conceito de gasto tributário – em conformidade com a “reformulação conceitual” precedente - o documento elaborado pela Secretaria da Receita Federal passaria a designar-se “Demonstrativo dos Gastos Tributários”.

Mudanças de intitulação não haveriam de ser tão importantes; são dois os aspectos que, de fato, merecem destaque, neste ponto. O primeiro deles diz respeito à contradição observável nas justificações apresentadas pela Secretaria da Receita Federal, em defesa de uma trajetória de “conversão conceitual” que promovesse “maior uniformização com o entendimento utilizado em outros países”: é que, conforme viriam a explicitar os seus técnicos, em 2008,

[a] despeito de algumas coincidências, em nível mundial, sobre o conceito de gasto tributário, existem, ainda, muitas diferenças que praticamente inviabilizam comparações diretas. Não há um conceito único que possa ser universalmente aceito e adotado por todos os países que efetuam apuração dos gastos tributários. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2008, p. 5).

Contraditório como parece ter sido, esse processo de “uniformização conceitual” – representativo da tendência a um alinhamento das práticas institucionais brasileiras, com relação àquelas adotadas pelos países membros da OCDE e, a um só tempo, de uma aderência ao “manual de boas práticas organizacionais” elaborado pelo FMI – viria a resultar, em termos práticos, num maior detalhamento das informações contidas no “Demonstrativo de Gastos Tributários”: os itens nele discriminados passariam a ser classificados por função orçamentária, por tipo de receita e por modalidade de gasto.³⁰⁰

As modificações no nível de detalhamento e na forma de explicitação dos gastos tributários, no Brasil, põem em relevo o segundo aspecto digno de nota, pertinente à “conversão conceitual” anunciada em 2003: diretamente relacionada à assimilação de definições conceituais internacionalmente aceitas, havia, também, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, uma *preocupação eminentemente quantitativa*. A eventual inter-relação existente entre impactos orçamentário-financeiros e a escolha de um ou outro conceito de “benefício tributário” ou de “gasto tributário” não apenas teria consistido em objeto de cuidadosa apreensão, por parte do quadro técnico da Secretaria da Receita Federal, mas viria a também ser utilizada como reforço argumentativo, em defesa da transição terminológica e conceitual então proposta. Nesse sentido, é o que se lê:

Verifica-se que os Gastos Tributários relacionados representam 8,64% a menos que os Benefícios Tributários constantes no DBT 2003. Destaca-se a não inclusão entre os Gastos Tributários de parte dos rendimentos isentos e não tributáveis e a dedução para dependentes do IRPF e as rubricas Lojas Francas e Bagagem Acompanhada do Imposto de Importação e do IPI – Vinculado. [...] Na conceituação de Gastos Tributários, estes representam 9,72% da receita administrada pela SRF e 1,55% do PIB em 2003. Neste mesmo ano, os Benefícios Tributários representaram 10,64% e 1,70% respectivamente. A diferença entre os dois conceitos é de 0,92% da receita administrada da SRF e 0,15% do PIB. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2003, p. 14).

³⁰⁰ Segundo o quadro técnico da Secretaria da Receita Federal (2008, p. 4), “[f]ato especialmente marcante foi o estudo desenvolvido em 2003 com vistas à revisão e ao aprimoramento do conceito de gasto tributário, no sentido de promover maior uniformização com relação ao entendimento adotado em nível mundial. Isto permitiu a realocação de incentivos (inclusão e exclusão), o alinhamento direto com as funções orçamentárias (Assistência Social, Saúde, Educação etc.) e, inclusive, ensejou a mudança do termo ‘benefício tributário’ para ‘gasto tributário’, passando o relatório anual a denominar-se ‘Demonstrativo dos Gastos Tributários – DGT’”. A “maior uniformização com relação ao entendimento adotado em nível mundial” parece ter sido impulsionada pelas recomendações estipuladas pelos manuais de transparência elaborados pelo FMI, conforme assinala Pureza: “Também em 2004, a SRF passou a contemplar o conceito de gasto tributário, com a edição do Demonstrativo de Gastos Tributários, em substituição ao antigo Demonstrativo de Benefícios Tributários. As informações aí contidas buscam atender, ainda parcialmente, o padrão de detalhamento sugerido pelo FMI, mediante a classificação do gasto tributário por função orçamentária, por tipo de receita e por modalidade de benefício”.

De lado a estreiteza das preocupações imediatas manifestadas pela Secretaria da Receita Federal, o empenho institucional em defesa da adoção de um conceito (e do emprego usual do termo) de gasto tributário haveria de surtir efeito de pequena significância, sobre as possíveis repercussões que sucederiam às atividades de controle político dos incentivos fiscais no Brasil, em razão da ausência de uma conceituação legislativa para a expressão “gasto tributário”. Isso fica de certo modo evidente, diante da constatação de que a lei de diretrizes orçamentárias para a elaboração da lei orçamentária de 2004 - lei nº 10.707, de 30 de julho de 2003 – viria a estabelecer, pela primeira vez, em seu artigo 91, uma definição para “incentivos ou benefícios de natureza tributária”, sem qualquer alusão à expressão “gasto tributário”. Muito embora tenha sido adotada uma terminologia diferente, deve-se admitir que as similaridades entre o conceito então explicitado em lei e aquele definido pela Secretaria da Receita Federal - meses antes – são notáveis, como se vê:

Art. 91. São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins do art. 8º, VI, e do art. 90 desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visam atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Seria plausível concluir que a “conversão conceitual” comunicada pela Secretaria da Receita Federal, em abril de 2003, teria exercido uma importante influência sobre a construção legislativa do conceito de “incentivo ou benefício de natureza tributária”, que viria a ocorrer em julho daquele mesmo ano. Ainda que essa observação estivesse correta, o fato é que a explicitação, em lei, de uma definição conceitual para o termo “incentivo ou benefício tributário” parece ter assumido um papel apenas ancilar, se analisada, em seu conjunto, a estrutura de controle político dos incentivos fiscais prevista nas leis de diretrizes orçamentárias, que haveriam de ser sucessivamente editadas.

Com efeito, nem mesmo a publicação da “Lei de Responsabilidade Fiscal” teria repercutido de maneira tão decisiva, sobre os dispositivos correlativos aos mecanismos de controle financeiro-orçamentário dos incentivos fiscais, previstos nas leis de diretrizes orçamentárias, no curso dos exercícios fiscais compreendidos entre os anos 2000 e 2009. Durante todo esse período – ao lado do já estabelecido mecanismo de anulação de despesas orçamentárias de idêntico valor ao das receitas renunciadas – as sucessivas leis de diretrizes

orçamentárias contaram com previsões expressas, no sentido de condicionar a edição ou a aprovação de projeto de lei ou medida provisória que concedesse ou ampliasse incentivo ou benefício de natureza tributária, ao atendimento das exigências do art. 14 da lei complementar nº 101.³⁰¹

No entanto, isso não haveria de acarretar uma ruptura profunda, com a sistemática de controle político das concessões governamentais de incentivos fiscais, observável nas leis de diretrizes orçamentárias precedentes: nelas – e isto consistiu em objeto de apreensão anterior – já teriam sido concebidos mecanismos condicionantes da criação ou ampliação de benefícios de natureza tributária, análogos aos que viriam a ser estabelecidos pela “Lei de Responsabilidade Fiscal”.

Deveras, a maior das inovações introduzidas nos processos de controle político da concessão de incentivos fiscais, no Brasil, não decorreria das ferramentas instituídas pela lei complementar nº 101, em 2000, tampouco da definição de um conceito legislativo para “incentivos ou benefícios de natureza tributária”, procedida em 2003. Ao lado dos demais – e, desde 1990, já conhecidos - mecanismos condicionantes da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária, a lei de diretrizes orçamentárias para o ano de 2006 – lei nº 11.178, de 20 de setembro de 2005 – estabeleceria, em seu artigo 99, § 3º, um fator de limitação temporal a medidas legislativas que acarretassem em renúncia de receitas tributárias. Esta, a redação do dispositivo mencionado:

§ 3º Os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias editadas no exercício de 2006, que concedam renúncia de receitas da União ou vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter termo final de vigência de no máximo cinco anos.

Teria vida curta, no entanto, a iniciativa de se fixar limites à vigência de eventuais outorgas governamentais de incentivos fiscais: 2012 haveria de ser o último ano em que o mecanismo de limitação temporal dos prazos de vigência das leis concessivas de incentivos

³⁰¹ São estes os dispositivos mencionados, nas respectivas leis de diretrizes orçamentárias: lei nº 9.995, de 25 de Julho de 2000 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2001): art. 66; lei nº 10.266, de 24 de Julho de 2001 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2002): art. 63; lei nº 10.524, de 25 de Julho de 2002 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2003): art. 84; lei nº 10.707, de 30 de Julho de 2003 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2004): art. 90; lei nº 10.934, de 11 de Agosto de 2004 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2005): art. 94; lei nº 11.178, de 20 de Setembro de 2005 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2006): art. 99; lei nº 11.439, de 29 de Dezembro de 2006 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2007): art. 101; lei nº 11.514, de 13 de Agosto de 2007 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2008): art. 98; lei nº 11.768, de 14 de Agosto de 2008 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2009): art. 93; lei nº 12.017, de 12 de Agosto de 2009 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2010): art. 91.

fiscais encontraria lugar, na lei de diretrizes orçamentárias.³⁰² De fato, isso até poderia ter algum impacto de maior importância, não tivesse sido o mencionado mecanismo – desde a sua concepção - sistematicamente descumprido; a passagem do tempo daria razão à Pureza (2007, p. 14), que à época antevira as amplas chances de que aquele dispositivo da lei de diretrizes orçamentárias para o ano de 2006 se tornasse apenas “[...] mais um no extenso rol das normas ‘que não pegaram’”.³⁰³

Demais disso, há outro fato importante, que haveria de se passar em 2012, ilustrativo da diminuta influência que a conceituação legislativa para “incentivos ou benefícios de natureza tributária” estabelecido em 2003 – e, até então, reproduzido nas sucessivas leis de diretrizes orçamentárias – teria exercido sobre as estruturas de controle das concessões de incentivos fiscais, no Brasil. A lei de diretrizes orçamentárias para o ano de 2013 - lei nº 12.708, de 17 de Agosto de 2012 – não mais contaria com a previsão de um conceito específico para “benefício tributário”, “incentivo fiscal” ou “incentivos ou benefícios de natureza tributária”. Houve, no entanto, algo mais: durante a tramitação do processo legislativo de deliberação do que, então, se tratava de um projeto de lei que dispunha sobre as diretrizes orçamentárias para o ano de 2013 (Projeto de Lei nº 3, de 2012 – CN), foram apresentadas e aprovadas algumas emendas parlamentares supressivas e aditivas, que resultariam na remodelação do art. 91 do projeto de lei que seria encaminhado à sanção presidencial. O artigo em referência - conforme estipulado no projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e encaminhado à sanção – tinha o seguinte teor, no que mais interessa:

³⁰² Os dispositivos mencionados estão contidos nestas leis de diretrizes orçamentárias, editadas no período em referência: lei nº 11.439, de 29 de Dezembro de 2006 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2007): art. 101, § 2º; lei nº 11.514, de 13 de Agosto de 2007 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2008): art. 98, § 2º; lei nº 11.768, de 14 de Agosto de 2008 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2009): art. 93, § 2º; lei nº 12.017, de 12 de Agosto de 2009 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2010): art. 91, § 1º; lei nº 12.309, de 9 de Agosto de 2010 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2011): art. 92, § 1º; lei nº 12.465, de 12 de Agosto de 2011 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2012): art. 89, § 1º; lei nº 12.708, de 17 de Agosto de 2012 (Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2013): art. 91, § 1º. De fato, a lei nº 12.919, de 24 de Dezembro de 2013, que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para 2014, não contou com a previsão do mecanismo de limitação do prazo de vigência das leis concessivas de incentivos fiscais. Do mesmo modo, na lei de diretrizes orçamentárias para o ano de 2015 – Projeto de Lei nº 3, de 2014-CN - encaminhada recentemente pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, não se vê dispositivo de conteúdo semelhante.

³⁰³ Estas são as impressões manifestadas por Pureza (2007, p. 14), a esse respeito: “Em período mais recente, a mais importante inovação acerca desse tema encontra-se na LDO de 2006, na forma de um dispositivo muito pouco divulgado e com amplas chances de se tornar mais um no extenso rol das normas ‘que não pegaram’. A regra contida no art. 99, § 3º (e já incorporada ao Projeto de LDO - 2007 em tramitação no Congresso Nacional) estabelece prazo máximo de vigência de cinco anos para as normas legais, inclusive medidas provisórias, que acarretem renúncia de receitas da União ou vinculem receitas a despesas órgãos ou fundos. Com isso, busca-se tornar temporária a força cogente das normas legitimadoras dos gastos tributários, mitigando-as e permitindo sua reavaliação periódica [...] Contudo, há que reconhecer que estas disposições não vêm sendo devidamente cumpridas pelo Poder Legislativo e nem pelo Poder Executivo, haja vista as inúmeras medidas provisórias e projetos de lei de desoneração tributária recentemente aprovados sem a definição de cláusula de vigência máxima.”

Art. 91. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

[...] § 2º É considerado benefício de natureza tributária, ou gasto tributário, a desoneração legal de tributo, que excepcione a legislação de referência e conceda tratamento preferencial ou diferenciado a determinado grupo de contribuintes, setor ou região, para o alcance de objetivo econômico, social, cultural, científico ou administrativo.

§ 3º Considera-se legislação de referência de um tributo a regra geral de sua aplicação, tendo como premissa básica o atendimento a princípios e normas tributárias da Constituição Federal.

§ 4º É característica do benefício tributário, ou gasto tributário, acarretar renúncia potencial de arrecadação, ou de perda de recursos, equivalendo a um gasto indireto do Estado para a consecução dos objetivos de que trata o § 2º deste artigo.

Até então, essa teria sido a iniciativa mais próxima da introdução de um conceito de gasto tributário, na legislação brasileira. Entretanto, os parágrafos 2º, 3º e 4º, acima transcritos, acabaram vetados pela Presidente Dilma Rousseff, “por contrariedade ao interesse público e inconstitucionalidade”.³⁰⁴ Ouvidos os Ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Fazenda, foram estas as razões que levaram ao veto dos dispositivos mencionados, como se lê na Mensagem nº 371, de 17 de agosto de 2012, dirigida ao Presidente do Senado Federal: “Não cabe à LDO estabelecer conceitos tributários, já que sua natureza transitória pode provocar insegurança jurídica em definições que exigem caráter permanente”.

A transitoriedade das ferramentas de controle dos incentivos fiscais estabelecidas por intermédio das leis de diretrizes orçamentárias é, de fato, perceptível. Todavia – sem questionar o fato de que o caráter de definitividade institucional de um ferramental como esse consistiria em algo deveras desejável – a asserção de que os dispositivos vetados poderiam acarretar em “insegurança jurídica” somente faria sentido, caso as previsões contidas nas leis de diretrizes orçamentárias anteriores tivessem surtido algum efeito prático nas estruturas políticas de controle das medidas de concessão ou ampliação dos “incentivos ou benefícios de natureza tributária”, o que não parece ter ocorrido.

Por outro lado, a Constituição Federal de 1988, ao tratar dos mecanismos de fiscalização contábil, financeira e orçamentária da União, em seus artigos 70 e 71, atribuiu ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, o exercício da

³⁰⁴ Mensagem nº 371, de 17 de agosto de 2012, publicado no DOU de 17.8.2012 - Edição extra.

competência fiscalizadora correlativa à *aplicação* das renúncias de receitas.³⁰⁵ De fato, semelhante tratamento terminológico dedicado ao demonstrativo de benefícios de natureza tributária, previsto no art. 165, § 6º, da Constituição Federal, haveria de ser dispensado aos dispositivos relativos aos instrumentos de fiscalização contábil, financeira e orçamentária da União, pouco antes mencionados: a total ausência de uma alusão ao termo “gasto tributário”. No entanto, a expressão “renúncia de receitas”, conforme empregada no mencionado art. 70, da Constituição, quer designar algo mais do que os impactos eventualmente ocasionados pelos incentivos fiscais sobre o equilíbrio das contas públicas. Isso, porque o preceptivo constitucional refere-se à “aplicação das renúncias de receitas”, o que dá a entender que, de alguma maneira, “benefícios de natureza tributária” cooperam para a ocorrência de uma determinada forma de distribuição de riquezas na economia, sob os auspícios das políticas econômicas governamentais que, em um determinado momento, os deram ocasião institucional.³⁰⁶

Apesar da instituição de mecanismos de monitoramento e fiscalização das “renúncias de receitas”, no Brasil, e independentemente da natureza que – de um modo geral - lhes é característica, a Constituição Federal de 1988 tendeu a referendar a *percepção predominante*, a respeito dos incentivos ou benefícios de natureza tributária: *a de que consistiriam – eles mesmos – em ferramentas propiciadoras do desenvolvimento socioeconômico*. De fato, dispositivos constitucionais correspondentes à utilização de incentivos fiscais são inúmeros e,

³⁰⁵ São estes os artigos mencionados, no que mais interessa: “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. [...] Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]” Em decorrência dos referidos dispositivos constitucionais, a lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, atribuiria ao Tribunal de Contas da União a competência para decidir sobre as renúncias de receitas, segundo se lê no § 1º, de seu art. 1º: “§ 1º No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, de legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas”.

³⁰⁶ Nesse particular, são interesses os apontamentos de Geraldo Ataliba, manifestados em exposição perante a Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas, da Assembleia Nacional Constituinte, em sua quarta Reunião Ordinária, com Audiência Pública, realizada em 24 de abril de 1987, como se lê: “O SR. GERALDO ATALIBA: – Toda vez que há isenção e incentivo de qualquer natureza, há uma perda de controle por parte da sociedade e do Parlamento sobre dinheiros públicos vultosíssimos que são aplicados nestas atividades: turismo, pesca, mineração, caça, investimento no Nordeste, na Amazônia etc. – um descontrole absoluto, gritante e alarmante. Sugiro, já que o Tribunal de Contas e o órgão auxiliar do Congresso, que se adote o seguinte preceito: ‘A apreciação administrativa das condições legais para obtenção e manutenção de subvenções, isenções, subsídios, incentivos e vantagens semelhantes será sujeita a reexame necessário pelos Tribunais de Contas, que terão jurisdição sobre tais matérias.’ O que acontece? A administração dá, mas a atividade de apreciar cada pedido de isenção, subsídio, é reexaminada pelos Tribunais de Contas, que poderão obstar os abusos e os descontroles existentes.”

de certo modo, até mesmo ensombram a presença de um instrumental de controle político de seus impactos orçamentário-financeiros.³⁰⁷

Quem sabe por isso, cresça em intensidade o volume de recursos distribuídos na economia, em razão de políticas econômicas viabilizadas por incentivos fiscais. Apenas para que se tenha uma ideia, no Brasil, os “gastos tributários” que, em 2010, correspondiam a 3,2% do Produto Interno Bruto (PIB) e 20,34% da receita administrada pela Secretaria da Receita Federal, passaram a representar, em 2014, 4,76% do PIB e 23,06% da arrecadação de receitas tributárias, totalizando quase 250 bilhões de reais.³⁰⁸ Isso é especialmente importante, tendo em conta que os demonstrativos discriminantes da destinação econômica desses mesmos recursos não são submetidos ao escrutínio parlamentar do Congresso Nacional: *documento meramente informativo*, o “Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT”, elaborado pela Secretaria da Receita Federal, não desempenha qualquer outro papel, senão o de mero figurante no processo legislativo de escolhas orçamentárias, no Brasil.

Além do mais, não ocorreram (e ainda não ocorrem), no Brasil, discussões aprofundadas, a respeito da adoção de um conceito qualquer de gasto tributário, tampouco da internalização institucional das “boas práticas” de contabilidade fiscal, a ele respeitantes.³⁰⁹ A parcela mais influente do doutrinamento tributário brasileiro – de lado as demonstrações de completo desconhecimento do conceito de gasto tributário - tende a fortemente engrandecer o emprego de incentivos fiscais, para a promoção do desenvolvimento econômico. No Brasil, a doutrina tributária não costuma dedicar qualquer atenção aos efeitos decorrentes da utilização de instrumentos de favorecimento fiscal sobre a *ordem socioeconômica concreta brasileira*, tanto menos a respeito de seus possíveis impactos sobre a fruição de direitos por parte dos *cidadãos brasileiros*.

O conjunto dessas circunstâncias – isto é, a reduzida utilidade política das ferramentas institucionais de controle e a exaltação das medidas governamentais concessivas de incentivos fiscais – contribui para o acobertamento das modificações proporcionadas pelas políticas

³⁰⁷ A Constituição brasileira, em diversos dispositivos, indica, como uma das ferramentas de transformação social e econômica, a utilização de incentivos fiscais. Não apenas dos artigos 170 e 174 – geralmente combinados com o art. 3º - se extraem os seus lindes. Em diversos outros, está presente a concessão de incentivos fiscais, como instrumento de atuação interventiva tributária do Estado na economia. Os mais importantes deles são estes: art. 43, § 2º, III; art. 151, I; art. 227, § 3º, VI, todos da Constituição Federal. No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT): art. 40.

³⁰⁸ Esses dados foram extraídos dos Demonstrativos de Gastos Tributários de 2010 e 2014 (Secretaria da Receita Federal, 2009; 2013).

³⁰⁹ Se bem que limitadas a simples descrições conceituais e ao prestígio da experiência estrangeira, as poucas discussões teóricas a respeito do conceito de “gasto tributário” se deram em estudos econômicos. Ver, nesse sentido, Villela (1981; 1986; 1989) e Éverton Chaves Correia (1992). Para uma análise recente, voltada à revisão do conceito de gasto tributário, ver José Rui Gonçalves Rosa (2013).

econômicas instrumentadas por mecanismos de incentivo fiscal, na ordem socioeconômica real brasileira, e das relações de poder que se formam em seu entorno. Ter isso em consideração assume ainda maior significância num país excepcionalmente desigual como o Brasil, em que são incontáveis os anseios sociais por uma distribuição mais justa dos recursos econômicos circulantes na economia e pelo exercício efetivo de direitos – sobretudo os direitos fundamentais -, reivindicações que tendem a especialmente se avolumar no meio das classes menos favorecidas da população.

Deveras, essas são questões que precisam ser cuidadosamente analisadas e que se mostram bem mais decisivas do que aquelas que têm sido corriqueiramente abordadas em discursos políticos e teóricos, a respeito de um conceito qualquer de gasto tributário. É fundamental que se busque compreender de que modo o modelo institucional concebido para propiciar e preservar algum nível de equilíbrio fiscal e o corpo doutrinário de direito tributário que tomou forma no Brasil - ambos atinentes ao emprego político dos incentivos fiscais – cooperam para progressos (ou retrocessos) no atingimento dos ideais de justiça econômica brasileiros, num plano socioeconômico concreto.

CAPÍTULO 4 - GASTOS TRIBUTÁRIOS E ORDEM SOCIOECONÔMICA BRASILEIRA

4.1 O PAPEL DE UMA DOUTRINA

“O Direito Tributário está em desgraça [...]”. Esse, o juízo que fez Alfredo Augusto Becker – até hoje, um dos mais celebrados e influentes autores brasileiros de direito tributário -, no curso da década de 1960, a respeito da estrutura dogmática das doutrinas de direito tributário brasileiro. A razão explicativa da desventura, segundo Becker, residiria em fundações conceituais imprecisas, sobre as quais haveria de ser edificado um doutrinamento de direito tributário qualquer, das quais necessariamente decorreriam abordagens teóricas conflitantes e incompreensíveis. Embora iguais em aparência, dessas mesmas fundações teóricas - “vitimadas” por um tratamento doutrinário propenso a presumi-las por demais óbvias - seriam dedutíveis conclusões díspares, vez que cada teórico inclinava-se a atribuir-

lhes diferentes significações; Becker (1972, p. 11) diria que “[e]sta dualidade de conclusões deixa ambos os contendores surpresos e perplexos (pois partiram das ‘mesmas’ premissas ‘óbvias’), sem que um possa convencer o outro da veracidade de sua respectiva conclusão”.³¹⁰

Em termos mais precisos, o motivo que teria provocado em Becker tamanho desgosto relacionava-se à constatação de que elementos econômicos, financeiros, políticos e sociais eram frequentemente introduzidos, em análises jurídicas correlativas à tributação e seus efeitos. Essa percepção haveria de permiti-lo afirmar que *o maior equívoco* incorrido pelos estudiosos do direito tributário consistia na apresentação de formulações teóricas caracterizadas pela

[...] contaminação entre princípios e conceitos *jurídicos* e princípios e conceitos *pré-jurídicos* (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.). Esta contaminação prostitui a *atitude mental jurídica*, fazendo com que o juiz, a autoridade pública, o jurista, o advogado e o contribuinte desenvolvam (sem disto se aperceberem) um raciocínio pseudo-jurídico. (BECKER, 1972, p. 35).

Daí é que Becker (1972, p. 42) pôde proferir a célebre frase – pela qual costuma ser saudosamente lembrado – de que “[e]sta, precisamente esta, é a *causa* da contaminação da atitude mental jurídica que conduz ao manicômio jurídico-tributário”. De fato, a abertura do direito tributário para o ingresso de aspectos substantivos da realidade - notadamente para os que conformam a dimensão econômica da tributação – é que haveria de *necessariamente* levar o jurista à “insanidade” e conduzi-lo a transitar pelos corredores de um “manicômio jurídico-tributário”.

A penetração do ideário normativista de Hans Kelsen é algo bastante perceptível, na dogmática a que propendeu enveredar Becker. Com semelhante ímpeto, aliás, Geraldo Ataliba, já no curso da década de 1970, reforçaria a proeminência do estudo detalhado das “formas” jurídicas em seu “estado puro”, isto é, livres de qualquer influência de elementos exteriores – “pré-jurídicos” - de caráter econômico, político ou social.³¹¹ Os “preconceitos”

³¹⁰ Este é o inteiro teor da passagem mencionada: “O Direito Tributário está em desgraça e a razão deve buscar-se – não na superestrutura – mas precisamente naqueles seus fundamentos que costumam ser aceitos como demasiado ‘óbvios’ para merecerem a análise crítica. Esclarecer é explicitar as premissas. O conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem naquilo que se presume conhecido porque se supõe óbvio. De modo que de premissas iguais em sua aparência (a obviedade confere uma identidade falsa às premissas) deduzem-se conclusões diferentes porque cada contendor atribuiu um diferente conceito às premissas ‘óbvias’. Esta dualidade de conclusões deixa ambos os contendores surpresos e perplexos (pois partiram das ‘mesmas’ premissas ‘óbvias’), sem que um possa convencer o outro da veracidade de sua respectiva conclusão” (BECKER, 1972, pp. 10-11).

³¹¹ Segundo Castro (2011, p. 27), “[a] tradição formalista foi, no direito tributário pátrio, reforçada com a doutrina da ‘hipótese de incidência tributária’ de Geraldo Ataliba, publicada na década de 1970 e até hoje influente. Apoiada em pressupostos derivados do normativismo de Hans Kelsen, a separação entre

provenientes da ciência das finanças e a “mistura” de caracteres jurídicos com financeiros, encontradas em diversas obras de direito tributário, seriam, para Ataliba (2009, p. 125), imprecisas e censuráveis, na medida em que resultariam numa indesejada “[...] insegurança para os aplicadores do direito positivo”.³¹²

Segundo Becker e Ataliba, as análises jurídicas deveriam ocupar-se exclusivamente do estudo das “formas jurídico-tributárias” previstas em lei, cuidando para que a elas fossem atribuídos – e diligenciando para que fossem estabilizados - conceitos jurídicos precisos, por intermédio de um “zeloso trabalho da dogmática”.³¹³ Como resultado argutamente almejado, haveria de ser estabelecida uma profunda ruptura entre o direito tributário e a realidade socioeconômica concreta brasileira, que viria a influenciar, em grande medida e posteriormente, uma legião de doutrinadores, no Brasil.

Com efeito – e como forçosamente haveria de ser – o corpo de doutrina tributária brasileira que se consolidou em torno dos incentivos fiscais tem-se empenhado, fortemente, na descrição de conceitos das “formas” jurídicas que os revestem (os incentivos fiscais) institucionalmente, conceituações de há muito estabelecidas, sumariamente reproduzidas e impulsivamente defendidas. A “extrafiscalidade” – denominação sobre a qual habitualmente se lança mão, para designar aquela que seria a função transformadora dos tributos – é peremptoriamente enaltecida, em doutrina, sem a apresentação de qualquer consideração de caráter político, econômico ou social, numa combinação perniciosa entre os apoios discursivos da *exaltação* das “formas jurídico-tributárias” e da *presunção* de seus efeitos concretos.

representações sumamente formalistas do direito e os possíveis aspectos substantivos da realidade jurídica adquire uma disciplina fundamentada em um rigor filosófico renovado”.

³¹² Este é o posicionamento de Ataliba (2009, pp. 125-126), na íntegra: “Se o desconhecimento das conseqüências da classificação dos tributos pode levar aos mais graves erros, é decisivamente importante estudar solidamente a questão. Como se trata, neste plano, de um problema exegético (problema de tratamento jurídico de categorias jurídicas constitucionais), de pouco valem os critérios financeiros – pré-legislativos, - que informaram o legislador constituinte na elaboração legislativa e que esgotaram sua função quando da edição da Constituição. [...] Muitas definições de imposto, de taxa e de contribuição, encontradas nos compêndios e manuais de direito tributário, são censuráveis por conterem preconceitos de ciência das finanças ou por misturarem caracteres jurídicos com financeiros (pré-jurídicos), traduzindo imprecisão, que resulta em insegurança para os aplicadores do direito positivo. [...] A classificação dos tributos, segundo critérios jurídicos, é uma sombra da classificação financeira. Assim como a ciência do direito elaborou um conceito próprio de tributo, assim, também, com critérios próprios, elaborou uma classificação, com validade absoluta, no seu campo. As considerações metajurídicas (de ciência das finanças) podem, quando muito, coadjuvar em certos pontos em que as decisões constituintes foram menos explícitas, o que, no Brasil, deu-se em raras passagens (como é o caso das contribuições)”.

³¹³ Essa expressão é de Castro (2011, p. 27), que tem a seguinte impressão a respeito da “autonomia” do direito tributário – característica legatária da antiga tradição formalista do direito brasileiro -: “[P]ara este ponto de vista, as análises jurídicas de questões tributárias devem considerar apenas o que se encontra nas ‘formas’ precisamente definidas em lei e criteriosamente prolongadas e estabilizadas pelo zeloso trabalho da dogmática”.

A obra intitulada “Isenções Tributárias”, da autoria de José Souto Maior Borges, é provável que represente o mais significativo estudo de direito tributário brasileiro a respeito dos incentivos fiscais, considerados em seu conjunto. Lançada, em primeira edição, no ano de 1969, constituiu objeto de grandiosa apreciação em trabalhos de autores renomados e bastante estudados, como Ruy Barbosa Nogueira (1995), Paulo de Barros Carvalho (2005) e Roque Antonio Carrazza (2010), e ainda exerce notável influência sobre estudos mais recentemente elaborados, como, por exemplo, o de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli (2007).³¹⁴

O doutrinamento de Borges viria a perfilar as demais formulações doutrinárias de direito tributário brasileiro, cujos influxos lhe seriam projetados especificamente sobre a problemática da “extrafiscalidade”, aí representada pela “forma” jurídica das isenções tributárias. O afastamento teórico *deliberadamente estabelecido* entre o direito tributário e elementos empíricos da realidade brasileira pode ser facilmente constatado neste excerto de sua doutrina:

A isenção isolada de categorias ou pessoas, p. ex., isenção a indústrias novas, pode conciliar-se com a promoção do bem comum, sendo aparente o conflito com o princípio de isonomia, porquanto a exclusão da incidência seria ditada por considerações de interesse coletivo: a promoção do desenvolvimento econômico, deslocando-se o problema da legitimidade de tais isenções para a verificação da ocorrência do interesse público. A problemática das isenções extrafiscais, sob o ponto de vista extrajurídico da política fiscal, conduz à indagação da sua idoneidade para exercer a função do *instrumento* utilizado a serviço de uma política econômico-social (demográfica, habitacional etc.). Nesse campo, a indagação fundamental é a das possibilidades operativas do instituto como *estímulo* fiscal, prevalecendo, portanto, sobre as considerações ditas técnico-jurídicas. A isenção passa a ser examinada como um *método* a serviço dos objetivos em função dos quais se definem os fins da política fiscal. A isenção, considerada frente a esses fins, passa a ter secundária importância de simples meio de atuação das conclusões da política fiscal. Exigências de depuração metodológica determinam a necessidade de se afastarem estes aspectos, via de regra mesclados, quando se pretende estudar as isenções sob uma perspectiva jurídica. (BORGES, 1980, p. 69).

O deslocamento da verificação dos efeitos concretos de um instrumento jurídico, para o campo da política fiscal (terreno “metajurídico”, na terminologia empregada por Ataliba), é reflexo de uma concepção demasiadamente restritiva do papel do direito tributário, na promoção de transformações importantes na ordem econômico-social do Brasil. Aliás, o fechamento do direito tributário num claustro teórico que o limita a mero descritor das

³¹⁴ Apenas para exemplificar, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli (2007, p. 292), ao prestar tributo à obra de José Souto Maior Borges, afirmou: “Esta [...] é a razão de ter adotado o homônimo no meu livro [Isenções Tributárias] publicado em 1999 [...] pois desejei, com isso, consignar a admiração pelo trabalho deste ilustre Professor [...]”.

“formas jurídico-tributárias” é tendência reveladora da conspícua contradição – para dizer o mínimo – a que se acha enredado um doutrinamento que, se por um lado engrandece a “extrafiscalidade”, como a *faceta jurídica tributária propiciadora de modificações estruturais na ordem socioeconômica*, por outro, posiciona-se conscientemente de modo a *ignorar os efeitos concretos dos instrumentos juridicamente estabelecidos, justamente para promover as prometidas transformações na realidade brasileira*.

Com efeito, o “fenômeno” a que se propõe a analisar uma doutrina tributária desse tipo é eminentemente “normativo”, isto é, além da importantíssima tarefa de afirmação de pressupostos “científicos” e de conceitos jurídicos daí deduzidos, a análise jurídica deve compreender e explicitar o modo por que as normas jurídico-tributárias interagem entre si, num ordenamento de regras e preceitos altamente coerente. Em outros termos, o esforço analítico é dedicado a um *fenômeno normativo*, “fenômeno” das “formas” jurídicas, cujos efeitos são projetados sobre o “mundo das prescrições do direito positivo brasileiro”, conforme assinala Carvalho (2005, p. 483), e não a um *fenômeno empírico*, portanto, real. Coerente à estrutura característica de sua dogmática, esse mesmo autor poderia asseverar, ao referir-se expressamente a Borges, que “[a] decretação de isenções é ditada, primordialmente, pelo interesse público. Se acarretam vantagens ou benefícios aos súditos do Estado, é algo que não interfere na estrutura ou nos efeitos jurídicos do instituto” (CARVALHO, 2005, p. 487). Os autores de direito tributário brasileiro, dessa forma, podem “lavar as mãos”, diante de eventuais injustiças ocasionadas pelo emprego político dos instrumentos tributários “extrafiscais”.

Com isso em consideração, faz todo o sentido que o debate travado entre Becker e Rubens Gomes de Souza a respeito do *conceito jurídico atribuível à isenção tributária* tenha ocupado a posição mais representativa do espaço destinado, pela doutrina tributária brasileira, a análises jurídicas concernentes aos instrumentos tributários de incentivo fiscal, de um modo geral. Isso quer dizer que, *há mais de 60 anos*, a principal atividade intelectual dos autores brasileiros de direito tributário debruçados sobre o “caráter extrafiscal dos tributos” tem sido a de definir, decisivamente, se isenções tributárias consistem na “dispensa legal do pagamento do tributo devido”, como quis Rubens Gomes de Souza, ou numa “negação de existência da relação jurídico-tributária”, como pretendia Alfredo Augusto Becker.³¹⁵ Com efeito, para pôr

³¹⁵ A deferência prestada por Carvalho (2005, p. 487) aos estudos de Becker é desta ordem: “Em quase todos os pontos sobre que discorreu na sua obra, a contribuição científica de Alfredo Augusto Becker é inestimável. Levantou problemas epistemológicos de extraordinária importância e estimulou a reflexão jurídica sobre as categorias básicas do direito. É notável sua influência positiva alimentando as valiosíssimas e criativas meditações de Geraldo Ataliba, Souto Maior Borges e tantos outros cientistas. A propósito das regras de isenção,

termo à problemática, este parece ter sido o caminho pelo qual avançou Borges e o restante de seus séqüitos: o estudo da “fenomenologia das isenções”, isto é, a investigação “científica” de como interagem as leis que instituem tributos com aquelas que criam isenções.³¹⁶ Nesse contexto é que Carvalho (2005, p. 487), sem esconder a perplexidade, poderia indagar: “Como são possíveis alterações na regra-matriz de incidência tributária, de tal modo que, para certos casos concretos, não irradie os efeitos que lhe são característicos? Essa é a grande problemática das isenções e aqui se demora o tema de sua fenomenologia”.

Há outro aspecto importante a respeito do formalismo característico do direito tributário pátrio, sobretudo quando o assunto é a “extrafiscalidade”: a autossuficiência das “formas jurídico-tributárias” conduz o jurista brasileiro a presumir a produção – quase sempre benéfica - dos efeitos econômicos, sociais e políticos objetivados por políticas econômicas viabilizadas mediante a administração governamental de incentivos fiscais.

Mesmo reconhecendo a influência “pré-legislativa” da teoria da finança pública sobre a construção de “formas” jurídicas de estímulo tributário – influência especialmente verificável na formulação de políticas econômicas - o estudioso do direito tributário brasileiro tende a ignorar a assimilação jurídico-institucional de preceitos advindos da economia, como, por exemplo, o de que a imposição de tributos é prejudicial à ordem econômica, percepção bastante difundida por economistas e que se encontra radicada no princípio da *neutralidade* da tributação.³¹⁷ Muitas das vezes incógnito – ou, quem sabe, conscientemente ignorado – esse princípio costuma figurar de modo *implícito* e *oculto* nas justificações apresentadas pela doutrina brasileira de direito tributário, pertinentes a incentivos fiscais e suas idealizadas realizações concretas. De outro modo Borges (1980, p. 72) não teria como concluir – num paradoxo dogmático estonteante – que “[a] isenção tributária a indústrias novas deriva do

foi ele quem trouxe, efetivamente, o primeiro impulso no trajeto de reconstrução das linhas gerais do pensamento jurídico-tributário brasileiro, fomentando os acréscimos que a doutrina elaborou. Conduziu o raciocínio para o plano exclusivamente jurídico, afastando as detrimetosas conseqüências que considerações da Ciência das Finanças sempre determinaram”.

³¹⁶ Borges (1980, p. 137), ao criticar a corrente doutrinária apoiadora da definição de isenção como a “dispensa legal do tributo devido”, assinalou: “Sucede, entretanto, que, em decorrência do princípio da reserva de lei, da natureza legal da obrigação tributária, não se pode converter o fato gerador, por uma espécie de transubstanciação legal, em fato isento. Se fosse possível tal fenomenologia, a norma que estabelecesse a isenção estaria, a rigor, em contradição com a norma que definisse o fato gerador da obrigação tributária, e duas proposições normativas contraditórias não poderiam ser ambas válidas (*princípio jurídico de contradição*)”. Para Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 166), a ordem socioeconômica concreta não tem importância; a confusão se dá entre conceitos, esses, sim, de utilidade doutrinária: “Entre nós, por exemplo, se examinarmos os repertórios da doutrina e da jurisprudência fiscal, podemos constatar que já houve muita confusão entre os conceitos de não-incidência, isenção e imunidade. Após a promulgação do CTN e certa elaboração doutrinária, estes conceitos vêm-se aperfeiçoando e revelando sua utilidade”.

³¹⁷ Ver item 2.2.1 *supra*.

reconhecimento das possibilidades operativas deste instituto como *estímulo fiscal* [...], sendo, nesse caso, utilizada a serviço de uma política de industrialização”.

A questão da neutralidade da tributação foi utilizada por André Elali (2007), explicitamente, como premissa para uma análise associativa entre a concessão de incentivos fiscais e a promoção do desenvolvimento econômico, no Brasil. Preso ao corolário inexorável do princípio da neutralidade, Elali (2007, p. 38) haveria de necessariamente afirmar que “[a] tributação [...] tem evidentes repercussões sobre a economia, dela nascendo facilidades e/ou dificuldades para o exercício das atividades empresariais”. Mesmo apresentando um discurso conciliador entre direito tributário e economia – mais propenso, ainda que incôscio, à submissão da argumentação jurídica aos postulados econômicos da “eficiência”, da “livre iniciativa” e da “livre concorrência”³¹⁸ – Elali (2007, p. 49) regressaria ao doutrinamento da autossuficiência das “formas jurídico-tributárias”, ao argumentar, sem a indicação de quaisquer dados a esse respeito, que “[...] todas as figuras [as espécies de incentivo fiscal], não obstante possíveis diferenças em seus regimes jurídicos, são instrumentos hábeis para a intervenção estatal sobre o domínio econômico [...]”. Deveras, nenhum elemento econômico ou social da realidade socioeconômica brasileira foi apresentado; uma simples asserção parece ter solucionado todo o problema.³¹⁹

Preocupa, de fato, a tendência - generalizada em doutrinas brasileiras de direito tributário - à presunção dos efeitos de incentivos fiscais empregados em políticas econômicas governamentais.³²⁰ Em obra recente, exclusivamente dedicada à “extrafiscalidade tributária”,

³¹⁸ Neste trecho, é o que se subentende: “Por um aspecto distinto, os incentivos devem ser concedidos para gerar eficiência econômica, no sentido de se buscar o desenvolvimento econômico” (ELALI, 2007, p. 51). Ao concluir o seu estudo, Elali (2007, p. 65) assinala: “A concessão de incentivos fiscais, sob qualquer rótulo ou forma jurídica, deve ser examinada a partir dos benefícios que gera para o sistema social. Não podem, além disso, violar os princípios que informam a ordem econômica, especialmente livre-iniciativa e livre-concorrência, já que o Estado não pode impedir o acesso de novos agentes ao mercado e/ou a manutenção dos mesmos no exercício de suas atividades econômicas”. Para um posicionamento crítico a esse respeito, ver Capítulos I e II *supra*.

³¹⁹ O estudo de Elali está contido em uma publicação organizada e prefaciada por Ives Gandra da Silva Martins, jurista de grande reputação entre os doutrinadores do direito tributário brasileiro. No Prefácio da obra, Ives Gandra assevera: “Esta é a razão pela qual o presente livro [...] constitui sólida contribuição ao estudo da temática [dos incentivos fiscais], que poderá recolocar o País no caminho do desenvolvimento, se a visão de poucos horizontes das autoridades políticas não continuar a amarrar o seu crescimento no cenário internacional, fazendo com que apenas evolua o paquidêmico estamento estatal”. Martins parece convenientemente ignorar o fato de que a realidade socioeconômica brasileira não constituiu objeto de apreensão, por parte dos autores que fizeram parte da obra por ele organizada.

³²⁰ Ver também: Flávio de Azambuja Berti (2008) e Terence Dornelles Trennepohl (2007). O último, ao tratar da tributação ambiental, logo conclui, confusamente: “Com o uso dos tributos extrafiscais, o Estado provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais, sendo um fator importantíssimo na dinâmica socioestrutural. É estreme de dúvidas, portanto, a importância com que a tributação se apresenta no cenário jurídico atual para a consecução de fins sociopolíticos. [...] Portanto os instrumentos econômicos influenciam na adoção de políticas de incentivo, mormente nos preços de bens e serviços, tornando mais atraente a opção ecologicamente mais desejável. Quanto a isso, não há mais dúvidas. Os tributos aparecem com alta eficácia na esteira da preservação

Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 104), ao referir-se a estudo indicativo da ineficácia de políticas de estímulo fiscal à “Pesquisa e Desenvolvimento” (P&D), no Brasil, é contundente: “A assertiva de que os incentivos fiscais elencados pela economista do BNDES são ineficazes deve ser verificada por pesquisas específicas, podendo, de fato, ser correta. Prevalece, contudo, em termos de análise jurídica, a presunção de eficácia do instituto”.³²¹

Além do mais, a defesa doutrinária das “formas jurídico-tributárias” tem fôlego constantemente renovado, pelo recurso discursivo a princípios tributários.³²² Nesse particular, aliás, o reforço argumentativo é bastante robusto: quando não empregados (os princípios) em argumentos protetórios da posição econômica do contribuinte³²³ – como os da “legalidade” ou “tipicidade cerrada” e do “não confisco”, geralmente articulados em benefício dos direitos à propriedade de recursos econômicos materiais e financeiros -, argumentos calcados numa mistura de multifários primeiros princípios destituídos de significação concreta – como os da “isonomia”, “economicidade”, “capacidade contributiva”, “desenvolvimento nacional”, “redução das desigualdades” – são formulados em justificações teóricas defensivas da utilidade política, econômica e social dos incentivos fiscais, para o conjunto da sociedade brasileira.³²⁴

Com efeito, o emprego de abstrações para chegar a propostas concretas de política econômica é expediente sedutor, já que dispensa o teórico da apresentação de elementos substantivos da realidade, comprobatórios da fidedignidade de suas conclusões. O que conclui está já presumido e predestinado a suceder, em virtude da *aparência* de racionalidade

ambiental, pois proporcionam ao Estado diversas formas de agir, por meio da tributação ambiental, bem como estimulam condutas não-poluidoras e ambientalmente desejáveis” (TRENNEPOHL, 2007, p. 356).

³²¹ Em outro trecho de sua obra, Gouvêa (2006, p. 269) iria assinalar: “O modelo social de Estado parte da premissa de uma eficácia relativa *ex ante* das ações tributárias [...]”.

³²² Gouvêa (2006, p. 269) afirmaria que “[p]ara nós, extrafiscal é a norma voltada à realização de valores constitucionais. Como não se pode conceber norma jurídica avessa a valores constitucionais, nem norma tributária avessa a arrecadação, concluímos que toda norma tributária será, a um tempo, fiscal e extrafiscal. A nosso ver, a análise identificará extrafiscalidade sempre que a norma tributária refletir a *efetivação concreta* de desejos [sic] constitucionais, de realização dos direitos do cidadão [...]”. Nenhum dado ou elemento da realidade substantiva que comprovasse a “efetivação concreta” dos “valores” constitucionais foi apresentado por Gouvêa; o apoio discursivo em primeiros princípios parece ter sido suficiente, para justificar a instituição de medidas tributárias de caráter “extrafiscal”.

³²³ A recente obra de Hugo de Brito Machado (2009) intitulada “Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição” é uma *ode* à proteção do patrimônio dos contribuintes. Por sua vez, a coleção de estudos organizados em livro intitulado “Tributos e direitos fundamentais”, coordenado por Octavio Campos Fischer (2004), tem características e pretensões doutrinárias similares. São profusas as referências aos princípios do “não confisco” e da “legalidade”, em benefício da preservação da posição patrimonial dos contribuintes.

³²⁴ Adilson Rodrigues Pires (2007, p. 27) – por exemplo - dedicou grande parte de suas especulações doutrinárias ao tema dos princípios, para ele, *a origem da legitimidade* dos mecanismos tributários “extrafiscais”; é o que se lê: “Focalizemos os princípios aos quais atende a extrafiscalidade e pelos quais ela se legitima frente ao ordenamento nacional. Preliminarmente, vale dizer que a razão maior da concessão de incentivos fiscais reside no propósito de desenvolvimento econômico, consagrado com princípio constitucional pelo art. 3º, II, da CF [...]”.

científica que confere a um discurso o estabelecimento de primeiros princípios.³²⁵ Isso não quer dizer, todavia, que o desenvolvimento econômico nacional e a redução das desigualdades - apenas para exemplificar - não sejam politicamente relevantes. Ao contrário: no lugar de firmá-los como *princípios destituídos de significação concreta*, para, a partir daí, construir toda uma argumentação em defesa da *idoneidade prática* de políticas econômicas instrumentadas por incentivos fiscais, o progresso da economia e o combate das desigualdades socioeconômicas, no Brasil, deveriam ser encarados como *objetivos políticos normativos* prioritários, e detalhados de modo mais descritivo e realista, algo impraticável em abordagens teóricas quiméricas, típicas das doutrinas brasileiras de direito tributário estabilizadas sobre primeiros princípios de fundamentação. Nesse sentido, as anotações de José Maria Arruda de Andrade (2013, p. 98), em sua essência, são bastante propícias à problemática aqui examinada, como se lê:

Outro aspecto revelador das ponderações com princípios fora do contexto da dignidade humana ocorre na produção doutrinária que se propõe a analisar a intervenção do Estado *no e sobre* o domínio econômico, a partir de uma base teórica neoconstitucional. Nesse caso, o escopo não é reforçar textos normativos como o da soberania econômica ou a busca do pleno emprego, mas alegar adesão de nossa ordem econômica a teorias ou princípios retóricos importados e de existência duvidosa entre nós (sociedade de riscos, subsidiariedade do Estado na atuação no domínio econômico, por exemplo). Nessa seara, o apelo à principiologia demonstra uma face criativa e perigosa, confundindo e lançando sombras retóricas sobre uma atividade jurídica que poderia ser menos tendenciosa e mais descritiva, enfraquecendo a boa tradição de análise de normas constitucionais em favor da relativização da primazia do interesse público; da tentativa de quebra de monopólios legais, da defesa de interesses privados em detrimentos daqueles coletivos ou ao menos positivados. [...] Quando se desloca o debate da principiologia e do sopesamento de *tudo com tudo* de seu território mais chamativo – a dos direitos fundamentais individuais ou o das grandes questões da dignidade humana – para o debate sobre o papel do Estado na economia, a teoria dita progressista se revela mais duvidosa.

O desinteresse pelo estudo dos efeitos concretamente produzidos por políticas econômicas concessivas de incentivos fiscais, ou mesmo de suas possibilidades *práticas* de transformação da realidade, é a nota característica de um doutrinamento tributário turvado pela vagueza idílica do discurso principiológico. Aí, há aquele que talvez consista no maior exemplo de como “a teoria dita progressista se revela mais duvidosa”, como quis Andrade: numa toada retórica aparentemente favorável ao atingimento de ideais de justiça econômica – sob a roupagem estilizada da expressão “justiça fiscal” – os autores brasileiros de direito

³²⁵ Ver item 2.2.1 *supra*.

tributário, com raras exceções, prestam enfático tributo aos princípios da “isonomia tributária” e da “capacidade contributiva”, em estudos correlativos à intervenção do Estado sobre o domínio econômico, mediada por incentivos fiscais. Isso fica bem claro no doutrinamento de Borges (1980, pp. 42-43) – que, a despeito de cingir-se às isenções fiscais, carrega, em seu âmago, entendimento que tem sido efusivamente perfilhado por autores brasileiros, em seu conjunto - como se lê:

O princípio constitucional da isonomia não exclui a competência legislativa para a instituição de isenções não arbitrárias, isto é, isenções que atuam como um princípio seletivo de determinadas pessoas, classes ou categorias de contribuintes, não por considerações de favoritismo ou privilégio, mas para fins econômicos e sociais. A generalidade, aspecto particular da garantia da igualdade jurídica, vedando as isenções injustificadas de pessoas ou grupos determinados, exige que a tributação seja adequada, sempre que possível, à capacidade contributiva dos cidadãos e, pois, determina um igual tratamento para iguais pressupostos de fato.

O problema é que ao falar por meio de abstrações – não apenas no caso particular dos incentivos fiscais, mas especificamente nele -, a doutrina tributária brasileira tende a desconsiderar a *possibilidade* de que indivíduos ou grupos de indivíduos que hoje ocupam posições econômicas reveladoras de grande prosperidade o façam, injustamente. De modo mais específico, isso quer dizer que a maneira como recursos econômicos materiais e financeiros foram, originalmente, e são, atualmente, distribuídos na economia real brasileira não é levada em conta, em análises relacionadas aos princípios da “isonomia tributária” e da “capacidade contributiva”. Mais que isso, a *participação das instituições estatais* no processo histórico de distribuição de renda e propriedade, numa ordem socioeconômica brasileira concreta, é ignorada. O que importa é dispensar um “igual tratamento para iguais pressupostos de fato”; aí, pressupõe-se a existência, no Brasil, de um *justo* sistema de propriedades, sobre o qual haveria de estabelecer-se um *justo* regime de tributação “extrafiscal”.³²⁶

Com efeito, uma análise aprofundada é desnecessária, para que seja possível constatar que o Brasil não parece ter conhecido uma justa estrutura de propriedades, em sua história territorial. De fato, se observados os modelos coloniais das capitanias hereditárias e o regime de sesmarias – que teriam conservado a vigência, até o período imperial - percebe-se que, muito embora constituísse a terra o mais abundante fator produtivo, no Brasil, esteve por mais de três séculos submetida a um sistema de distribuição tendencioso a concentrá-la em “[...] mãos do número limitado de indivíduos que tinham acesso aos favores reais” (FURTADO,

³²⁶ Sobre distribuição da propriedade e tributação, numa perspectiva histórica, ver item 2.2.1 *supra*.

2001, p. 120).³²⁷ Ao número reduzido dos senhores de terras, haveria de naturalmente afluir a totalidade das riquezas provenientes da exploração das atividades produtivas nelas instaladas, em um país politicamente condescendente com a escravidão; nem mesmo a superveniente – e tardia – abolição dessa última, aliás, viria a propiciar modificações na organização da produção tampouco numa redistribuição de renda de alguma significância.³²⁸ Antes disso, em 1822, as mesmas terras outrora abundantes, surpreendentemente, chegariam ao seu total exaurimento, formados os grandes latifúndios brasileiros em razão de inúmeras liberalidades nas concessões de sesmarias; nesse contexto, conforme assinala Raymundo Faoro (2001, pp. 482-483), é importante ter em conta que “[...] para requerer e obter a sesmaria, era necessário o prévio prestígio político, confiada a terra, não ao cultivador eventual, mas ao senhor de cabedais ou titular de serviços públicos”.³²⁹

De modo inexorável, essa urdidura fundiária haveria de propagar a plenitude de seus efeitos, ao longo do tempo, já que com a cessação do regime das sesmarias, no ano de 1822, “[...] em lugar dos favores do poder público, a terra se adquire pela herança, pela doação, pela

³²⁷ Furtado referia-se ao sistema das sesmarias, regime utilizado por Portugal, durante a colonização do Brasil, para a doação condicionada do solo aos colonos, que deveria ser aproveitado economicamente – sobretudo em atividades agrícolas -, assegurada a reversão das terras não cultivadas à Coroa portuguesa. A inteireza dessa passagem é transcrita, a seguir: “Embora a terra fosse o fator mais abundante, sua propriedade estava altamente concentrada. O sistema de sesmarias concorrera para que a propriedade da terra, antes monopólio real, passasse às mãos do número limitado de indivíduos que tinham acesso aos favores reais”.

³²⁸ Importantes considerações tecidas por Furtado, a esse respeito, seguem transcritas: “A abolição da escravatura, à semelhança de uma ‘reforma agrária’, não constitui per se nem destruição nem criação de riqueza. Constitui simplesmente uma redistribuição da propriedade dentro de uma coletividade. A aparente complexidade desse problema deriva de que a propriedade da força de trabalho, ao passar do senhor de escravos para o indivíduo, deixa de ser um ativo que figura numa contabilidade para constituir-se em simples virtualidade. Do ponto de vista econômico, o aspecto fundamental desse problema radica no tipo de repercussões que a redistribuição da propriedade terá na organização da produção, no aproveitamento dos favores disponíveis, na distribuição da renda e na utilização final dessa renda” (FURTADO, 2001, p. 137). E, pouco depois, a complementação: “Observada a abolição de uma perspectiva ampla, comprova-se que a mesma constitui uma medida de caráter mais político que econômico. A escravidão tinha mais importância como base de um sistema regional de poder que como forma de organização da produção. Abolido o trabalho escravo, praticamente em nenhuma parte houve modificações de real significação na forma de organização da produção e mesmo na distribuição da renda” (FURTADO, 2001, p. 141).

³²⁹ É esta a inteireza da análise de Faoro (2001, pp. 482-483): “Depois de perder o caráter administrativo que lhe fora infundido pelos legisladores de Portugal, para acentuar seu conteúdo dominial, o regime das sesmarias gera, ao contrário de seus propósitos iniciais, a grande propriedade. Para chegar a essas linhas de contorno, muito se deve ao influxo da escravidão e ao aproveitamento extensivo da pecuária, fatores que se aliam ao fato de que, para requerer e obter a sesmaria, era necessário o prévio prestígio político, confiada a terra, não ao cultivador eventual, mas ao senhor de cabedais ou titular de serviços públicos. A propriedade seria, desta sorte, uma afirmação aristocrática, para uma grande empresa ou para o domínio de lavradores e vaqueiros. Este aspecto da formação da propriedade fundiária sugeriu a analogia ao feudalismo, analogia anacrônica dado o envolvimento mercantil da produção agrícola e a presença de um leito de supremacia estatal na sociedade. Tantas foram as liberalidades nas concessões de sesmarias, com áreas de dez, vinte e até cem léguas, com diversas doações a um mesmo requerente, que, em 1822, não havia mais terras a distribuir. [...] O quadro está definido: a grande propriedade toma conta do país, com a dependência e o bloqueio de ascensão do lavrador não proprietário. A sesmaria não serve ao cultivo e ao aproveitamento, mas imobiliza o status do senhor de terras, utilizada menos em proveito da agricultura do que da expansão territorial, estimulada esta pelos agentes do rei no Brasil”.

compra e, sobretudo, pela ocupação - a posse, transmissível por sucessão e alienável pela compra e venda” (FAORO, 2001, pp. 482-483).³³⁰ Não é absurdo imaginar que, nos dias de hoje, o modo como estão distribuídas renda e propriedade no Brasil é nada mais que mero reflexo da cadeia dominial formada a partir das sucessivas transmissões – operações de compra e venda, sucessões hereditárias, doações, etc. - que derivaram de uma estrutura fundiária altamente concentradora, de longa data estabilizada na ordem socioeconômica brasileira. De fato, o Brasil é atualmente um dos países com a maior concentração de *renda* do mundo;³³¹ *propriedades produtivas*, por sua vez, permanecem sob o controle de uma minoria.³³² Quem sabe por isso, Baleeiro (2010, p. 1376) tenha assinalado que “[a] redistribuição financeira, irrigando a vasta superfície humana pelos canais da despesa com o que os impostos bombearam, talvez represente a solução oportunística do problema social”.³³³

³³⁰ Faoro (2001, p. 153) resume a história do regime das sesmarias, considerando a “Lei de Terras”, lei nº 601, de 18 de setembro de 1850, ato legislativo ratificador da ocupação altamente concentrada das terras outrora distribuídas, nestes termos: “A apropriação da terra em largas porções, transformando um deserto no domínio de uma rala população, fez proliferar o dependente agrícola, o colono de terras aforadas e arrendadas. Criou, também, uma classe de posseiros sem títulos, legitimados, em 1822, com a qualidade de proprietários, com medida (Resolução de 17 de julho de 1822) que anulou o regime das sesmarias. A evolução do instituto chegou ao fim: de concessão administrativa ao domínio, do domínio à posse, até o novo estatuto promulgado em 1850, que consagrou o sistema da compra das terras devolutas”.

³³¹ O Comunicado nº 155 emitido, em 2012, pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), intitulado “A Década Inclusiva (2001-2011): Desigualdade, Pobreza e Políticas de Renda”, revela que o Brasil, a despeito de avanços perceptíveis na redução das desigualdades socioeconômicas, permanece ainda entre os 12 países mais desiguais do mundo (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2012). Noutro plano, publicação do Programa das Nações Unidas para Assentamentos Humanos - ONU-HABITAT, ao apresentar a contextura socioeconômica da região, revela que o Brasil possui, atualmente, a quarta pior distribuição de renda da América Latina, superando apenas Guatemala, Honduras e Colômbia (Programa de las Naciones Unidas para los asentamientos humanos, ONU-HABITAT, 2012).

³³² O recentíssimo “Censo Agropecuário” realizado, em 2006, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), indica que a estrutura fundiária de grandes propriedades é, ainda, uma realidade brasileira. Segundo se lê, no documento, “[c]onstituindo uma característica central da história de ocupação do território brasileiro e da formação de sua sociedade, a desigualdade na distribuição da terra revela a um só tempo processos pretéritos e contemporâneos do modo como os recursos naturais são apropriados no Brasil. [A]s diferenças verificadas na área dos estabelecimentos agropecuários, quando comparados os diferentes estratos fundiários, continuam a caracterizar a manutenção da desigualdade na distribuição da terra do País nos últimos censos agropecuários. Neste sentido, enquanto os estabelecimentos rurais de menos de 10 ha ocupam menos de 2,7% da área total ocupada pelos estabelecimentos rurais nos três últimos Censos Agropecuários – 1985, 1995-1996 e 2006 -, a área ocupada pelos estabelecimentos de mais de 1000 ha concentram mais de 43,0% da área total nestes anos” (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2006, p. 107). Em relação à concentração da propriedade das terras, o “Censo” revela que “[a]o se analisar o Índice de Gini, utilizado para medir os contrastes na distribuição do uso da terra, percebe-se que, no período intercensitário 1995-1996 a 2006, o Brasil ainda apresenta alto grau de concentração, expresso por 0,856, em 1995, e por 0,872, em 2006. A distribuição de terras é mais concentrada quanto mais próximo este índice estiver da unidade, ou seja, poucos estabelecimentos agropecuários concentram um alto percentual de terras [...]. Quando se analisa a evolução do Índice de Gini, segundo os estados [...], observa-se que a estrutura agrária reflete, em grande parte, os processos e formas e presidiram a ocupação diferenciada do Território Nacional” (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2006, p. 109).

³³³ É importante notar que Baleeiro preocupava-se com o *arranjo da organização produtiva da economia real*, talvez até mais do que propriamente com o emprego das receitas procedentes de tributos, com a exclusiva finalidade de equalização da distribuição da renda e da propriedade. É o que se pode inferir desta passagem de suas anotações: “A Revolução Industrial, incorporando à tecnologia os progressos científicos do longo labor da

Com isso, são consideráveis as possibilidades de que *o discurso formulado em benefício do progresso socioeconômico brasileiro*, enraizado nos primeiros princípios de fundamentação da “isonomia” e da “capacidade contributiva”, consista, deveras, em uma *doutrina conservadora* de direito tributário, ainda que em seu íntimo não o queiram ou pretendam os seus formuladores.

Por outro lado, há uma forte inclinação teórica, por parte dos autores brasileiros de direito tributário, à aceitação da validade empírica da ideologia do “livre mercado” e do “livre cambismo”, grandemente influenciados pelas convenções forjadas – sobretudo em economia - em torno do período do liberalismo econômico.³³⁴ Não é apenas fantasiosa a noção de um mercado livre, isto é, a de um mercado resultante da interação de forças espontâneas e naturais, cuja zona operativa se daria no vazio institucional do Estado,³³⁵ como, no decorrer do século XIX - o zênite do liberalismo econômico - a paisagem político-econômica brasileira se caracterizava, conforme descreve Faoro (2001, p. 518), por um “[l]iberalismo *sui generis*, com a liberdade assentada sobre a rede oficial de favores”. Naquele período, como teria assinalado o mesmo autor, “[o] empresário quer[ia] a indústria, mas solicita[va] a proteção alfandegária e o crédito público. Duas etapas constituíam] o ideal do empresário: na cúpula, o amparo estatal; no nível da empresa, a livre iniciativa” (FAORO, 2001, p. 517).³³⁶

As impressões de Faoro não parecem ter saído de moda, quando o assunto é o apoio estatal ao desempenho de atividades produtivas. É difícil, por isso, imaginar que, mesmo no

Humanidade, pôde estender, a todos, os bens terrenos o milagre evangélico da multiplicação dos pães. Mas, quanto ao destino dos homens, não se descobriu outra solução isenta do sentido trágico, que os gregos simbolizaram em vários mitos – do Édipo a Prometeu, de Ícaro a Tântalo. Os deuses sempre puniram os heróis ousados. O engenho tecnológico do homem empregou-se inteiramente na multiplicação dos bens, esquecido de que o Nazareno não só multiplicou os pães, mas também os distribuiu entre as atônitas testemunhas do milagre, talvez as mesmas que viriam a assistir a resposta afirmativa à indagação insidiosa sobre o tributo devido a César” (Baleeiro, 2010, p. 1376).

³³⁴ Ver, por exemplo, Schoueri (2005). Gouvêa, apesar de reconhecer alguma participação das estruturas institucionais do Estado, o faz, essencialmente, a partir de uma perspectiva dicotômica, que as separa do funcionamento dos mercados. É o que se pode inferir deste excerto de seus estudos: “A acumulação de capital é fator prévio de qualquer processo de desenvolvimento econômico. Assim foi na industrialização de países como a Inglaterra e a França, primeiras na história do capitalismo, dos EUA, Alemanha, Holanda, Japão, em um segundo momento da história. [...] Da mesma forma, os surtos de desenvolvimento do Brasil também demandaram acumulação de capital. Em economias fracas como a nossa, a acumulação de capital não decorreu apenas do natural funcionamento do mercado, mas de esforços do poder público e, o que nos interessa, de instrumentos jurídicos tributários” (GOUVÊA, 2006, p. 92).

³³⁵ Ver item 1.1, *supra*.

³³⁶ Estas são as anotações de Faoro (2001, p. 518), condizentes à vida econômica no Brasil, durante o Segundo Reinado: “A intervenção do governo não se circunscreve às finanças e ao crédito. Ao contrário, desse centro ela se irradia sobre todas as atividades, comerciais, industriais e de melhoramentos públicos. O Estado autoriza o funcionamento das sociedades anônimas, contrata com os bancos, outorga privilégios, concede estradas de ferro e portos, assegura fornecimentos e garante juros. A soma desses favores e dessas vantagens constitui a maior parte da atividade econômica, senão a maior na soma, a mais relevante e ativa, regulada, incentivada e só possível pela vida que o cordão umbilical do oficialismo lhe transmite. Atuante é a intervenção do Estado, secundária a presença dos particulares, agentes públicos mascarados em empresários”.

curso do século XX, o ideário econômico liberal prosperaria, *de fato*, no Brasil, sobretudo se consideradas as políticas econômicas formuladas em favor das oligarquias agrárias³³⁷ – herdadas de períodos anteriores - e aquelas que viriam a ser estabelecidas durante o período desenvolvimentista brasileiro, reveladoras – essas últimas - de vigoroso empenho governamental *em benefício da industrialização do país*; as políticas de crédito, moeda e câmbio, as substituições de importações e os incentivos fiscais, em um contexto bem amplo, são apenas alguns exemplos. Além do mais, ainda que se conteste a participação do Estado durante o interregno ideológico “neoliberal” – apanágio atribuído aos governos de Collor de Mello e Fernando Henrique Cardoso, no decênio de 1990 – é muito improvável, para dizer o mínimo, que o mercado brasileiro poderia ter tido algum fôlego de vida, não fossem as estruturas institucionais estatais, garantidoras da “livre iniciativa”, da “liberdade de contrato” e da “livre concorrência”.³³⁸

Daí é que surge a outra face de uma mesma questão: além da absorção irrefletida das profusas ideologias do “livre mercado” e do “liberalismo econômico” – aquele, compreendido como estrutura que teria florescido e prosperado espontaneamente; esse último, como período caracterizado por uma completa abstenção do Estado, na vida econômica -, a doutrina tributária brasileira, ao referir-se a “mercado”, examina-o como algo etéreo; como se a terminologia designasse suficientemente toda e qualquer estrutura social, independentemente de suas peculiaridades geográficas, políticas, econômicas ou culturais. Mais precisamente, não se fala em “mercado brasileiro” ou em “economia brasileira de mercado”; a tendência é que, desse modo, se interprete, por meio duma analogia inapropriada, os problemas jurídicos e as circunstâncias econômicas existentes no Brasil, com aqueles vivenciados por outras

³³⁷ O ideário liberal viria a ser utilizado, no Brasil, em apoio à realização de mudanças institucionais sobremodo *conservadoras*, em benefício exclusivo da elite agrária brasileira. Segundo relata Castro (2013, p. 65), as mais importantes reformas legais observadas no curso do XIX e no começo do século XX, como a criação de um Código Comercial, em 1850, a adoção de uma Constituição republicana, em 1891, e a instituição de um Código Civil, em 1917, foram insuficientes para propiciar modificações substantivas na interação entre as leis e a condução da política econômica, no Brasil. Conforme aduz o autor, “[i]sso se deu porque todas essas importantes normas legais, cujo significado prático fora amplamente determinado pela cultura legal que as contornava, eram elas mesmas, ou foram feitas para ser, inequivocamente conservadoras, tanto política quanto economicamente”. Especificamente quanto ao conservadorismo econômico das reformas institucionais do século XIX, Castro (2013, p. 66) acrescenta: “[E]conomicamente, as novas leis eram favoráveis a medidas instituídas para proteger a existente estrutura e a distribuição da propriedade no interesse dos “barões” do café. De fato, sob as duas primeiras constituições brasileiras de 1824 e 1891, as noções do liberalismo clássico ofereceram um discurso conveniente em favor da manutenção da ordem agrária existente.” Traduções livres de, respectivamente: “This was because all these important legal norms, whose practical meaning was largely determined by the legal culture surrounding them, were in themselves, or were made to be, unmistakably conservative, both politically and economically.”; e: “And, economically, the new laws were amenable to measures designed to protect the current structure and distribution of property in the interest of the coffee growing “barons.” Indeed, under the first two Brazilian constitutions of 1824 and 1891, notions of classical liberalism offered a convenient discourse in favor of securing the existing agrarian order.”

³³⁸ Ver item 1.2, *supra*.

sociedades, sobretudo as europeias e as norte-americanas.³³⁹ No entanto, conforme explicita Castro (2011, p. 40),

[o] fato é que não há padronização estrita entre as diferentes – e infinitas em sua variedade potencial – estruturas sociais que recebem o nome de “economia de mercado”. [...] Portanto, a tributação, nos distintos ambientes institucionais de diferentes mercados terá diversos efeitos sobre a opinião que os cidadãos formam livremente a respeito do que é ou deve ser o seu “bem”, em si mesmo correspondente ao que eles consideram ser “justo” e abrangido por seus “direitos subjetivos.”

Não causa estranheza, em vista disso, o fato de que, no Brasil, a corrente doutrinária mais respeitada de direito tributário – sendo numerosa a quantidade de seus adeptos – predisponha-se a negligenciar, intencionalmente, a participação das estruturas institucionais do Estado, no funcionamento da economia de mercado e, especialmente, na forma como são distribuídos os recursos econômicos na ordem socioeconômica real brasileira. De fato, só assim o discurso da “justiça fiscal” e da “extrafiscalidade” – pretendida como a função transformadora dos tributos – pode ser que faça algum sentido: há uma certa *naturalidade* na operação das “forças do mercado”, a justificar a manipulação de *artifícios* econômicos estatais. Não foi outra a percepção que permitiu que Gouvêa (2006, p. 269) chegasse à conclusão de que “[...] a extrafiscalidade respeita as forças do mercado e reconhece que, excepcionalmente, as ações tributárias podem ficar destituídas de efeito, seja por má elaboração ou implementação inadequada”; aí, a ideologia do “livre mercado” é tão penetrante, que até conforta o jurista diante de eventuais insucessos dos mecanismos “extrafiscais” de tributação.

Nesse sentido, o Estado é tido como mero *corretor de desvios*, nas restritas hipóteses das “falhas de mercado”, ou como *fomentador de atividades produtivas*, em um domínio econômico que lhe é estranho; ignora-se, com isso, o aspecto mais elementar da questão: o Estado, em primeiro lugar, é o *organizador por excelência do funcionamento de uma*

³³⁹ As anotações de Furtado (2001, p. 160), respeitantes à aplicação de postulados econômicos estrangeiros, em políticas destinadas à resolução de problemas tipicamente brasileiros, são esclarecedoras e bastante propícias: “A análise desta questão [do funcionamento do padrão-ouro] é tanto mais interessante quanto projeta muita luz sobre o tipo de dificuldade que enfrentava o homem público brasileiro da época para captar a realidade econômica do país. Constituindo a economia brasileira uma dependência dos centros industriais, dificilmente se podia evitar a tendência a ‘interpretar’, por analogia com o que ocorria na Europa, os problemas econômicos do país. A ciência econômica européia penetrava através das escolas de direito e tendia a transformar-se em um ‘corpo de doutrina’, que se aceitava independentemente de qualquer tentativa de confronto com a realidade. Ali onde a realidade se distanciava do mundo ideal da doutrina, supunha-se que tinha início a patologia social. Dessa forma passava-se diretamente de uma interpretação idealista da realidade para a política, excluindo qualquer possibilidade de crítica da doutrina em confronto com a realidade. Essa inibição mental para captar a realidade de um ponto de vista crítico-científico é particularmente óbvia no que diz respeito aos problemas monetários”.

economia de qualquer tipo, responsável por dizer *a quem* e *em quais circunstâncias* é possível exercer algum controle sobre os recursos econômicos circulantes numa ordem social concreta. Aí, e justamente porque sem receitas financeiras a efetiva fruição de direitos subjetivos é impraticável, é que a faceta “extrafiscal” dos tributos adquire maior importância: “[...] a extrafiscalidade diz respeito também à legitimação de uma estrutura de poder, de dominação” (GASSEN, 2012, p. 43).

O reconhecimento da legitimidade do Estado brasileiro é, de fato, muitíssimo influenciado – e profundamente condicionado – pelos processos políticos de escolhas orçamentárias. Nesse particular, a alocação de receitas tributárias – a fonte de recursos mais significativa do orçamento público brasileiro – consiste na etapa política mais decisiva, para que sejam materializados os ideais de justiça econômica previstos na Constituição de 1988. Deveras, o equívoco em que incorrem os juristas brasileiros dedicados ao estudo do direito tributário não é do tipo propalado por Becker; pelos corredores de um “manicômio jurídico-tributário” transitam aqueles que ignoram, de modo propositado, o emprego das receitas procedentes do pagamento de tributos, receitas que cooperam decisivamente para a modelagem do aparato institucional do Estado brasileiro, sem o qual o exercício de nenhum dos direitos e liberdades econômicos constitucionalmente estipulados seria factível.³⁴⁰

Assim, questionamentos correlativos aos efeitos dos tributos sobre o desenvolvimento econômico não deveriam limitar-se aos seus “impactos sobre os preços relativos de bens e serviços”, ou a eventuais “desestímulos à poupança, ao trabalho e ao investimento produtivo”, como se a propensão dos indivíduos a poupar, a trabalhar e a investir independessem, para que surtisses os efeitos econômicos pretendidos, de uma estrutura regulatória estatal; em termos mais precisos, como se fossem viáveis os direitos a poupar, a trabalhar e investir, e a propriedade dos resultados econômicos deles decorrentes, em um contexto *pré-tributação*. Parece mesmo elementar, como assinala Gassen (2012, p. 45), a compreensão da maneira pela qual as receitas advenientes da cobrança de tributos contribuem (ou não) para o “[...] cumprimento por parte do Estado de um conjunto de tarefas que são entendidas como essenciais à vida em sociedade e que justificam a sua intervenção e a sua existência [...]”, numa perquirição doutrinária da *função legitimadora dos tributos* do Estado brasileiro, mobilizada por uma perspectiva *pós-tributação*.³⁴¹

³⁴⁰ Ver item 1.3, *supra*.

³⁴¹ As anotações de Valcir Gassen a respeito da extrafiscalidade, como um dos elementos legitimadores do poder, são importantes e seguem aqui transcritas, no que mais interessa: “Se a perspectiva fiscal é uma das faces da moeda do fenômeno da tributação nestes últimos séculos, a outra face é a perspectiva extrafiscal, isto é, a de que a cobrança de tributos tem por finalidade, além da arrecadatória, a intervenção na sociedade e também de

Difícilmente, essas questões deixariam de ser plenamente projetadas sobre as poucas análises doutrinárias brasileiras de direito tributário, relativas ao conceito de “gasto tributário” ou às “renúncias de receitas”: de fato, a transposição das rígidas estruturas dogmáticas características da doutrina tributária preponderante, no Brasil, haveria de circunscrevê-las à descrição de formas “jurídico-tributárias” e à investigação de suas respectivas “fenomenologias normativas”.

Essas impressões estão bem ilustradas, nas peculiaridades do *principal debate jurídico* estabelecido em torno do art. 14, da lei de responsabilidade fiscal, que dispõe acerca dos atos concessivos de benefícios ou incentivos fiscais resultantes em “renúncias de receitas”: enquanto Betina Treiger Grupenmacher (2001) e Edvaldo Brito (2001) hostilizavam o preceptivo, em virtude de sua pretensa inconstitucionalidade,³⁴² Estevão Horvath (2001) diria o contrário, isto é, teceria argumentos em favor de sua constitucionalidade.³⁴³ O fato é que, mesmo quando há consenso a respeito da “compatibilidade da norma, com a Constituição de 1988”, as abordagens doutrinárias brasileiras limitam-se ao enfadonho trabalho dogmático descritor dos conceitos de “isenção”, “anistia”, “remissão”, “crédito presumido” e outras “formas jurídico-tributárias” afins, em produções doutrinárias nitidamente caudatárias de uma tradição jurídica formalista e desatenta à realidade brasileira circundante.³⁴⁴

Por outro lado, Henriques (2010), quem sabe o único jurista brasileiro a ter elaborado algum estudo inteiramente dedicado aos “gastos tributários”, no Brasil, além de oferecer um esboço histórico *acrítico* a respeito das origens do conceito, não foi capaz de se libertar da trama formalista, típica das análises de direito tributário brasileiro: *preocupações meramente conceituais* haveriam de permiti-lo concluir pela inadequação do conceito de gasto tributário

legitimação do poder político, de legitimação da institucionalização da figura do Estado de uma ou outra forma. Essa última constatação é importante, pois as discussões acerca da finalidade extrafiscal dos tributos fica [sic] restrita à perspectiva regulatória e não alcança a perspectiva de legitimação do Estado, sendo que nos Estados constitucionais são de fundamental importância os processos de legitimação. Há assim, no Estado constitucional, uma legitimidade normativo-institucional e uma outra, uma legitimidade substancial, vinculada ao cumprimento por parte do Estado de um conjunto de tarefas que são entendidas como essenciais à vida em sociedade e que justificam a sua intervenção e a sua existência [...]”.

³⁴² Grupenmacher (2001, p. 23) preocupava-se em asseverar que o art. 14 consistia em um “[...] dispositivo imprestável juridicamente. A afirmação que ora se faz tem como supedâneo a inconstitucionalidade de que está eivado o citado dispositivo por afronta ao princípio federativo e ao preceito contido no art. 146 do Texto Supremo”. Brito (2001, p. 126), por sua vez, atentara para a inconstitucionalidade da lei de responsabilidade fiscal, como um todo, “[...] sob a ótica de seus *reflexos tributários*, notadamente, sobre a *regra de competência tributária*”.

³⁴³ Deste modo posicionou-se Horvath (2001, pp. 160-161): “À primeira vista, a previsão legal retro-referida colide frontalmente com a autonomia dos entes federativos, de vez que praticamente impede que estes concedam benefícios (*lato sensu*) fiscais de qualquer ordem, salvo se não afetarem as metas fiscais trazidas pela LDO. [...] Certos incentivos, outorgados com vistas a estimular determinadas atividades, estão proibidos de ser concedidos por um Município, por exemplo? Queremos crer que não”.

³⁴⁴ Outros exemplos de abordagens formalistas correlacionadas às “renúncias de receitas”, em Regis Fernandes de Oliveira (2010, pp. 463-469) e Carlos Valder do Nascimento (2011, pp. 134-150).

utilizado pela Secretaria da Receita Federal, em virtude de um desacordo semântico com a definição de “benefício fiscal” prevista na lei de responsabilidade fiscal.

O discurso principiológico, por sua vez, levaria Torres (2008, p. 320) a engrandecer o conceito de gasto tributário, argumentando que, em virtude do “princípio da clareza orçamentária”, “[...] se torna realmente importante desmascarar os diversos privilégios, a fim de que se identifiquem os odiosos”. Por isso, Torres (2008, p. 321) renderia homenagens ao trabalho de Surrey e McDaniel, que, segundo ele, “[...] ao denominar de ‘gasto tributário’ (*tax expenditure*) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto [...]”. Sua abordagem abstrata o impediu de constatar que tanto o conceito quanto o orçamento de gasto tributário, conforme inicialmente pretendia Surrey, fracassaram, nos Estados Unidos, mantidas as discussões a respeito dos “privilégios odiosos”, até hoje, no mesmo patamar em que se encontravam, há mais de 40 anos atrás.³⁴⁵ Mais que isso, a inclinação à importação de conceitos e noções estranhos à realidade institucional brasileira o afastou de uma abordagem voltada à problemática dos incentivos fiscais, no Brasil, país em que o assunto segue muito distante da “clareza” do princípio.

Ter todas essas considerações em mente é algo extremamente importante, já que as ideias propagadas pelo discurso doutrinário de direito tributário brasileiro exercem notável influência sobre os processos decisórios governativos, na formulação de políticas econômicas, sobre as produções normativas legislativas e também sobre as atividades judiciais, no Brasil. No exórdio do período republicano, estudos tributários e financeiros formulados por juristas como Aristides Milton, Rui Barbosa e Amaro Cavalcanti – esse último, a respeito da imunidade recíproca das entidades públicas – influíram, ainda que de modo restrito e com reduzido alcance prático, sobre o terreno da codificação tributária e financeira, em antecipação aos contributos – esses, mais decisivos - das ideias jurídicas de Alfredo Varela, resultantes no Código Financeiro da República de 1902, e de Dídimo Agapito da Veiga, culminante no Código de Contabilidade Pública de 1922 (Souza, 1954).

Além do mais, o Código Tributário Nacional, publicado em 1966, e ainda vigente, é originário de um Anteprojeto formulado integralmente pelo renomado jurista Rubens Gomes de Souza, sob o influxo do pensamento jurídico de Carvalho Pinto, Aliomar Baleeiro e Gilberto Ulhôa Canto (Souza, 1954). Com efeito, a Comissão designada pelo Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, incumbida da elaboração de um Código Tributário Nacional,

³⁴⁵ Ver itens 3.1 e 3.2 *supra*.

também composta por *economistas* e outros *técnicos do quadro de pessoal da pasta ministerial*, orientaria o melhor de seus esforços no sentido de apresentar um Projeto conciliável com o “clima tributário do país”, “[...] evidenciado pelo direito positivo encarado como expressão concreta da realidade nacional no tríptico plano econômico, político e jurídico” (SOUZA, 1954, p. 90). No entanto, o pensamento jurídico haveria de prevalecer, como se lê neste trecho do Relatório elaborado por Rubens Gomes de Souza e aprovado pela Comissão Especial:

[S]em ignorar a decisiva importância do sistema tributário como mecanismo de atuação da política social, econômica e financeira, a Comissão preocupou-se de confinar seus trabalhos ao terreno jurídico exclusivamente. O direito, como instrumento de atuação, presta-se indiferentemente a pôr em funcionamento as ideologias mais diversas: por isso mesmo a Comissão teve a cautela constante de se conservar em terreno rigorosamente neutro, evitando soluções jurídicas que pudessem interferir com a atividade do legislador ordinário no tocante à orientação política ou econômica que se deseje imprimir através da legislação tributária específica, ou que viessem condicionar a formulação dessa orientação por parte daqueles a quem possa competir a respectiva responsabilidade. (Souza, 1954, p. 91).

A nota mais característica da doutrina tributária brasileira está bastante evidente, nas justificações apresentadas por Rubens Gomes de Souza: o acentuado afastamento entre o direito tributário e a realidade socioeconômica existente no Brasil. Numa perspectiva mais específica, a proeminência do confinamento dos trabalhos da Comissão Especial em terreno exclusivamente jurídico haveria de resultar na absorção legislativa de conceitos estabelecidos em doutrina, como se lê neste excerto da Exposição de Motivos do Ministro Oswaldo Aranha, elaborada por ocasião do encaminhamento, ao Presidente da República, do Projeto de Código Tributário Nacional:

Mesmo sem negar a impropriedade da inclusão de conceitos doutrinários no texto da lei, todavia é forçoso reconhecer que, na fase atual da elaboração do direito tributário entre nós, a fixação de determinados conceitos básicos é essencial para assegurar ao Código a plenitude de sua eficácia.³⁴⁶

O fato é que *há um profundo desacordo* entre o corpo doutrinário de direito tributário brasileiro, com o conjunto de aspirações político-sociais pelo efetivo exercício de direitos, no

³⁴⁶ Exposição de Motivos nº 1.250, de 21 de julho de 1954. Pouco antes, o Ministro Oswaldo Aranha diria que teria cooperado para a ausência de uma codificação sistemática dos princípios gerais de direito tributário “[...] o estado ainda um tanto incipiente dos estudos tributários entre nós, quer no plano econômico e financeiro, quer no plano jurídico, privando o legislador do estímulo natural que lhe traz a elaboração doutrinária [...]”.

Brasil, e com as condições socioeconômicas brasileiras reais que se pretende modificar, a partir do emprego de incentivos fiscais. Apesar de tudo, é visível, ainda hoje, a influência do pensamento jurídico de direito tributário dominante, no Brasil. Basta ver, por exemplo, a composição da recentíssima “Comissão Especial de Notáveis”, instituída pelo Senado Federal, com a finalidade de analisar e propor soluções para questões relacionadas ao Sistema Federativo: lá estão Paulo de Barros Carvalho e Ives Gandra da Silva Martins, apenas para mencionar os juristas tributaristas brasileiros. Com efeito, *há alguma utilidade político-institucional*, em uma dogmática como a que matiza o doutrinamento tributário brasileiro; notou-a Castro (2011, p. 28), nos seguintes termos:

O rígido formalismo jurídico característico de muitos tributaristas brasileiros certamente reflete uma condição do direito brasileiro como um todo. [...] A consequência disto é o “fechamento” do direito em suas próprias formas, ainda que elas nada tenham a ver com a realidade, a não ser o fato de, eventualmente, encobrirem relações de poder, mantendo certamente por causa disso, estranha mas compreensivelmente, alguma utilidade institucional.

Isso não precisa ser assim. O jurista afeito aos estudos de direito tributário é preciso que se apegue aos *elementos substantivos da realidade brasileira*, justamente para que adquira uma percepção crítica a respeito do emprego das ferramentas jurídicas, em favor de políticas declaradamente transformadoras da ordem socioeconômica concreta. Nesse sentido, Becker (1972, pp. 543-544) - mesmo refém de uma fidelidade irrestrita às suas próprias convicções a respeito do papel transformador do direito tributário, isto é, a de mero *instrumento a serviço de uma política qualquer* - até que teria razão, em um ponto: “[...] a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la”. O problema é que a função demasiadamente restritiva do direito tributário, na visão de Becker, tende a *excluir a parcela de responsabilidade do jurista*, por eventuais injustiças sociais e econômicas verificáveis, no Brasil; em seu modo de ver, apenas a política tem os seus próprios objetivos econômico-sociais.³⁴⁷ Como resultado, o pensamento jurídico adstringe-se à instrumentação de conceitos rigorosamente definidos, sem compromisso com a realidade, o que, como adverte Castro (2012, p. 218), “[...] faz da prática do direito um instrumento

³⁴⁷ Este é o inteiro teor da passagem referenciada dos estudos de Becker (1972, pp. 543-544): “O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu “objetivo próprio” (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma Política. Esta (a Política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais. Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la”.

político velado. Mas, se o direito for um instrumento de promoção da liberdade do indivíduo, deve ser orientado para dissolver as relações de poder [...] não para coonestá-las”.³⁴⁸

O fosso forjado entre “realidade” e “doutrina” precisa ser superado, a partir de teorizações interdisciplinares que busquem a compreensão das efetivas transformações operadas pelas ideias e instrumentos jurídicos “extrafiscais”, na ordem socioeconômica concreta brasileira. Do contrário, o papel do jurista se verá reduzido ao de um simples observador acrítico, condescendente com uma realidade eventualmente injusta.

4.2 A UTILIDADE INSTITUCIONAL DE UM CONCEITO

A Secretaria da Receita Federal (SRF) parece atuar isoladamente, do ponto de vista institucional, quando o assunto é a assimilação do conceito de gasto tributário, no Brasil. Reclusa nos estreitos limites impostos por atividades promotoras de “maior uniformização com o entendimento utilizado em outros países” – em que tem fortemente se empenhado, sobretudo após a transição conceitual operada em 2003³⁴⁹ – a SRF deixa de prestar um contributo mais significativo à questão dos incentivos fiscais, do que o de simplesmente apresentar *soluções metodológicas de estimação financeira* e de apresentar a *discriminação dos valores renunciados*, pelo governo brasileiro, em virtude de políticas econômicas por eles (pelos incentivos fiscais) viabilizadas.

Indiscutivelmente, a elaboração de metodologias mais precisas de estimativa e a descrição da dispersão dos “gastos tributários” por função orçamentária e região geográfica consistem em afazeres institucionais bastante relevantes, desde que integrados, efetivamente, em projetos de coordenação política voltados a *assegurar a materialização de melhorias nas condições socioeconômicas da sociedade brasileira como um todo*. Em outras palavras, *a expressão numérica dos incentivos fiscais – tradutora de sua faceta orçamentária - é inútil, a*

³⁴⁸ A inteireza das impressões de Castro (2012, p. 218) segue aqui transcrita: “Os juristas brasileiros absorveram a cultura jurídica ‘conceitualista’ do direito europeu continental. Tratar o direito intelectualmente a partir de conceitos prontos, contudo, apresenta desvantagens. Sob o conceitualismo, o direito prático, que se aplica à ‘matéria’ do social, passa a ficar dependente de ‘formas’ que a ela acabam sendo impostas, frequentemente de maneira associada ao uso da força (efetiva ou ameaçada), ou ao emprego de algum outro modo de intimidação, algum constrangimento iníquo. Não haver, na cultura jurídica, espaço para se reconhecer a ‘insuficiência da forma’ faz da prática do direito um instrumento político velado. Mas, se o direito for um instrumento de promoção da liberdade do indivíduo, deve ser orientado para dissolver as relações de poder estabelecidas por meio de constrangimentos iníquos, não para coonestá-las”.

³⁴⁹ Ver item 3.3 *supra*. Para um posicionamento crítico, ver item 3.2 *supra*.

não ser que auxilie decisivamente o homem público brasileiro a compreender o modo por que o exercício de direitos é comprometido – ou favorecido – pelas políticas econômicas que os deram (aos incentivos fiscais) ocasião institucional, *permitindo-o preservá-los ou descartá-los*, conforme propiciem progressos ou retrocessos na ordem econômico-social concreta brasileira.

Todavia, os principais mecanismos de controle político dos incentivos fiscais, no Brasil, estão restritos ao propósito de assegurar e preservar o “equilíbrio das contas públicas”, de acordo com o que estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal.³⁵⁰ Esses mecanismos – *na prática, ostensivamente descumpridos* – ocupam a quase totalidade da agenda de iniciativas de instituições públicas propensas a exercer algum tipo de gerenciamento sobre os ditos “gastos tributários”, *pouco contribuindo, com isso, para avaliações comprometidas com os impactos socioeconômicos* de políticas estruturadas com base na concessão de incentivos fiscais.

A trajetória institucional do Tribunal de Contas da União (TCU) é ilustrativa: responsável por *fiscalizar a aplicação e o real benefício socioeconômico* procedente das “renúncias de receitas”,³⁵¹ o fato é que os instrumentos de fiscalização empregados pelo TCU - no exercício específico dessas atribuições - têm permanecido cingidos a *questões meramente conceituais* ou à *verificação da adequação dos procedimentos de concessão e ampliação dos incentivos fiscais aos preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal*.

³⁵⁰ Ver item 3.3 *supra*.

³⁵¹ Essas competências atribuídas ao Tribunal de Contas da União estão previstas nos artigos 70 e 71, da Constituição Federal; no § 1º, do artigo 1º, da lei 8.443, de 16 de julho de 1992, “Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União”; e no artigo 257, de seu Regimento Interno, como se lê, respectivamente: “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. [...] Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete [...]”; “Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei: [...] § 1º No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, de legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas”; “Art. 257. A fiscalização pelo Tribunal da renúncia de receitas será feita, preferentemente, mediante auditorias, inspeções ou acompanhamentos nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias, sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos, entidades e fundos, quando couber, na forma estabelecida em ato normativo. Parágrafo único. A fiscalização terá como objetivos, entre outros, verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados no caput, bem como o real benefício socioeconômico dessas renúncias”.

No ano de 1994, haveria de ser instaurado o primeiro procedimento de fiscalização a respeito do “Demonstrativo de Benefícios Tributários”, no âmbito do TCU.³⁵² Aí, ao assinalar a presença de “impropriedades conceituais” na elaboração do documento, a unidade técnica de fiscalização poderia propor uma série de determinações direcionadas à SRF, *para que fizesse constar* de “Demonstrativos” futuros algumas específicas informações, bem como *para que deles fossem excluídas*, a partir de então, diversas outras.³⁵³ Curiosamente - porque as conclusões a que haviam chegado os técnicos do TCU foram incorporadas ao Relatório lido em Plenário - o voto proferido pelo Ministro Adhemar Ghisi, em 30 de setembro de 1998, parecia sinalizar para outra direção, sobretudo em virtude deste trecho de suas manifestações:

Diferentemente de passado recente, não se admite hoje qualquer forma de privilégios ou favores desnecessários com verbas públicas. [...] [B]enefícios, incentivos, ou alívios tributários, ou qualquer outro benefício de natureza tributária [...] somente são aceitáveis se de alguma forma se revelarem instrumento de desenvolvimento de segmentos menos favorecidos ou de toda a sociedade.³⁵⁴

No entanto, a auditoria realizada pelo quadro técnico do Tribunal de Contas da União – “reveladora” de *dissídios conceituais* relacionados com a significação atribuída ao termo “benefício tributário”, nos trabalhos de estimação e demonstração realizados no âmbito da SRF – haveria de orientar a Decisão firmada pelo Tribunal Pleno. Com efeito, a apresentação de uma *conceituação juridicamente balizada* exigia que se ouvisse o Ministério Público, cujo Parecer, incorporado ao Relatório lido em Plenário, além de exaltar a “extrafiscalidade tributária”, reproduziria excertos de doutrina, a respeito dos conceitos de “isenção”, “imunidade”, “redução de alíquotas e bases de cálculo”, etc., *sem nenhuma menção aos efeitos concretos dos incentivos fiscais examinados*. Tudo isso, para que fosse possível determinar a *inclusão de uns* e a *exclusão de outros itens* enumerados no “Demonstrativo de Benefícios Tributários”, por uma *questão de ajuste conceitual*.³⁵⁵

Vinte anos se passaram, desde a instauração do primeiro procedimento de fiscalização do “Demonstrativo de Benefícios Tributários” elaborado pela SRF, e, de um modo geral, as “auditorias” e os “levantamentos” realizados pelo TCU permanecem, *essencialmente*, como

³⁵² O procedimento de fiscalização dizia respeito ao “Demonstrativo de Benefícios Tributários” elaborado para o exercício fiscal de 1995. Ver “Relatório de Levantamento de Auditoria” autuado sob o nº 022.902/1994-5.

³⁵³ As inclusões diziam respeito ao imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, ao imposto sobre operações financeiras e ao imposto territorial rural; as exclusões, ao imposto de importação, ao imposto sobre produtos industrializados e às Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS - e para o PIS/PASEP.

³⁵⁴ Ver Decisão 674/1998, decorrente do “Relatório de Levantamento de Auditoria” nº 022.902/1994-5.

³⁵⁵ De todo modo, as análises contidas no “Relatório de Levantamento de Auditoria” de nº 022.902/1994-5 resultariam na adoção de novas metodologias de cálculo e de uma nova concepção conceitual, por parte da Secretaria da Receita Federal, nos demonstrativos elaborados a partir de 1996. Ver mais no item 3.3 *supra*.

se achavam, em 1994. Há, contudo, uma circunstância que tende a tornar as ações do Tribunal de Contas potencialmente mais perigosas, do que as do passado: o TCU dispõe, atualmente, de uma quantidade de informações bastante significativa – que supera, em muito, aquela de que dispunha, anos atrás - a respeito das “renúncias de receitas” da União; ainda assim, estranhamente, circunscreve a sua atuação fiscalizadora a *definições conceituais* e a *aspectos puramente fiscais*, correlacionados aos incentivos fiscais e seus efeitos concretos.

De fato, importantes constatações assinaladas pela equipe técnica do Tribunal, em 2003 e 2004,³⁵⁶ como as de que “os valores dos benefícios regionalizados, para o exercício de 2004, indicam que a região Sudeste representa 51,52% [...] do total estimado de benefícios tributários” ou a de que “não há queda da renúncia de receitas de tributos federais [...], mas sim a perspectiva de aumento em face de pressões de vários setores da sociedade [...]”, por exemplo, foram obscurecidas por aportes doutrinários explicativos da “fenomenologia” das isenções e da alíquota zero, em citações diretas a estudos de José Souto Maior Borges, Paulo de Barros Carvalho, Aires Barreto e Mizabel Derzi. Daí é que derivaria o Acórdão nº 1.060/2005, proferido em Plenário, para *determinar a inclusão*, no “Demonstrativo de Benefícios Tributários”, de uma série de dispositivos legais concessivos de incentivos fiscais que não foram inseridos nos “Demonstrativos” dos anos de 2004 e 2005.³⁵⁷ Não é difícil perceber que, nessas específicas ações de fiscalização, *questões meramente conceituais preponderaram*.³⁵⁸

Em ação fiscalizadora instaurada em 2009, ademais, ocupou-se a equipe técnica do TCU da apuração do cumprimento dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal garantidores de que a concessão ou ampliação das “renúncias de receitas” *não afetarão o*

³⁵⁶ O recebimento da Proposta de Fiscalização e Controle nº 66 de 2001, encaminhada pela Comissão de Tributação e Finanças da Câmara dos Deputados, por iniciativa do Deputado Luiz Carlos Hauly, resultaria na instauração de dois procedimentos de fiscalização, a saber, o “Relatório de Auditoria” nº 003.924/2003-0, de 2003, e o “Relatório de Levantamento de Auditoria” nº 008.197/2004-3, de 2004, ambos “com o objetivo de analisar o impacto das renúncias de receitas no orçamento da União”. O “Relatório de Levantamento de Auditoria” nº 008.197/2004-3, de 2004, apenas atualizaria as informações contidas no “Relatório de Auditoria” nº 003.924/2003-0, de 2003: enquanto esse último compreenderia os exercícios fiscais de 1997 a 2003, o primeiro abrangeria – também - o período de 2003 a 2005.

³⁵⁷ Ver “Relatório de Levantamento de Auditoria” nº 008.197/2004-3, de 2004.

³⁵⁸ Os diversos quesitos formulados pela Comissão de Tributação e Finanças da Câmara dos Deputados para nortear os trabalhos de auditoria da Unidade Técnica do TCU – todos atinentes aos *efeitos orçamentários e financeiros* procedentes das “renúncias de receitas” da União - não pareceram suficientes: adicionalmente, os técnicos propuseram que se analisasse “do ponto-de-vista jurídico-tributário e econômico-social o documento demonstrativo de benefícios tributários com a finalidade de identificar supostas renúncias que não estejam incluídas ou incluídas inadequadamente”. Esta manifestação da equipe técnica, contida no Relatório apresentado nos autos do “Relatório de Auditoria” nº 003.924/2003-0, sintetiza o cerne das preocupações que tem orientado, preponderantemente, as diretrizes estabelecidas em Acórdãos do TCU: “O Tribunal tem envidado esforços, por meio de deliberações decorrentes de trabalhos de auditorias, no sentido de orientar a Secretaria da Receita Federal no aprimoramento da definição de renúncias de receita, buscando retratar de forma mais evidente, transparente e fidedigna as despesas implicitamente realizadas por intermédio do sistema tributário”.

*cumprimento das metas fiscais.*³⁵⁹ *Sem deixar de lado questões conceituais* – enaltecendo a conformidade institucional brasileira, com relação às diretrizes contidas em manuais de “boas práticas fiscais” elaborados pelo FMI e pela OCDE³⁶⁰ – o Tribunal de Contas preocupou-se – sobretudo – em *coibir a utilização do excesso de arrecadação* ou de *ajustes na programação orçamentária e financeira da despesa pública* como medida de compensação para o estabelecimento de “renúncias de receitas”, por contrariedade aos preceitos contidos na lei complementar nº 101.³⁶¹ Esta constatação sintetiza os lindes da fiscalização procedida pelos técnicos do TCU:

Como se pode observar ao longo do presente levantamento, é patente a fragilidade do controle quanto ao cumprimento das disposições previstas no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000. Como já ressaltado, o descumprimento das condições estabelecidas para a concessão ou ampliação de renúncias de receitas podem comprometer o equilíbrio das contas públicas e o alcance das metas fiscais.³⁶²

O engajamento das unidades técnicas do TCU em atividades de fiscalização restritas a aspectos *conceituais e estritamente fiscais* das “renúncias de receitas” torna-se ainda menos compreensível, quando se tem em conta que – desde longa data – essas mesmas ações fiscalizadoras têm revelado a *existência de um profundo desgoverno, no acompanhamento dos resultados socioeconômicos concretos de políticas econômicas baseadas na concessão de*

³⁵⁹ Ver procedimento de “Levantamento” nº 015.052/2009-7, no âmbito do TCU.

³⁶⁰ Por isso a afirmação de que “[n]a Constituição Federal de 1988, baseado na experiência internacional, o constituinte buscou, em vários dispositivos, garantir a transparência e o controle das renúncias de receitas [...]”. Quanto às questões conceituais, este trecho é ilustrativo: “Vários são os termos utilizados como sinônimos para ‘renúncia de receita’: ‘benefício tributário’, ‘gasto tributário’, ‘incentivo tributário’, ‘alívio tributário’, ‘desoneração tributária’ e outros. Embora a sua definição seja controversa e pouco explorada pela doutrina especializada em direito tributário e financeiro, a experiência internacional, bem como alguns dispositivos da legislação pátria podem ser utilizados como norte para a difícil tarefa de delinear um conceito a ser observado para aplicação e controle das condições impostas no art. 14 da LRF”. Ver procedimento de “Levantamento” nº 015.052/2009-7, no âmbito do TCU. Para uma crítica, ver itens 3.2 e 3.3 *supra*.

³⁶¹ Cumpre notar que, em decorrência das auditorias procedidas pelo TCU, o Poder Executivo Federal encaminhou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (PLP 238/2013), para alterar o art. 14 da lei complementar nº 101, e incluir “a existência de excesso de arrecadação tributária, conforme estimativa constante de decreto de programação financeira” entre as condições para a concessão ou ampliação de “incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”.

³⁶² Ver procedimento de “Levantamento” nº 015.052/2009-7, no âmbito do TCU. Desse procedimento resultou o Acórdão nº 747/2010, cujas principais “recomendação” e “determinação” contidas em seus dispositivos seguem transcritas: “9.1. recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal e a Secretaria do Tesouro Nacional, defina uma metodologia para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas, com vistas ao cumprimento efetivo do caput do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal; [...] 9.2. determinar ao Ministério da Fazenda que: [...] 9.2.3. em conjunto com o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão: 9.2.3.1. adote, quando da concessão ou ampliação de renúncias de receitas, providências com vistas a que não sejam utilizados, como medidas de compensação às renúncias, os ajustes na programação orçamentária e financeira da despesa pública nem o excesso de arrecadação, em estrita observância ao inciso II do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal; [...]”.

incentivos fiscais.³⁶³ Em recentíssimo “Levantamento de Auditoria Operacional”, técnicos do Tribunal de Contas advertiram que *a maioria absoluta* das políticas governamentais “financiadas” mediante a concessão de incentivos fiscais – resultantes em “renúncias de receitas” – *não tem os seus efeitos práticos monitorados* pelos Ministérios setoriais do Poder Executivo Federal aos quais competiria, em primeiro lugar, formulá-las e implantá-las.³⁶⁴ Não se sabe, dessa forma, *se os objetivos políticos norteadores da instituição de incentivos fiscais têm sido atingidos, tampouco se deles (dos incentivos fiscais) afluem benefícios para o conjunto da sociedade brasileira*. Com isso em vista, os auditores do TCU poderiam afirmar que

[a] dificuldade de se realizar análises de resultados não justifica a ausência de, ao menos, tentativas de fazê-lo. Ademais, questiona-se a escolha do gestor por uma intervenção que já se sabe, de antemão, que não será avaliada, seja por falta de ferramentas e condições para isso, seja por falta de vontade política.

Do mesmo modo, aliás, essas mesmas asserções servem bem ao propósito de questionar a tendência “*conceitualista*” e “*fiscalista*” que tem caracterizado, de uma maneira geral, a atuação fiscalizadora do TCU e que o tem permitido abster-se de avaliar o *real benefício socioeconômico procedente das renúncias de receitas*. O *panorama institucional* é muito bem traçado, pelos procedimentos de auditoria e levantamento a que propendem as unidades técnicas do Tribunal de Contas; no entanto, as constatações a que chegam não têm resultado em avaliações cuidadosas, a respeito dos impactos econômicos e sociais das políticas econômicas embasadas na concessão de incentivos fiscais. De fato, revelado recentemente, este tem sido mesmo o critério predominante – há vinte anos - nos trabalhos de fiscalização técnica empreendidos no âmbito do TCU: “Cabe salientar que o trabalho não se

³⁶³ O TCU já teria assinalado, no “Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República” para o exercício de 2000, que “[e]mbora haja relevância constitucional, bem como esteja entre os preceitos da responsabilidade fiscal, o assunto [das renúncias de receitas] não tem recebido o devido tratamento no âmbito do Poder Executivo, especialmente no que tange à sua mensuração e ao seu efetivo acompanhamento. Isso porque o único órgão do governo que procede a uma mensuração sistemática é a Secretaria da Receita Federal – SRF, por meio do Demonstrativo de Benefícios Tributários – DBT, sendo que essa mensuração é realizada em condições operacionais precárias”. Em 2003, os técnicos do TCU haveriam de constatar – novamente - a ausência de avaliações sistemáticas, por parte das diversas unidades do Poder Executivo, de políticas públicas “financiadas” por “renúncias de receitas”, no “Relatório de Auditoria” nº 003.924/2003-0, de 2003, se lê: “A constatação de benefícios tributários sendo realizados sem o devido acompanhamento e levantamento de valores implica em não cumprimento mais abrangente possível e fidedigno à obrigatoriedade de dar transparência ao conjunto dos gastos indiretos realizados por meio do sistema tributário”.

³⁶⁴ Ver “Relatório de Levantamento de Auditoria” nº 018.259/2013-8, no âmbito do TCU.

propôs a analisar a fundo cada mecanismo de renúncia tributária, pois [...] o levantamento pretendeu fornecer uma visão geral acerca desses mecanismos”.³⁶⁵

Apesar de tudo, o desarranjo governamental verificado no curso das ações fiscalizadoras do TCU indicia que há algo além da “falta de vontade política”, na gestão dos efeitos concretos propagados por incentivos fiscais: sobressalta, de fato, que, *no Brasil, é reduzida a utilidade institucional* do conceito de “gasto tributário” e do “Demonstrativo de Gastos Tributários” elaborado pela SRF.

No âmbito do Poder Executivo Federal, é notável o desconhecimento por parte do conjunto dos gestores de políticas públicas, a respeito da *equivalência financeira* entre incentivos fiscais e gastos orçamentários. Com exceção dos quadros dedicados a atividades correlativas às áreas fiscal, tributária e orçamentária – como, por exemplo, aqueles que compõem os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão – observa-se o *predomínio da cultura de que “renúncias de receitas” não constituem recursos públicos* e que, por isso, qualquer empenho governamental no sentido de gerir e monitorar a sua aplicação seria prescindível. Justamente por isso é que, ao concluírem as recentíssimas apurações de auditoria, a unidade técnica do TCU pôde asseverar que “[...] não há uma uniformidade de entendimento sobre os gastos tributários como fonte de financiamento de políticas públicas entre os ministérios responsáveis pela gestão desses mecanismos”.³⁶⁶

É dessa contextura que resulta o isolamento da SRF, quando o assunto é a utilidade institucional de um conceito de “gasto tributário”, no Brasil. A ausência de uma percepção compartilhada entre as diversas unidades de governo gestoras de políticas públicas, a respeito dos efeitos orçamentários e – principalmente – das repercussões econômicas e sociais advinentes da subministração governamental de incentivos fiscais, *impede a tradução de seus custos socioeconômicos, no lugar de uma fria evidenciação de seus possíveis impactos sobre o cumprimento de metas fiscais*.³⁶⁷ O “Demonstrativo de Gastos Tributários” torna-se,

³⁶⁵ Ver “Relatório de Levantamento de Auditoria” nº 018.259/2013-8, no âmbito do TCU.

³⁶⁶ Essas impressões foram extraídas do já citado “Relatório de Levantamento de Auditoria” nº 018.259/2013-8. No mesmo procedimento de fiscalização, foram estas as manifestações a respeito do desarranjo institucional estabelecido em torno da gestão das “renúncias de receitas”: “Vários fatores cooperam para esse desencontro de informações, como: conceituação e terminologia sobre o assunto ainda obscura; falta de conhecimento teórico por parte dos gestores; cultura de que renúncia tributária não é dinheiro público, portanto não é necessário geri-la e controlá-la; e ausência de regras bem definidas para sua instituição e gestão”.

³⁶⁷ Para o cumprimento do art. 14 da lei complementar nº 101, vale notar, o Ministério da Fazenda tem contado com o apoio de argumentos jurídicos formulados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). O posicionamento dos principais formuladores de políticas econômicas baseadas na concessão de incentivos fiscais tem sido amparado por fundamentos jurídicos eminentemente formalistas, voltados por completo ao atendimento das “metas fiscais”. É o que se infere do “PARECER PGFN/CAT/Nº 2456/2012”, documento formulado pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da PGFN que consolida as “manifestações já elaboradas a propósito da norma inscrita no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de

assim, uma peça meramente ilustrativa da *dimensão financeiro-fiscal* dos incentivos fiscais, *impedindo, com isso, a revelação de seus efeitos sobre o efetivo exercício de direitos* por parte dos cidadãos brasileiros, ou de seus *impactos sobre a distribuição de recursos econômicos*, na ordem socioeconômica concreta brasileira.

Cumprido esclarecer que, no particular aspecto da dimensão financeiro-fiscal do “Demonstrativo dos Gastos Tributários”, há um *desafio metodológico* aparentemente inelutável: no intuito de *estimar as receitas governamentais perdidas* em virtude da concessão de incentivos fiscais – receitas essas que dão origem aos “gastos tributários”, na acepção atribuída ao termo pela SRF - os técnicos da Receita Federal *não consideram* eventuais modificações no comportamento dos contribuintes beneficiados e nem os reflexos propagados pelos incentivos sobre a arrecadação de outros tributos. Em termos mais claros e diretos, a SRF *pressupõe* que indivíduos e setores beneficiários de políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais *teriam conduzido os seus negócios no sentido objetivado pelo governo, independentemente dos estímulos tributários*.³⁶⁸ A avaliação é *estática*, o que é por si só bastante problemático, já que, em sua essência, rejeita a eficácia do “efeito indutor” de condutas, supostamente imanente aos incentivos fiscais.³⁶⁹ Com isso, não seria absurdo afirmar que *nem mesmo a feição financeiro-fiscal das estimativas de “gastos tributários” realizadas pela SRF possui alguma utilidade analítica de maior significância*, uma vez que não retrata, com fidelidade, os valores efetivamente “gastos” pelo governo, em virtude da concessão de incentivos fiscais.

Há uma questão adicional, que justifica – neste ponto - a delonga na análise da metodologia de dimensionamento estático dos “gastos tributários” utilizada pela SRF, porque é também exemplificativa da “desordem institucional” relativa à gestão das “renúncias de

Responsabilidade Fiscal – LRF”, neste sentido: “Oportuno ressaltar, ainda, que cabe a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, dada a sua atuação em âmbito de consultoria, tão-somente o alerta quanto à necessidade de observância do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Isto é, eventual aferição do efetivo cumprimento das regras ali concebidas refoge do âmbito de análise deste órgão consultivo”.

³⁶⁸ No já mencionado procedimento de fiscalização do TCU registrado no “Relatório de Levantamento de Auditoria” nº 018.259/2013-8, se lê: “Por sua clareza, cumpre reproduzir resposta da RFB contendo a descrição da sua metodologia para previsão das renúncias tributárias do DGT [...]: ‘A metodologia de cálculo empregada pela RFB é individualizada para cada item de gasto tributário. O propósito das estimativas realizadas pela RFB é quantificar a perda de arrecadação que o Estado suporta, produto da aplicação dos gastos tributários. Nessa visão as medições são realizadas de maneira isolada e não são consideradas modificações no comportamento dos contribuintes e nem o reflexo na arrecadação de outros tributos’”.

³⁶⁹ A Receita Federal não disponibiliza o “caderno metodológico” que utiliza como guia, para a realização das estimativas e projeções contempladas pelo “Demonstrativo” que elabora, circunstância apurada pelos técnicos do TCU e explicitada no “Relatório de Levantamento de Auditoria” nº 018.259/2013-8, desta forma: “Em reunião, a RFB informou que há um caderno metodológico naquela secretaria para o cálculo da previsão de cada item de gasto tributário do DGT. No entanto, essa metodologia não é publicada pela RFB para fins de consulta por parte da sociedade, especialmente estudiosos do assunto e órgãos de controle”.

receitas” no âmbito do Poder Executivo Federal. A lei de diretrizes orçamentárias para o ano de 2008 haveria de ser modificada pelo Congresso Nacional, no curso de seu processo legislativo, para que dela constasse um dispositivo que tornaria obrigatória a estimação dos impactos das “renúncias de receitas” da União, sobre as transferências constitucionais de recursos financeiros a Estados e Municípios.³⁷⁰ Ouvido o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o Presidente Luís Inácio Lula da Silva encaminhou ao Congresso Nacional as seguintes razões de veto, que seguem aqui transcritas em sua parte mais importante:

O estabelecimento de uma exigência complexa como proposta n[º] § 3º do art. 98 [...] inibiria a atuação do Governo Federal, podendo ainda gerar pleitos de compensação por supostas perdas por partes de governos subnacionais que alegassem prejuízos, ainda que inexistentes, em decorrência das medidas implementadas pelo Governo Federal. [...] Dessa forma, ficaria limitado, em grande medida, o poder do Estado Brasileiro de induzir o desenvolvimento e de manter-se como sujeito ativo do processo de modernização das estruturas sociais, políticas e econômicas. [...] Por fim, há efeitos econômicos dinâmicos das desonerações tributárias que são de difícil mensuração. Assim, seria inviável, com um mínimo de precisão, se demandar esse tipo de detalhamento ao nível de Estados, Distrito Federal e Municípios. De fato, os efeitos das desonerações tributárias que estimulam a atividade econômica, ao induzirem o crescimento da produção, da renda, das exportações e do consumo, também aumentam a arrecadação tributária geral, considerado certo intervalo de tempo. Desse modo, como não é possível realizar de maneira minimamente satisfatória cálculos regionalizados para Estados e Municípios dos efeitos das exonerações fiscais sobre todas suas rendas tributárias, o disposto no § 3º concorre para induzir a conclusões totalmente equivocadas acerca da distribuição de seus efeitos entre os entes da Federação.³⁷¹

³⁷⁰ Esta era a redação prevista no § 3º, do art. 98, do então “Projeto de Lei 2, de 2007-CN”: “Os projetos de lei e medidas provisórias que, direta ou indiretamente, acarretem renúncia de receita tributária, financeira ou patrimonial de Estado, do Distrito Federal ou de Município, ressalvadas as repartições constitucionais e legais de receita, deverão ser acompanhados da estimativa do impacto orçamentário-financeiro na arrecadação desses entes”. Como se sabe, a União entrega a Estados e Municípios uma parcela do produto da arrecadação do imposto de renda, do imposto sobre produtos industrializados e da contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis (essa última somente aos Estados e Distrito Federal), conforme prevê o art. 159, da Constituição Federal, nestes termos: “Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; [...] d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo”.

³⁷¹ Mensagem nº 599, de 13 de agosto de 2007, publicada no Diário Oficial da União de 14.8.2007.

Nem mesmo uma avaliação pouco criteriosa seria incapaz de notar a posição contraditória que firma o Poder Executivo Federal, a respeito dos “efeitos dinâmicos” das desonerações tributárias. Em um primeiro momento, a retórica é *resoluta*: assegura – com alguma naturalidade - a produção de efeitos benéficos advindos dos incentivos fiscais, no “processo de modernização das estruturas sociais, políticas e econômicas”; em seguida, o discurso torna-se bem mais cauteloso e lança dúvidas sobre a “indução do desenvolvimento”, diante da constatação de que os *efeitos econômicos dinâmicos das desonerações tributárias são de difícil mensuração* e que, portanto, seria inviável, com um mínimo de precisão, esse tipo de detalhamento ao nível regional. Quando se leva em conta o fato de que grande parte das políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais destina-se ao propósito de reduzir as desigualdades entre as diversas regiões do Brasil, fica fácil perceber que há, de veras, uma *difusa incompreensão institucional a respeito da utilidade das “renúncias de receitas”, na propiciação de melhorias socioeconômicas, na ordem social concreta brasileira.*

Por outro lado, a *natureza puramente informativa* do “Demonstrativo de Gastos Tributários” não propicia a suscitação de debates democráticos, em torno das escolhas orçamentárias realizadas no âmbito do Poder Legislativo. O documento apenas acompanha o projeto de lei orçamentária anual encaminhada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional e *não constitui objeto de escrutínio parlamentar*; isso quer dizer que os itens de “gasto” nele previstos *não se acham propriamente integrados ao processo legislativo orçamentário* e, por essa razão, *não são votados pelo Parlamento.*

A participação parlamentar em processos decisórios correlativos à adoção (ou não) de políticas econômicas viabilizadas por mecanismos de incentivo fiscal está limitada à fase de concepção das leis instituidoras de benefícios tributários, em virtude das exigências previstas no art. 150, § 6º, da Constituição Federal.³⁷² As leis aprovadas, de uma maneira geral, não contam com a presença de cláusulas de vigência, o que resulta na *crystalização da provisão de recursos públicos para indivíduos e setores específicos de atividade econômica*, operada por intermédio das “renúncias de receitas tributárias”.³⁷³ Essas circunstâncias são agravadas pelo fato de que *o Congresso Nacional não se empenha em promover revisões periódicas das medidas de estímulo tributário* que aprova e tampouco as rediscute, anualmente, nos

³⁷² Esta é a redação do dispositivo constitucional mencionado: “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.”

³⁷³ Sobre limites impostos à vigência de leis concessivas de incentivos fiscais, instituídos por leis de diretrizes orçamentárias, e o seu reiterado descumprimento, ver item 3.3 *supra*.

processos de deliberação democrática que orientam e definem a alocação de receitas orçamentárias.³⁷⁴ Nesse sentido, esclarece Pureza (2007, p. 13):

A renúncia de receita fiscal, considerada como uma das formas possíveis de aplicação dos recursos públicos, busca objetivos econômicos e sociais que não estão definidos na peça orçamentária e nem se submetem à avaliação anual de prioridades que compõe o debate e as deliberações do Poder Legislativo a cada exercício fiscal. Ainda que os incentivos e benefícios fiscais obrigatoriamente passem pelo crivo do Congresso Nacional, conforme prescreve o art 150, § 6º, da Constituição Federal, é certo que, na tradição brasileira, estes acabam assumindo o formato de benesse eterna, pois uma vez inseridos no sistema tributário nacional ali tenderão a permanecer para todo o sempre. São muito raros os casos de benefícios concedidos por prazo determinado e muito mais raras ainda as iniciativas legais que tenham por objetivo suprimir benefícios já existentes. Essa característica do sistema brasileiro torna especialmente delicada a concessão de incentivos fiscais e reforça a necessidade por um maior rigor na sistemática de sua aprovação. A inexistência de qualquer tipo de avaliação a cerca [sic] da eficiência e dos efeitos econômicos do rol de incentivos em vigor, em condições que permitam minimamente aferir se foram alcançados seus objetivos e reais destinatários tem representado um foco de grande desperdício de recursos públicos.

Demais disso, a utilidade institucional de um conceito qualquer de “gasto tributário” nem mesmo pode ser considerada em suas potencialidades, no âmbito do Poder Judiciário brasileiro, tomado aqui em seu conjunto. O fato é que, diante de sua *hipotética assimilação* em atividades judiciárias, *difícilmente* haveria espaço para discussões mais aprofundadas a respeito dos *efeitos reais* produzidos por incentivos fiscais – aí considerados como gastos governamentais –, resultantes no exercício de um controle judicial rigoroso, diante de eventuais injustiças observadas na efetiva fruição de direitos fundamentais, na ordem econômico-social concreta brasileira.

A atuação do Supremo Tribunal Federal (STF) é, nesse sentido, esclarecedora: em condições de avaliar os reais efeitos procedentes das políticas econômicas viabilizadas pela concessão de incentivos fiscais, o STF tende a *abster-se de fazê-lo*; permite-se assim proceder, ao levantar o argumento da “discrecionabilidade” supostamente típica de atos concessivos de benefícios tributários, característica suficientemente proeminente, para imunizá-los do exercício de qualquer forma de controle jurisdicional, em benefício do “princípio da separação dos poderes”. Convenientemente – talvez para oferecer algum alento aos interessados no enfrentamento dos aspectos substantivos da realidade social e econômica brasileira – o STF utiliza como reforço discursivo o argumento da “infallibilidade” dos

³⁷⁴ A respeito dos mecanismos de controle político dos incentivos fiscais, no Brasil, ver item 3.3 *supra*.

incentivos fiscais, na promoção de objetivos “extrafiscais”. É o que se depreende, deste trecho da ementa de um de seus julgados mais representativos, a respeito da isenção fiscal:

A concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade.³⁷⁵

O problema é que esses “critérios lógicos e racionais” são, em sua maioria, procedentes de especulações advindas da teoria da finança pública, marcados por consistirem em derivações de primeiros princípios de fundamentação destituídos de significação concreta. É bem possível, assim, que esses critérios se apresentem sob uma linguagem estilizada, em abordagens teóricas aparentemente coerentes, substanciosas e convincentes, até que as suas hipóteses e os seus conceitos sejam experimentados.³⁷⁶ A grande questão é que o STF – e o Poder Judiciário brasileiro, considerado em seu conjunto – rejeita uma aproximação realista – e, portanto, menos formalista e idealista –, quando se depara com o tema da “extrafiscalidade”; aí, a exemplo do que se observa em doutrina, *medidas extrafiscais são exaltadas e presumidos os seus resultados benfazejos* na promoção do desenvolvimento nacional e na superação das desigualdades sociais e regionais.³⁷⁷ Os argumentos formulados, *apesar de declaradamente progressistas*, acobertam o conteúdo prático das relações sociais, econômicas e políticas que se formam no entorno de políticas governamentais concessivas de

³⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 138344. Relator(a): Min. Celso de Mello. Primeira Turma. Acórdão julgado em 02/08/1994, DJ 12-05-1995 PP-12989. É interessante notar que, pouco adiante, na mesma ementa, o STF novamente se apoia na suposta existência de “critérios racionais e objetivos”, em atos concessivos de incentivos fiscais: “Os magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção”. Nesse julgado, o STF decidiria em desfavor de contribuinte que pleiteava lhe fosse estendido o benefício de isenção fiscal de IOF, benefício esse que se achava limitado aos contribuintes que tivessem emitido guias de importação em datas determinadas por lei.

³⁷⁶ A esse respeito, ver item 2.2 *supra*.

³⁷⁷ Marcel Davidman Papadopol (2009, pp. 32-33), em dissertação de mestrado dedicada ao estudo do controle de medidas extrafiscais exercido pelo STF, atribuiu à doutrina um papel preponderante, como se lê: “Neste exato ponto [do papel da doutrina] reside a primeira explicação – e também a mais evidente – para o atual estágio do exame promovido pelo Supremo Tribunal Federal em matéria de imposições e exonerações tributárias extrafiscais. A doutrina nacional sobre o tema se apresenta, ainda, em desenvolvimento. A raridade de obras que aprofundam o estudo sobre a extrafiscalidade e a predileção doutrinária por constatar e exaltar a extrafiscalidade acabam por cancelar a prática adotada pelo Poder Judiciário de, singelamente, imunizar estas medidas tributárias. [...] Estas manifestações acabam por incentivar o crescente emprego de medidas tributárias para a conformação de condutas, como se o uso de tributos para propósitos não arrecadatórios representasse um excelente ou, quiçá, o melhor dos instrumentos para a consecução das finalidades constitucionais”.

incentivos fiscais, revelando, com isso, diante de uma realidade visivelmente injusta, a sua *faceta mais conservadora*.³⁷⁸

Com todos os problemas acarretados pelo uso governamental de incentivos fiscais, parece mesmo estar disseminada uma espécie de *tolerância* institucional, acerca de seu contínuo emprego político, que segue em franca expansão. Afinal, não constitui tarefa difícil encontrar fundamentos constitucionais, para justificar a criação ou a preservação de ferramentas tributárias destinadas a promover todo tipo de estímulo econômico: no momento de sua instituição, em geral, faz-se uso dos *objetivos fundamentais da República* de “garantir o desenvolvimento nacional” e “reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, II e III, da CF), combinados com vários outros princípios previstos na Constituição, como, por exemplo, a “busca do pleno emprego” (art. 170, da CF);³⁷⁹ *presumidos os seus efeitos*, ignora-se o real benefício socioeconômico procedente dessas políticas, que – apesar de não serem monitoradas pelo gestor público, em seus efeitos concretos – estão já *predestinadas – desde a concepção – a propiciar transformações nas estruturas sociais, econômicas e políticas brasileiras*.

A preocupação com a equivalência entre gastos orçamentários e incentivos fiscais – a faceta orçamentária proposta pelo conceito de “gasto tributário” – tem ocupado, para dizer o mínimo, um plano secundário, nas ações firmadas pelo governo brasileiro – não de hoje – para conceder apoio financeiro a indivíduos e setores de atividade econômica. Aliás, se do *ponto de vista terminológico* não há sequer consenso a respeito da melhor expressão a ser utilizada para designar a feição financeiro-orçamentária dos “incentivos e benefícios tributários” – uns empregam o termo “renúncia de receitas”, outros, “gastos tributários”, e muitos outros ignoram as repercussões financeiro-fiscais deles procedentes e fazem uso dos mesmos termos “incentivos fiscais” ou “benefícios tributários” -, *do ponto de vista prático*, nem mesmo os mecanismos de controle político das “renúncias de receitas” previstos na lei complementar nº 101 são devidamente cumpridos.³⁸⁰

³⁷⁸ Diante de uma atuação “anêmica” por parte do Supremo Tribunal Federal, quando o assunto é a “extrafiscalidade”, Papadopol (2009, p. 24) poderia assinalar: “Os precedentes do Supremo Tribunal Federal, neste sentido, acabam por reduzir o âmbito de proteção dos direitos fundamentais – e, conseqüentemente, chancelar as intervenções estatais – em razão da simples constatação de que um determinado instrumento tributário se destina à realização de uma finalidade extrafiscal”.

³⁷⁹ Gilberto Bercovici (2004, p. 163), ao referir-se ao caso brasileiro, assinalou: “O desenvolvimento econômico e social, com a eliminação das desigualdades, pode ser considerado como a síntese dos objetivos históricos nacionais”. Não causa surpresa, portanto, que o objetivo de “desenvolvimento nacional coeso” figure, quase sempre, como o fundamento político de medidas de incentivo fiscal de estímulo econômico.

³⁸⁰ Ver item 3.3 *supra*.

O conceito de “gasto tributário” foi desenvolvido com o intuito específico – e exaustivamente declarado – de propiciar discussões democráticas aprofundadas a respeito de uma *reforma tributária, nos Estados Unidos*.³⁸¹ Stanley Surrey imaginava ter motivos de sobra, para intitular a sua obra vanguardista por “*Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*”, que, no vernáculo, se nos apresentaria como “*Caminhos para a reforma tributária: o conceito de gastos tributários*”. O fato é que, no Brasil, diferentemente, o conceito não converge para nenhum ideal nacional de justiça socioeconômica: deveras, o projeto político construído ao redor dos “gastos tributários” esgota o melhor de seus esforços em análises voltadas para o exterior, de onde busca inspiração, deixando na obscuridade a utilidade institucional que esse conceito poderia ter para auxiliar o gestor público brasileiro a tornar efetivas as melhorias prometidas em políticas econômicas viabilizadas por incentivos fiscais.

De fato, discussões políticas e teóricas não estarão bem encaminhadas, enquanto estiverem reduzidas às experiências vividas por outros países, no que diz respeito à assimilação institucional de um conceito qualquer de “gasto tributário”.³⁸² É preciso que se repense o modo como se pretende estruturar o Estado brasileiro, notadamente no que concerne à maneira como determinada gestão política dos incentivos fiscais é capaz de cooperar para a efetivação dos objetivos traçados pela Constituição – e que servem de substrato para a formulação de políticas econômicas -, *de forma mais realista e voltada à ordem socioeconômica do Brasil*.

Gilberto Bercovici (2004, p. 180) teria concluído, certa feita, que “[s]em repensarmos o Estado brasileiro, como queremos estruturá-lo e quais devem ser os seus objetivos, não há como pensar em desenvolvimento”. Ao que tudo indica, tampouco a absorção de projetos “exógenos” de *estruturação político-administrativa* correlativos ao conceito de “gasto tributário”, como a construção de mecanismos “endógenos” de *controle político estritamente fiscal* das “renúncias de receitas”, instituídos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, têm atendido suficientemente ao desiderato de materialização dos propósitos de desenvolvimento econômico e social, no Brasil, a partir da concessão de incentivos fiscais. Enquanto essas estruturas institucionais não forem repensadas e rediscutidas, o idealismo das “boas práticas contábeis” e o rigor míope do “equilíbrio fiscal” continuarão a projetar sombras sobre a realidade econômico-social brasileira, colocando mesmo em dúvida o próprio anseio por desenvolvimento, no Brasil.

³⁸¹ Ver item 3.1 *supra*.

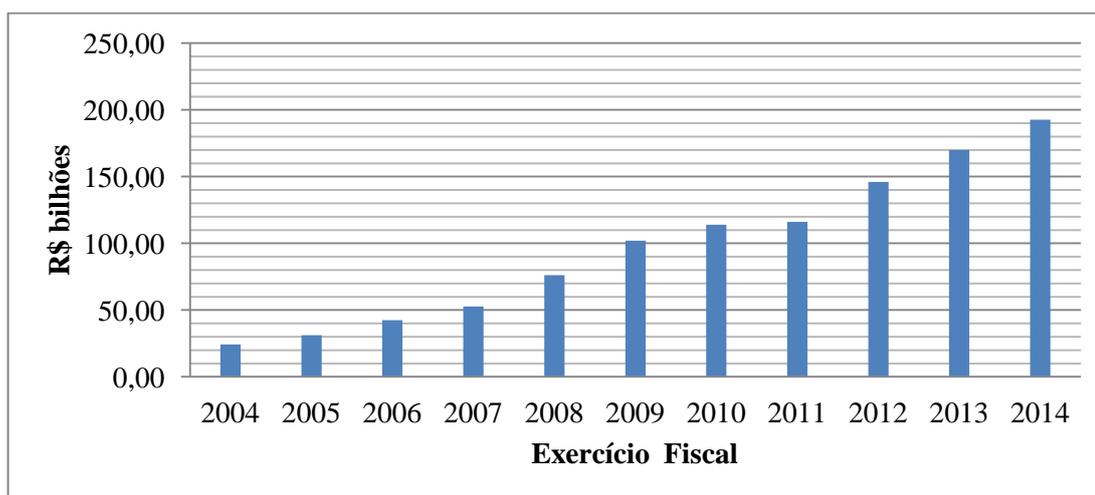
³⁸² Ver item 3.2 *supra*.

4.3 GASTOS TRIBUTÁRIOS E ORDEM SOCIOECONÔMICA BRASILEIRA

Paralelamente a dissídios e ajustes estritamente conceituais e à operacionalização precária dos mecanismos institucionais de controle político-fiscal dos incentivos e benefícios tributários, um volume maciço – e em trajetória ascendente - de recursos econômicos é *continuamente distribuído na ordem socioeconômica real brasileira*, por intermédio dos ditos “gastos tributários”.³⁸³

Nos últimos dez anos, apenas para que se tenha uma ideia, é possível notar a expansão vertiginosa desses “gastos indiretos governamentais”, em *termos absolutos*: em 2004, giravam em torno dos R\$ 24 bilhões; em 2013, ultrapassaram os R\$ 170 bilhões e em 2014 estarão às beiras dos R\$ 200 bilhões. Intensidade semelhante de crescimento é também verificável, quando se compara a totalidade dos “gastos tributários”, com o PIB e com o conjunto das receitas tributárias administradas pela Secretaria da Receita Federal, em *termos relativos*: se, em 2004, correspondiam, respectivamente, a 1,4% e 8,45%, do PIB e da arrecadação tributária, em 2013, essa mesma correlação teria sido de 3,42% e 21,66%.³⁸⁴

Gráfico 1 – Gastos tributários, em valores absolutos

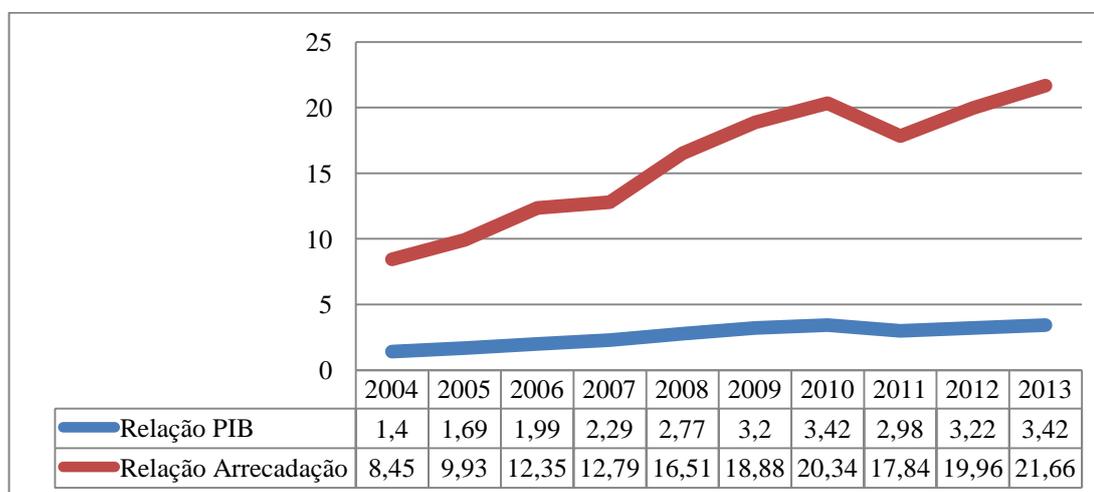


Fonte: Elaboração própria. Dados: SRF/MF.

³⁸³ Apenas pela familiaridade da expressão, neste ponto do trabalho o termo “gasto tributário” será empregado, de acordo com a definição conceitual para ele estipulada pela SRF.

³⁸⁴ Referências à relação entre “gastos tributários”, PIB e arrecadação tributária não foram indicadas, para o exercício de 2014, em virtude de mudanças metodológicas nas atividades de estimativa realizadas pela SRF: as previsões de arrecadação e renúncias passaram a consolidar receitas tributárias e previdenciárias.

Gráfico 2 – Gastos tributários, no Brasil, em relação ao PIB e às receitas tributárias administradas pela SRF



Fonte: Elaboração própria. Dados: SRF/MF.

Embora bastante significativa em seu aspecto quantitativo, a indicação da soma de recursos administrados pelo governo federal mediante a assunção de “gastos tributários” é incapaz de revelar, por si só, os efeitos irradiados por esses “gastos indiretos” sobre os processos de *distribuição de renda e propriedade* e sobre o *efetivo exercício de direitos subjetivos*, na ordem econômico-social concreta brasileira. Nesse sentido, a elucidação da dispersão geográfica dos “gastos tributários” constitui etapa importante, para a compreensão de seus efeitos distributivos, tanto sobre recursos econômicos materiais e financeiros, quanto sobre o exercício efetivo de direitos.

O objetivo de atenuação das desigualdades socioeconômicas inter-regionais – segundo Bercovici (2004, p. 163), “[...] síntese dos objetivos históricos nacionais” - tem sido perseguido, por intermédio do uso político de incentivos fiscais, efusivamente, há mais de 50 anos, no Brasil. Desde o decênio de 1960, empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalassem, modernizassem, ampliassem ou diversificassem as suas atividades produtivas nas regiões Norte e Nordeste – reconhecidamente as mais pobres - do país, teriam asseguradas *inúmeras vantagens tributárias* – atinentes, principalmente, ao imposto de renda das pessoas jurídicas – que, diante de sucessivas dilações em seus prazos de vigência, permanecem hígidas, até os dias atuais.³⁸⁵ No entanto, *poucos benefícios socioeconômicos parecem ter afluído, efetivamente, a essas regiões*; nesse sentido, foram estas as impressões constantes do

³⁸⁵ Ver item 3.3 *supra*.

“Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República”, elaborado pelo TCU para o exercício de 2004, no que mais interessa:

Em que pese a existência desse instrumento de incentivo [de redução do imposto de renda das pessoas jurídicas] por mais de quarenta anos, bem como de outros, como o Fundo de Investimento da Amazônia (Finam) e o Fundo de Investimento do Nordeste (Finor) e fundos constitucionais (Fundo Constitucional do Norte (FNO) e Fundo Constitucional do Nordeste (FNE)), os índices de desenvolvimento econômico e social (renda *per capita*, níveis de produção e taxa de mortalidade infantil, dentre outros) das regiões beneficiárias encontra-se [sic] aquém dos referentes ao Sudeste e Sul. Cite-se, por exemplo, que a renda per capita do Sudeste e do Sul foi de R\$ 10.086,00 e R\$ 9.157,00 em 2002, respectivamente, contra R\$ 3.694,00 e R\$ 4.939,00 para Nordeste e Norte, respectivamente. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2005, p. 122).

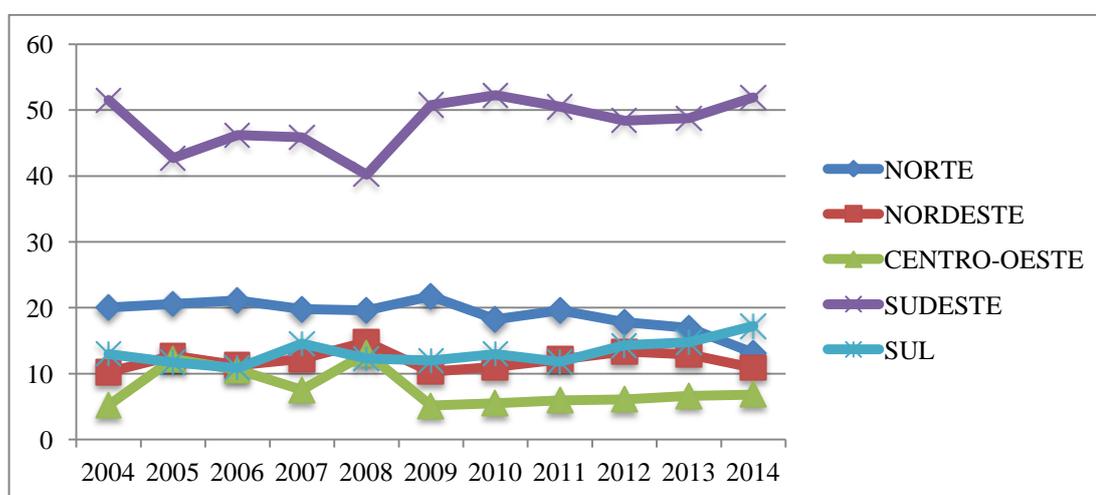
O propósito de reduzir desigualdades regionais é utilizado com tanta frequência como justificativa para a criação de políticas econômicas “financiadas” por “gastos tributários”, que poderiam levar a constatações equivocadas, a respeito do numerário de recursos públicos destinados às regiões brasileiras menos afortunadas. A análise da distribuição geográfica dos “gastos governamentais indiretos”, entretanto, é reveladora de um processo que, em suas potencialidades, pode ser que resulte em resultados inversos: há, de fato, *forte concentração desses “gastos” nas regiões mais afluentes do país*, de modo que parece ser mesmo coerente questionar o caráter progressista de políticas econômicas instituídas com o intuito de propiciar alguma equalização regional das rendas, no Brasil, por meio da concessão de incentivos fiscais. Nos últimos dez anos, a região Sudeste foi destinatária de 48,10%, em média, de todos os “gastos tributários” administrados pelo governo federal, enquanto as regiões Norte e Nordeste se beneficiaram de uma média de 18,96% e 11,99%, respectivamente. Para 2014, esses percentuais serão de 51,93%, para o Sudeste, 13,14% para o Norte e 10,89% para o Nordeste.

Nesta avaliação, há um aspecto importantíssimo e que deve ser especialmente considerado: independentemente de qual seja a base de tributação eleita como objeto de desoneração fiscal – patrimônio, renda ou consumo – *só podem se beneficiar de “gastos tributários” aqueles que possuem renda e propriedade*.³⁸⁶ Por isso, ainda que se pretenda concretizar o objetivo de *desenvolvimento econômico e social nacional* por intermédio de políticas governamentais baseadas em incentivos fiscais, são significativas as chances de que – reversamente - essas mesmas políticas estejam a cooperar para a *manutenção* – ou, quiçá,

³⁸⁶ Ver item 2.2.2 *supra*.

para a *acentuação* - das históricas disparidades socioeconômicas regionais, no Brasil. Afinal de contas, enquanto a região Sudeste participa na proporção de 55,4%, as regiões Norte e Nordeste respondem, respectivamente, por 5,4% e 13,4% do PIB brasileiro.³⁸⁷ Naturalmente, onde a *renda é mais elevada e é maior o número de propriedades econômicas produtivas*, será também proeminente o volume de recursos que para ali afluirão, em decorrência da administração política de “gastos tributários”.

Gráfico 3 – Participação relativa das regiões brasileiras no volume total de gastos tributários, em termos percentuais



Fonte: Elaboração própria. Dados: SRF/MF.

É interessante notar que no mais recente “Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República” elaborado pelo TCU, para o exercício de 2013, impressões similares estiveram presentes. Ainda que imediatamente correlativas aos “gastos tributários e previdenciários de natureza social” - isto é, a benefícios tributários e previdenciários associados às funções orçamentárias de Assistência Social, Saúde, Trabalho e Educação, por exemplo - parecem mesmo aplicáveis, em sua essência, a todo tipo de “gasto governamental indireto assumido pela via do sistema tributário”; muito semelhantes às constatações contidas no “Relatório de Contas” de 2004³⁸⁸ – acima transcrito – é este o teor das manifestações mais

³⁸⁷ Esses dados foram extraídos da mais recente publicação do IBGE “Contas regionais do Brasil 2011”. Ver IBGE (2013a).

³⁸⁸ De fato, o TCU já havia se pronunciado a esse respeito, em Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República elaborado para o exercício de 1999, neste sentido: “Da mesma forma que o § 7º do art.165 da Constituição Federal obriga que os orçamentos fiscal e de investimento das empresas estatais tenham a função de reduzir as desigualdades inter-regionais, é de se esperar que o mesmo ocorra com os benefícios tributários concedidos. Contudo, [...] as regiões mais carentes – Norte e Nordeste – tiveram seus benefícios

recentes do TCU, a respeito da relação entre “gasto tributário” e redução das desigualdades regionais, naquilo que mais importa:

Ao se considerarem exclusivamente os benefícios tributários e previdenciários associados às funções Assistência Social, Saúde, Trabalho, Educação, Cultura, Direitos da Cidadania, Habitação e Desporto e Lazer, tem-se a seguinte distribuição *per capita* em 2013: Norte, R\$ 142; Nordeste, R\$ 183; Sul, R\$ 435; Centro-Oeste, R\$ 461; e Sudeste, R\$ 655. Ou seja, há uma forte concentração desses gastos indiretos no Sudeste e uma situação bastante desfavorável ao Norte e ao Nordeste, uma vez que essas regiões ficam abaixo da média do país, de R\$ 435 *per capita*, considerando-se as funções da área social. Portanto, a distribuição *per capita* dos benefícios de caráter social não promove a redução das disparidades regionais. **Isso se deve, essencialmente, ao mecanismo de geração das renúncias tributárias, em regra associadas à presença de produção e renda, sem relação direta com as diferentes necessidades dos territórios do país, não atendendo, assim, ao propósito de desenvolvimento regional.**³⁸⁹ (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014, grifos nossos, pp. 183-184).

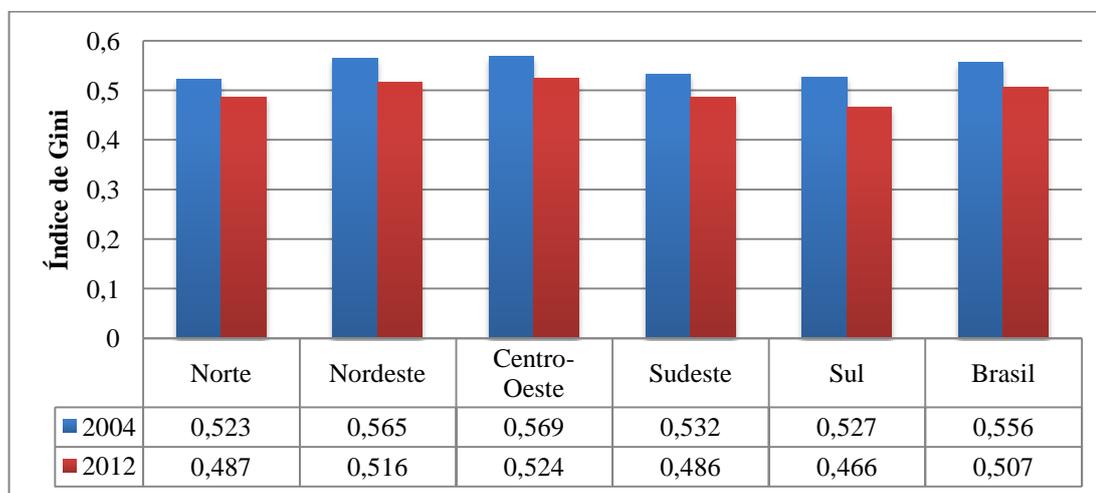
Com efeito, dinâmica equivalente é bem possível que suceda, *internamente, em cada região brasileira*, em virtude de políticas econômicas financiadas por “gastos tributários”. Diferenças socioeconômicas não são verificáveis apenas em plano inter-regional; as regiões do Brasil, quando consideradas isoladamente, estão mesmo submersas em profunda e penetrante desigualdade econômica e social, o que reflete a condição do país como um todo: o fato de que *o 1% da população mais rica possui rendimentos, em média, 34,7 vezes superior aos 50% mais pobres* ilustra bem a distância econômica que separa os brasileiros, tomados em seu conjunto.³⁹⁰ Com isso, não é surpreendente que, em termos de *distribuição pessoal da renda* – a despeito de avanços recentes –, as cinco regiões brasileiras ainda apresentem um quadro de elevada *desigualdade interna*; e que *propriedades agrícolas produtivas regionais*, por sua vez, estejam quase que em sua totalidade, concentradas em mãos de uma parcela bastante reduzida da população, *vicissitude comum a todas as regiões do Brasil*.

tributários reduzidos e a Região Sudeste teve seus benefícios ampliados” (Tribunal de Contas da União, 2000, p. 200).

³⁸⁹ Idênticas constatações estiveram presentes no “Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República” elaborado para o exercício de 2012, como se lê: “Ao se considerarem exclusivamente os benefícios tributários e previdenciários associados às funções Assistência Social, Saúde, Trabalho, Educação, Cultura, Direitos da Cidadania, Habitação e Desporto e Lazer, tem-se a seguinte distribuição *per capita* em 2012: Norte, R\$ 102; Nordeste, R\$ 124; Sul, R\$ 321; Centro-Oeste, R\$ 359; e Sudeste, R\$ 440. Ou seja, há uma forte concentração desses gastos indiretos no Sudeste e uma situação bastante desfavorável ao Norte e ao Nordeste, uma vez que essas regiões ficam abaixo da média do país, de R\$ 301 *per capita*. Portanto, a distribuição *per capita* dos benefícios de caráter social não atua no sentido de reduzir as disparidades regionais. Isso se deve, essencialmente, ao mecanismo de geração das renúncias tributárias, em regra associadas à presença de produção e renda, sem relação direta com as diferentes necessidades dos territórios do país, não atendendo, assim, ao propósito de desenvolvimento regional” (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2013, p. 170).

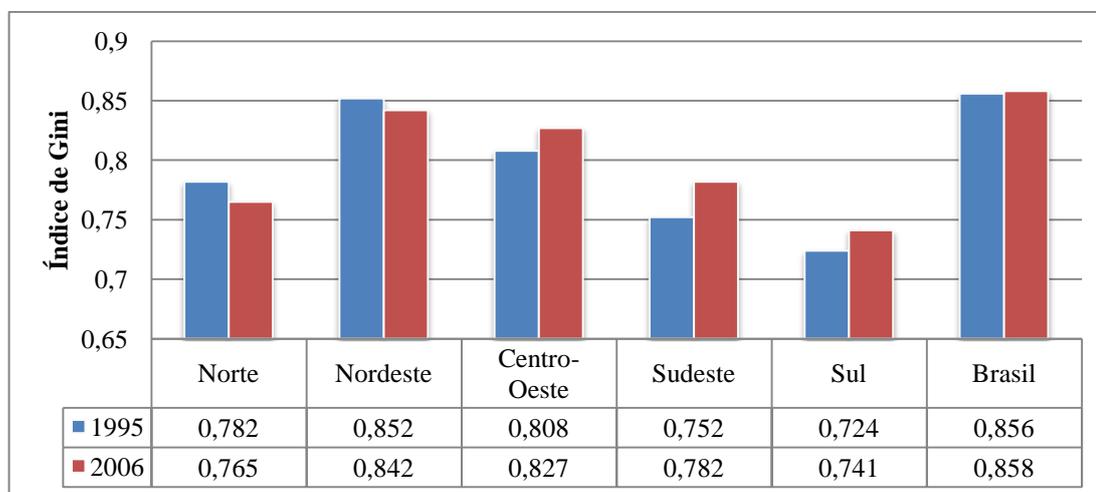
³⁹⁰ Ver IBGE (2013b).

Gráfico 4 - Índice de Gini da distribuição do rendimento mensal das pessoas de 15 anos ou mais de idade, com rendimento, segundo as Grandes Regiões – 2004 e 2012



Fonte: Elaboração própria. Dados: IBGE, Síntese de Indicadores Sociais 2013.

Gráfico 5 – Índice de Gini da estrutura agrária, segundo as Grandes Regiões, 1995-2006



Fonte: Elaboração própria. Dados: IBGE - Censo Agropecuário 2006.

Uma breve anotação a respeito da melhora observada nos indicadores de desigualdade da renda, nos últimos anos, é importante, neste ponto: o período de crescimento econômico e de geração de empregos – favorecido pela intensa demanda externa por *commodities* agrícolas –, a política de valorização do salário mínimo e os programas governamentais de transferência de renda parecem ter cooperado de maneira mais decisiva para o processo de mitigação das disparidades socioeconômicas, no Brasil, do que o vasto arsenal de “gastos tributários”

administrados pelo governo brasileiro, com semelhante objetivo (IBGE, 2013b). O conjunto desses fatores – apenas para citar alguns exemplos – propiciou o aumento da participação dos rendimentos do trabalho no PIB, sobretudo em virtude da elevação da renda média dos estratos inferiores de rendimento, no Brasil.³⁹¹ Estes dados estatísticos são esclarecedores dos resultados procedentes dessa confluência de circunstâncias internas e externas da economia brasileira articuladas com matrizes integradas de política econômica (crescimento econômico e geração de empregos, valorização do salário mínimo e distribuição de renda):

No período 2003 a 2009 o crescimento da renda real per capita da PNAD dos 10% mais pobres foi de 69%, caindo monotonicamente à medida que nos aproximamos, décimo a décimo, dos 10% mais ricos, quando atinge 12,6%. Ou seja, a taxa de crescimento dos mais pobres foi 550% maior que a dos mais ricos. (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2012, p. 13).

Todas essas questões conjunturais de uma relação entre “gastos tributários” e economia nacional podem ser muito úteis, para que se avalie aquela que, talvez, consista na principal política econômica governamental destinada – desde a sua concepção - à construção de alianças entre os objetivos de desenvolvimento econômico e social e de redução das desigualdades inter-regionais, no Brasil: a Zona Franca de Manaus (ZFM).

Estabelecida em 1967, com o intuito de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitissem o seu desenvolvimento, em face das desvantagens dos fatores locais e da grande distância dos principais centros consumidores brasileiros, a ZFM conta, atualmente, com 455 empresas industriais instaladas e ativas, de diversos setores econômicos, como, por exemplo, o de materiais elétrico e eletrônico (aparelhos celulares e de áudio e vídeo, para exemplificar), de papel, papelão e celulose, o químico e o de material de transporte (“pólo duas rodas” e naval, por exemplo).³⁹² Apesar do número reduzido de beneficiários, o volume de gastos tributários é bastante elevado: se somados os valores desses “gastos indiretos” despendidos entre os exercícios de 2008 e 2011 – exercícios fiscais para os quais já existem estimativas de gastos

³⁹¹ Segundo dados do IBGE, a participação atual das remunerações do PIB, no Brasil, é de 43,6%. Estes são os alguns esclarecimentos apresentados pelo Instituto: “A retomada do crescimento da economia e a consequente recuperação do emprego e das remunerações na renda nacional só vieram a ocorrer a partir de 2004. Este segundo movimento, de recuperação da participação das remunerações, prosseguiu continuamente até 2009, último ano da série. Neste período observou-se pela primeira vez na economia brasileira, desde 1980, a ocorrência de cinco anos consecutivos de elevação do PIB acima de 3,0% ao ano. A partir de 2004 observou-se, também, ampliação do nível de ocupação da população economicamente ativa, aumento de sua formalização e substanciais melhorias na remuneração do trabalho [...]” (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2013b, p. 170).

³⁹² Dados extraídos da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), atualizados até janeiro de 2014. Ver Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) (2014a).

tributários, em bases efetivas – chega-se ao montante aproximado de R\$ 64 bilhões de reais; para 2014, estão projetados “gastos tributários” superiores a R\$ 24 bilhões de reais.³⁹³

No entanto, o propósito de desenvolvimento socioeconômico não se tornou uma realidade, naquela região: os quase 50 anos de incessantes e generosos benefícios tributários foram apenas suficientes para estabelecer, na ZFM, um grupo pequeno de indústrias organizadas em torno de *atividades de montagem e embalagem de produtos com baixa incorporação de tecnologia*, baseadas no emprego de *mão de obra barata e pouco qualificada* e na *importação de peças e componentes do exterior – principais insumos produtivos* - a preços incentivados e – como resultado – mais vantajosos.

O conjunto de empreendimentos industriais em atividade na ZFM faturou, em 2013, aproximadamente, R\$ 84 bilhões de reais, e manteve em seus quadros de pessoal – em igual período - um contingente de 114 mil trabalhadores, em números aproximados (Suframa, 2014b). Os rendimentos do trabalho, todavia, tiveram nada além duma *diminuta participação no total da renda gerada pelas indústrias ali instaladas*, no mesmo ano: somados os salários, os benefícios e os encargos sociais, constata-se que a relação entre massa salarial e faturamento, na ZFM, é *pouco superior a 6%*; de 2009 a 2013, enquanto o faturamento apresentou crescimento nominal próximo dos 61%, a massa salarial teve expansão – também em termos nominais - de 56%, aproximadamente (Suframa, 2014b).

Não é somente a massa salarial que é inexpressiva: *os salários pagos também o são e estão concentrados nas faixas mais baixas de remuneração*. Segundo Ricardo Nunes de Miranda (2013), em 2008, as indústrias estabelecidas na ZFM pagaram o salário médio de R\$ 1.308,12, enquanto o setor de construção civil do Estado do Amazonas – escolhido para o cotejo analítico, em razão de sua reputação de *empregador de trabalhadores pouco qualificados* e de *pagador de baixos salários* – pagou, em igual período, o salário médio mensal de R\$ 1.480,00; também em 2008, a massa salarial dos trabalhadores empregados no segmento da construção civil – no Amazonas - teve participação de 17,3% no total da renda gerada pelas incorporações, relação bastante superior aos 5,7% de participação que obteve a

³⁹³ A SRF disponibiliza o cálculo da estimativa dos “gastos tributários”, em bases efetivas, apenas entre os anos de 2008 e 2011. A diferença entre a “estimativa” e a “projeção” – a primeira, calculada, posteriormente, em bases efetivas, a segunda, calculada, previamente, para acompanhar projetos anuais da lei orçamentária – é esclarecida pela SRF, deste modo: “Estimativa: refere-se ao cálculo do gasto tributário utilizando-se como base, dados realizados ocorridos no ano de referência. Projeção: refere-se à projeção para anos subsequentes das estimativas, pela aplicação de índices que refletem os parâmetros macroeconômicos oficiais”. Os “gastos tributários” só podem ser calculados em bases efetivas após o processamento definitivo de todas as declarações e informações prestadas pelos contribuintes. Segundo a SRF, leva-se em torno de dois exercícios fiscais, para que seja possível estimar – com dados efetivos – o volume de “gastos tributários”. Ver Secretaria da Receita Federal (2011; 2012; 2013; 2014).

massa salarial, no mesmo ano, em relação ao faturamento dos empreendimentos industriais instalados na ZFM. Com isso em vista, Miranda (2013, p. 16) pôde arrematar:

O predomínio dos baixos salários seria decorrente do fato de serem as atividades da ZFM intensivas em capital, em uma região intensiva em mão de obra não qualificada. Até setores econômicos desprotegidos e sem benefícios fiscais, como o da construção civil, apresentam indicadores sociais mais favoráveis para seus empregados que a ZFM. A baixa participação de salários no faturamento sugere que a ZFM não é efetivamente um polo industrial, mas sim um conjunto de departamentos de montagem de peças e componentes importados de empresas estrangeiras.

As impressões de Miranda ficam bastante claras, quando se analisa a balança comercial do Polo Industrial de Manaus: as importações de insumos advindos do mercado externo alcançaram, em 2013, o montante aproximado de R\$ 27 bilhões; as exportações de produtos acabados para o estrangeiro, durante o mesmo período, sequer atingiram os R\$ 2 bilhões (Suframa, 2014b). Por outro lado, quando se trata de operações de importação e exportação no mercado interno, a relação se inverte: as importações de insumos provenientes de outros Estados brasileiros não chegam aos R\$ 16 bilhões; o volume das exportações de produtos acabados para o mercado interno, todavia, ultrapassam os R\$ 81 bilhões (Suframa, 2014b). Isso quer dizer que, em 2013, o conjunto de indústrias instaladas na ZFM exportou para o mercado externo apenas 2,38% do total de seu faturamento, aproximadamente, ao passo que importou do exterior o equivalente a 32,14% de tudo o que faturou, em termos aproximados, números que servem de reforço à afirmação de Miranda (2013, p.16) de que “[...] a ZFM teria impacto restrito para seus trabalhadores exatamente porque suas atividades produtivas seriam pouco agregadoras de valor econômico, situação típica das linhas de montagem e empacotamento”.

De fato, esses dados revelam o que Miranda (2013) já havia constatado, para o ano de 2010: *a ZFM não torna o país competitivo na comercialização internacional de produtos e nem coopera para a integração das etapas produtivas ali realizadas com o restante da economia brasileira*, vez que as indústrias ali estabelecidas importam muito mais peças e componentes de fornecedores localizados no exterior – para onde são remetidos recursos econômicos elevados - do que de produtores internos, que têm, como resultado, participação consideravelmente reduzida nos elos da cadeia produtiva encerrada na ZFM.³⁹⁴

³⁹⁴ Nesse sentido, Miranda (2013, p. 17) acrescenta: “Pela participação expressiva das aquisições no Exterior e pelo elevado valor dos benefícios fiscais concedidos aos importadores, constata-se que um impacto importante da ZFM é a geração de empregos e oportunidades de negócio no Exterior”.

Por outro lado, sob uma perspectiva interna, a ZFM não foi capaz de propagar efeitos socioeconômicos benéficos às populações do interior do Estado do Amazonas: *dos cem municípios brasileiros que registram os piores índices de desenvolvimento humano, oito são amazonenses; dos vinte municípios brasileiros com proporção mais elevada de indivíduos com renda inferior a R\$ 79 – em situação de pobreza extrema –, dois estão localizados no Amazonas; a taxa de atendimento escolar das crianças amazonenses é a segunda menor do Brasil, superior apenas à do Estado do Acre* (Miranda, 2013).

Não obstante as quase cinco décadas de expressivos “gastos tributários” despendidos pelo governo federal – *superiores até mesmo à arrecadação tributária federal, na Região Norte*³⁹⁵ - a ZFM é hoje composta por um conjunto de indústrias intensivas em capital, responsáveis pela última e mais simples etapa do processo produtivo de bens de elevado valor agregado (a agregação de valor se dá, em suas fases mais importantes, no exterior, restando à ZFM as atividades de montagem e embalagem de produtos), caracterizadas pela utilização de mão de obra barata e pouco qualificada e pela importação de insumos do exterior.³⁹⁶

Com efeito, o propósito político de realizar a equalização das distintas realidades socioeconômicas existentes no Brasil pode ser que tenha produzido efeitos indesejados. A *intensa participação do capital na estrutura produtiva da ZFM* faz com que os incentivos e benefícios tributários para lá destinados favoreçam o pequeno grupo de agentes econômicos que dele (do capital) dispõem, contribuindo, com isso, para a *intensificação da concentração de renda e propriedade, no Brasil*. Não sem razão, Miranda (2013, p. 13) teria afirmado que “[a] combinação de subsídios ao capital com baixos salários em setores de produtividade relativamente alta implica que o atual modelo da ZFM tem um viés concentrador de renda”. Justamente por isso – e pouco em seguida - o mesmo autor poderia explicitar:

³⁹⁵ São estes os esclarecimentos de Miranda (2013, p. 10), a esse respeito: “Do ponto de vista regional, a Região Norte apresenta uma situação exclusiva e privilegiada: é a única região onde a renúncia fiscal, constituída da soma das isenções e benefícios fiscais concedidos, é superior à arrecadação federal. Nesta região, o Tesouro Nacional tem a previsão de arrecadar R\$ 14,3 bilhões, mas irá devolver como gasto tributário o montante equivalente a R\$ 22,7 bilhões [em 2011]. Em síntese, a proteção e promoção da Amazônia, aqui tomada como equivalente à Região Norte, constituem um objetivo nacional tão especial que os brasileiros, mediante a ação do Tesouro Nacional, devolvem aos habitantes ali residentes e às empresas e entidades sediadas na Amazônia o equivalente a R\$ 1,59 para cada R\$ 1,00 ali arrecadado [em 2011]”. Dados mais recentes da SRF atestam a permanência dessa situação, como se lê: “Comparando-se a renúncia tributária estimada por região com a respectiva arrecadação prevista, para o ano de 2014, verifica-se que a Região Sudeste possui uma renúncia tributária de apenas 16,3% de sua arrecadação. As regiões Norte e Nordeste, menos desenvolvidas do país, possuem os maiores percentuais de participação da renúncia em relação as suas respectivas arrecadações, com 122,2% e 35,1% respectivamente” (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2014, p. 82).

³⁹⁶ Não é demais ressaltar que a ZFM foi mantida, pela Constituição de 1988, até 2013. No entanto, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou 10 anos, ao prazo inicialmente fixado, para estendê-lo até 2023. Recentemente, a Câmara dos Deputados, em segundo turno de votação, aprovou a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 103/11, que prorroga os benefícios da Zona Franca de Manaus (ZFM) até 2073. A PEC ainda passará pelo escrutínio – igualmente, em dois turnos - do Senado Federal.

A ZFM acarreta forte concentração de renda e suas oportunidades de negócio são acessíveis a poucos agentes econômicos. Sua contribuição para o processo de concentração de renda no País alcança muitas dimensões, não se restringindo apenas ao espaço físico e operacional do Polo Industrial. (MIRANDA, 2013, p. 15).

Ao contrário de suas aparências mais superficiais, os “gastos tributários” podem atuar como instrumentos ativadores de processos de concentração de renda e propriedade. A retórica política os reveste de uma espécie de “áurea institucional”, em discursos e justificações de ocasião que tendem a engrandecer seus efeitos supostamente benfazejos, com base em *afirmações simplistas e que frequentemente resultam em políticas econômicas legitimadas – normativamente - pelos fundamentos constitucionais do “desenvolvimento nacional” e da “redução das desigualdades sociais e regionais”*. De fato, a simples menção a esses propósitos é bastante, mesmo que o curso de uma política dita progressista não esteja em marcha e ainda que seus efeitos não sejam empiricamente observáveis.

Exemplo bem recente de política econômica formulada com o objetivo declarado de promover o desenvolvimento socioeconômico de regiões desfavorecidas é o “Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – REPENEC”. Financiado por “gastos tributários”, o REPENEC pretende estimular a “implantação de obras de infraestrutura nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos setores petroquímico, de refino de petróleo e de produção de amônia e uréia a partir do gás natural”, como se lê no art. 2º, da lei 12.249, de 11 de junho de 2010, que o instituiu. Assim, “[n]o caso de venda no mercado interno ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação nas obras” de infraestrutura incentivadas, ficará suspensa a exigência das contribuições sociais para o PIS/PASEP, COFINS, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação e dos impostos incidentes sobre produtos industrializados (IPI vinculado à operações internas e externas) e sobre operações de importação (II) (art. 3º). Foram estas as justificativas políticas apresentadas em defesa da criação do REPENEC, no que mais importa:

2. Através do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC, fica suspensa a cobrança de determinados tributos na aquisição de determinados bens e serviços a serem utilizados em novas plantas ou em projetos de ampliação nessas regiões dos setores: refino de petróleo, resinas petroquímicas e nitrato de amônia. Os seguintes tributos são contemplados: IPI, Imposto de Importação, Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o PIS/PASEP-

Importação, da COFINS e da COFINS-Importação. [...] 4. Recentemente, foram descobertas no Brasil grandes reservas de petróleo na chamada camada pré-sal do litoral brasileiro. Isso colocará o Brasil como um dos maiores produtores de petróleo do mundo. Contudo, com a descoberta mencionada, surgiram preocupações relacionadas à denominada “doença holandesa”. Grosso modo, trata-se de um fenômeno econômico em que o fluxo de moeda estrangeira provocado pela exportação de um determinado bem prejudica o setor produtivo nacional, mediante a sobrevalorização da moeda nacional, com reflexos perversos no desenvolvimento do país no longo prazo. 5. Dessa forma, para evitar a extrema dependência da economia do país em uma atividade (no caso, a exploração do óleo), torna-se importante que o Governo adote políticas públicas para mitigar esses riscos. [...] Por isso, o desenvolvimento de indústrias ligadas à atividade petrolífera aparece como uma opção natural. 6. Nesse contexto, a instituição do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC estaria inserida dentro dessa ação governamental para mitigar as consequências da doença holandesa. [...] 8. Justificada a escolha do setor para receber o benefício tributário em questão, há que ser explicada a opção pelas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do Brasil. Apesar dos esforços empreendidos nos últimos anos para redução das desigualdades regionais, são necessários aprimoramentos nas políticas públicas de forma a reduzir as distorções históricas entre as diversas regiões brasileiras. [...]. 10. Uma medida eficaz de indução desse desenvolvimento regional é a instituição de incentivos fiscais que estimulem investimentos na região, proporcionando a criação de emprego e renda. É justamente nesse âmbito que se enquadra o REPENEC, pois seria um importante vetor para a implantação de uma política de desenvolvimento para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país em vista do elevado montante de investimentos para a sua implantação e toda uma cadeia de serviços correlata a ser desenvolvida. 11. É oportuno destacar ainda que o REPENEC, ao representar um estímulo ao desenvolvimento do setor de refino e petroquímica nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país, poderá propiciar o suprimento da demanda por derivados de petróleo nessas regiões, bem como para parte da demanda do mercado interno brasileiro.³⁹⁷

A *vastidão de suposições econômicas* é perturbadora: o simples fato de terem sido descobertas as camadas do “pré-sal” – sem entrar no mérito da viabilidade operacional da extração de petróleo em águas profundas – foi suficiente para que tivesse início um processo de consternações políticas com a *esperada exportação de óleo*, para o exterior, *em quantidade não sabida*, sem que fossem apresentados elementos empíricos dos “sintomas” da “doença holandesa”. Além do mais, o REPENEC parece mesmo ter sido instituído, com o objetivo primacial de mitigar as consequências de uma “doença econômica” *diagnosticada, de antemão*. O fundamento constitucional da “redução das desigualdades regionais” serviu apenas para a formulação de argumentos estilizados e socialmente palatáveis, deliberadamente enquadrado para preencher o vazio semântico de frases de efeito repletas de

³⁹⁷ Ver Exposição de Motivos à Medida Provisória nº 472, de 15/12/2009, convertida na Lei nº 12.249/2010: EM Interministerial nº 00180/2009 - MF/MDIC, de 11 de dezembro de 2009.

presunções: “incentivos fiscais que estimulem investimentos na região, proporcionando a criação de emprego e renda”; “[o REPENEC] seria um importante vetor para a implantação de uma política de desenvolvimento para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país”; “[o REPENEC] poderá propiciar o suprimento da demanda por derivados de petróleo nessas regiões”.

Afora isso, o setor petrolífero é reconhecidamente próspero e suficientemente forte, para conduzir-se, por conta própria, pela trilha do desenvolvimento - se é que ainda não a tenha trilhado -. Desde a criação do REPENEC até 2013, ao seletivo grupo das indústrias dedicadas aos segmentos de refino de petróleo, de resinas petroquímicas e de nitrato de amônia foram destinados mais de R\$ 1 bilhão, na forma de “gastos tributários”. O fato de que, em 2011, *apenas 13 projetos de empreendimentos haviam sido aprovados, no âmbito do REPENEC, a um custo estimado de aproximadamente R\$ 159 milhões*, indicia uma obviedade: o emprego dos artifícios retóricos de objetivos agradáveis, do ponto de vista socioeconômico, somente obscurece os efeitos potencialmente concentradores de renda, em setores de atividade econômica que já conhecem a prosperidade.³⁹⁸

Ademais, para que haja refino e investimentos em infraestrutura numa região qualquer do país, *é imprescindível que ali haja petróleo; nesse sentido, é bastante provável que os investimentos estimulados pela política do REPENEC se realizariam de qualquer forma, diante das circunstâncias oportunas que vicejaram com a descoberta da camada do “pré-sal”*. A presença da “Refinaria Abreu e Lima S.A.” – cujo projeto de construção data de momento bem anterior à criação do regime de estímulos – entre os beneficiários dos “gastos tributários” oriundos do REPENEC é exemplo ilustrativo do que se está a dizer.³⁹⁹

Por outro lado, quando se desloca a discussão para o campo das políticas econômicas voltadas ao atendimento de demandas sociais, surgem outros problemas. O caso da desoneração fiscal dos produtos da cesta básica é exemplo interessante: instituída em princípios de 2013, a política exonerativa reduziu a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e sobre a receita bruta decorrente da

³⁹⁸ Ver Ministério de Minas e Energia (2011). Estimativas dos “gastos tributários” extraídas de Secretaria da Receita Federal (2014b).

³⁹⁹ O governo federal não tem se empenhado em monitorar e avaliar a política de estímulos do REPENEC, financiada a partir de “gastos tributários”. O TCU, em recentíssima fiscalização, constatou: “Alguns ministérios indicaram os objetivos e as metas das políticas, outros sequer compreendem o gasto tributário como um meio de financiamento de políticas públicas. [...] Nesse sentido, cabe mencionar o entendimento do Ministério de Minas e Energia sobre as renúncias tributárias sob sua gestão (Repeneq, Reidi e Renuclear), de que não se tratam de políticas públicas (peça 136, p. 6). Com base nisso, aquele ministério não forneceu as informações solicitadas”. Por essa razão, o MME pôde alegar que não exercia nenhum tipo de gerenciamento de riscos, tampouco a captação e o registro das informações de renúncias tributárias, relativos ao REPENEC. Ver “Relatório de Levantamento de Auditoria” nº 018.259/2013-8, no âmbito do TCU.

venda no mercado interno dos itens que compõem a cesta básica, como carnes, manteiga, óleo de soja, café e açúcar, para exemplificar.⁴⁰⁰ As razões socioeconômicas que a deram ocasião institucional estão claras na “Exposição de Motivos” formulada pelo Ministro da Fazenda Guido Mantega, conforme se lê, no que mais interessa:

2. São notórias a representatividade e importância social para toda a população brasileira dos produtos que compõem a cesta básica, notadamente para a parcela mais vulnerável economicamente. 3. Daí a constante preocupação do Governo Federal com a produção nacional, com os sistemas de distribuição da produção, e, evidentemente, com o nível e com a variação de preços dos referidos produtos. [...] 5. Todavia, nos últimos meses, uma complexa conjugação de adversidades econômicas nacionais e internacionais tem ocasionado elevação do preço dos produtos em voga, fragilizando a população mais pobre e pressionando os índices inflacionários. 6. Em razão disso, mostra-se necessário, entre outras medidas, reduzir ainda mais a carga tributária incidente na comercialização de produtos que compõem a cesta básica, o que se propõe seja operacionalizado pela redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita decorrente da venda no mercado interno de tais produtos.⁴⁰¹

Nitidamente, o propósito governamental não era o de propiciar à parcela economicamente mais vulnerável algum *acréscimo de renda* - ao promover a redução da carga tributária indireta incidente sobre o consumo das famílias mais pobres - tampouco o de viabilizar ou favorecer o *exercício efetivo do direito social à alimentação*, mediante a aquisição de produtos alimentícios essenciais, a preços menores.⁴⁰² *O processo inflacionário haveria mesmo de ser determinante* para a instituição da política de desoneração da cesta básica, ainda que as justificativas apresentadas tenham sido fortemente robustecidas por fundamentos sociais.

⁴⁰⁰ A política de desoneração da cesta básica foi instituída pela Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013, posteriormente convertida na lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013.

⁴⁰¹ Ver Exposição de Motivos à Medida Provisória nº 609: EM nº 00048/2013 MF, de 8 de março de 2013.

⁴⁰² Os mais pobres são mais sobrecarregados, especialmente na tributação indireta, incidente sobre o consumo de bens e de serviços. Isso quer dizer que, ao comprar alimentos e roupas, por exemplo, uma família de rendimentos modestos paga – sem saber – um valor bastante significativo de tributos, *sobretudo se comparado a sua renda mensal*. O Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), unidade governamental vinculada à Presidência da República, apresentou, em 2011, “Relatório de Observação” intitulado “Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2”. Dentre outras constatações alarmantes, ali se acha a indicação de que, no exercício de 2004, as *famílias que ganhavam até dois salários mínimos gastavam 48,8% de suas rendas no pagamento de tributos sobre o consumo*. Este trecho do “Relatório de Observação” mencionado é esclarecedor: “O perfil da distribuição do ônus fiscal por faixas de rendimento guarda íntima relação com a distribuição da carga tributária por modalidades de incidência. Dados das Contas Nacionais revelaram que, em 2008, a carga tributária do país foi da ordem de 34,9% do PIB. As incidências sobre a produção e as importações de bens e serviços, cobrados de forma indireta e que tendem a onerar mais intensamente as camadas da população de baixa renda, somaram 16,3% do PIB e responderam por 46,8% do que foi coletado no país a título de impostos, taxas e contribuições. Dentre as mesmas se destacam o ICMS, IPI, ISS e a COFINS” (CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL – CDES, 2011, p. 22).

O esforço fiscal, todavia, não logrou alterar a tendência de elevação dos preços dos alimentos: em 2013, *o valor da cesta básica aumentou em quase todas as capitais brasileiras*, as maiores *variações anuais* observadas em Salvador (16,74%) e Natal (14,07%), e as menores, em Brasília (4,99%) e Goiânia (4,37%); até o mês de abril de 2014, a dinâmica dos preços não sofreu alterações, mantendo-se em *contínua ascensão mensal*, como, por exemplo, em Belo Horizonte (11,49%) e São Paulo (1,82%) (DIEESE, 2014a; 2014b). Ao que tudo indica, os “gastos tributários” de aproximadamente R\$ 6,8 bilhões, estimados para 2013, e de R\$ 3,1 bilhões, estimados para o período de janeiro a abril de 2014,⁴⁰³ *não tem propiciado aos estratos economicamente mais fracos da população brasileira acréscimos de renda, tampouco avanços no efetivo exercício do direito social à alimentação*, previsto no art. 6º, da Constituição. Mantidas as mesmas circunstâncias econômicas, *os mais de R\$ 22 bilhões de “gastos tributários” estimados para o exercício fiscal de 2014*, em virtude da política de desoneração da cesta básica, não resultarão em benefícios socioeconômicos reais à sociedade brasileira, como um todo, tanto menos aos cidadãos brasileiros de rendimentos modestos.

Isso é extremamente importante, especialmente quando se considera que o valor de uma cesta básica correspondia, em dezembro de 2013, à 46,83% do salário mínimo líquido – descontadas as contribuições à previdência social – e ao equivalente à 47,23%, em abril de 2014, em relação à mesma base salarial de referência (DIEESE, 2014a; 2014b). Levando-se em conta que, no Brasil, aproximadamente *22 milhões de domicílios situam-se em classes de rendimento mensal de “até 1 salário mínimo” e “entre 1 e 2 salários mínimos”* – algo em torno de 34,7% de todos os domicílios brasileiros – tem-se a exata noção da dimensão do problema.⁴⁰⁴

Em sentido diverso, os “gastos tributários” governamentais destinados à efetivação do direito à saúde têm surtido a plenitude de seus efeitos socioeconômicos. Esses “gastos indiretos” compreendem deduções das bases de cálculo do imposto de renda pago por pessoas físicas e jurídicas, ao regime especial de tributação de PIS e COFINS da indústria farmacêutica e à imunidade tributária de hospitais filantrópicos.⁴⁰⁵ No entanto, a possibilidade

⁴⁰³ Os dados relativos aos “gastos tributários” assumidos em virtude da política de desoneração da cesta básica, em 2013, foram extraídos de Secretaria da Receita Federal do Brasil (2013); os dados relativos ao exercício de 2014 – dados parciais, de janeiro a abril – foram coletados a partir de Secretaria da Receita Federal do Brasil (2014b); as estimativas para o exercício de 2014, em Secretaria da Receita Federal (2014a).

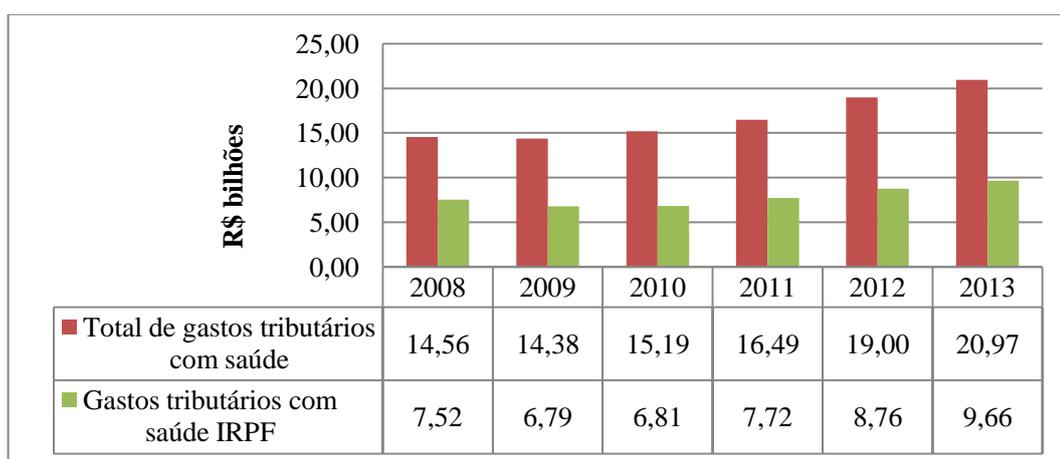
⁴⁰⁴ Os dados de rendimento domiciliar mensal, no Brasil, foram extraídos da “Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios” realizada para o ano de 2012, pelo IBGE. Ver IBGE (2013c).

⁴⁰⁵ Aos empregadores pessoas jurídicas é possível a dedução, como despesa operacional, dos gastos realizados com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados e dirigentes, acarretando na redução do valor do imposto a recolher e resultando nos ditos “gastos tributários” com saúde (lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995); as indústrias farmacêuticas possuem

de *dedução ilimitada de despesas médicas* da base de cálculo do imposto sobre a renda pessoa física (IRPF) - prevista na lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995 – é o que mais interessa, neste ponto.⁴⁰⁶

Os “gastos tributários” decorrentes de deduções de despesas médicas da base de cálculo do IRPF são bastante significativos, tanto em valores absolutos, quanto em termos relativos: de 2008 a 2013, *o montante médio de recursos com eles relacionados esteve próximo dos R\$ 8 bilhões*; durante esse mesmo período, representaram, em média, *47% do conjunto de “gastos indiretos” despendidos pelo governo federal com saúde*. Se comparados com os gastos governamentais orçamentários com a função saúde, a representatividade é, do mesmo modo, substancial: em média, de 2010 a 2013, esses “gastos tributários” participaram, em termos percentuais, em aproximadamente *10% de todas as receitas previstas nos orçamentos anuais, para a cobertura das ações de saúde*.

Gráfico 6 – Total de gastos tributários com saúde e gastos tributários com saúde IRPF



Fonte: Elaboração própria. Dados: SRF (bases efetivas).

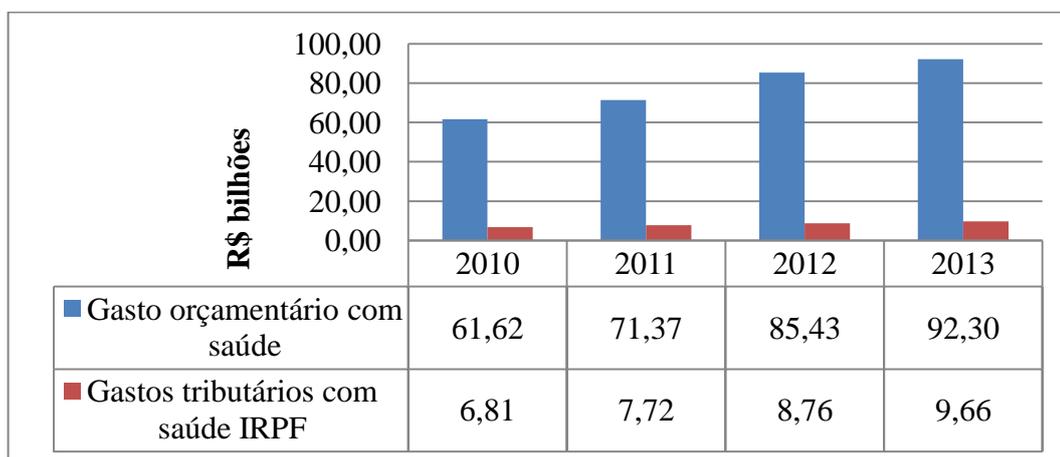
Os números são expressivos da relação problemática estabelecida entre as *duas modalidades de financiamento público da saúde*: recursos orçamentários destinam-se à cobertura das ações de saúde direcionadas ao conjunto da sociedade brasileira; “gastos

crédito presumido de PIS/COFINS em atividade de industrialização ou na importação de medicamentos (lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000).

⁴⁰⁶ São estas as possibilidades de dedução previstas no art. 8º, II, letra “a”, da lei 9.250: “Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas: I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; II - das deduções relativas: a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias; [...]”.

tributários” são benfazejos apenas à parcela da população possuidora de renda suficiente para o custeio de serviços médico-hospitalares privados. Com efeito, os cidadãos que não dispõem de rendimentos bastantes para suportar despesas hospitalares, laboratoriais, farmacêuticas, etc., têm acesso, unicamente, aos serviços públicos de saúde cobertos pelo Sistema Único de Saúde (SUS); os brasileiros de renda mais elevada, no entanto, não apenas têm *assegurada a cobertura dos serviços prestados no âmbito do SUS*, como também lhes é financeiramente garantido *acesso mais favorável aos serviços suplementares de saúde*. Diante disso, “[a]dmite-se que os indivíduos localizados no topo da distribuição de renda – que abatem seus gastos no Imposto de Renda – receberiam em termos *per capita* uma quantidade maior de recursos” (OCKÉ-REIS; SANTOS, 2011, p. 8).

Gráfico 7 – Gastos orçamentários (diretos) e gastos tributários (indiretos), com saúde



Fonte: Elaboração própria. Dados: Orçamento da Seguridade Social; SRF (bases efetivas).

Esses recursos, aliás, crescem segundo a faixa de alíquota (a partir de 2009: 7,5%, 15%, 22,5%, 27,5%) a que se enquadra o rendimento tributável do indivíduo que reclama a dedução; com isso, “[q]uanto maior for o rendimento, maior será o percentual de desconto na tributação da parte que foi destinada a cobrir despesas com saúde” (PIOLA et al., 2010, p. 364). Em outros termos, *quão maior o nível de renda, é possível exercer o controle de um volume maior de recursos econômicos, em um contexto pós-tributação*. A constatação de que, numa perspectiva regional, os “gastos tributários” em saúde estão fortemente concentrados na região Sudeste, alerta para o risco de que as repercussões distributivas - de serviços e renda –

desses mesmos “gastos indiretos” estejam a influir negativamente sobre o quadro histórico de concentração de riquezas, no Brasil.⁴⁰⁷

Há um efeito econômico importante, associado à distribuição de renda e de serviços públicos de saúde decorrente dos “gastos tributários”: *esses “gastos indiretos” governamentais têm propiciado a expansão e o desenvolvimento do setor de saúde suplementar, no Brasil.*⁴⁰⁸ Nesse particular, a possibilidade de dedução dos pagamentos efetuados a *planos e seguros privados de saúde* chamam atenção. Com efeito, essas despesas constituem o principal componente dos “gastos tributários” em saúde, assumidos na base do IRPF: de 2003 a 2011 a sua participação cresceu continuamente, partindo de 51,8% - piso observado em 2003 – e atingindo os 63,3% - teto, em 2010 -; no último ano desse período, os valores “gastos” com as despesas com planos de saúde ultrapassaram R\$ 4,8 bilhões (Ocké-Reis, 2013).

Com isso em vista, não é difícil perceber a *relação financeira existente entre o Estado brasileiro e o mercado de planos e seguros de saúde*, sobretudo diante do fato de que o valor total de “gastos tributários” destinados à cobertura do consumo dos produtos ali comercializados – em geral, por parte de indivíduos e empresas que possuem maior renda⁴⁰⁹ – representou, em 2011, 9,18% do faturamento das operadoras atuantes no setor.⁴¹⁰ Entretanto, esses dispêndios possuem uma característica singular, que os distingue de outras despesas propriamente relacionadas com assistências médico-hospitalares: *gastos com planos e seguros de saúde são assumidos, em razão de uma necessidade potencial de cuidados médicos*. Daí, conforme explicita Patrícia Dutra Sayd (2003, pp. 82-83), é possível que esse tipo de gasto esteja muito *mais relacionado com o sistema financeiro*, do que com serviços e ações de saúde, estritamente:

Os gastos com seguros e planos de saúde, no entanto, possuem características bastante diferenciadas. Esses gastos, na verdade, se referem a despesas contratuais que visam dar cobertura assistencial no caso dos assegurados [sic] virem a necessitar de cuidados em saúde. Neste caso a dedução está sendo concedida em função da expectativa do contribuinte em adoecer. Desta forma, a renúncia fiscal está servindo como instrumento de incentivo para o sistema de seguro de saúde. Por outro lado, a população que pode destinar regularmente parte dos seus

⁴⁰⁷ Ver Sayd (2003).

⁴⁰⁸ Nesse sentido, ver: Piola et al. (2010); Ocké-Reis e Santos (2011); Sayd (2003); Ocké-Reis (2013).

⁴⁰⁹ Segundo Ocké-Reis e Santos (2011, p. 15), “[n]os últimos 45 anos, o mercado de planos de saúde se expandiu contando com subsídios à demanda – que acaba concentrando renda e subtraindo recursos do setor público”.

⁴¹⁰ Com base nos valores totais de “gastos tributários” decorrentes dos pagamentos efetuados a planos e seguros de saúde e nos recursos faturados pelo setor, segundo Ocké-Reis (2013, p. 11), “[...] pode-se afirmar que a renúncia fiscal associada aos gastos com planos de saúde contribuiu em torno de 10,79% em 2003 e 9,18% em 2011 para o resultado deste faturamento [...]”.

rendimentos para esse tipo de despesa tende a pertencer a faixas de renda mais altas. Verifica-se assim que as diferenças entre os tipos de despesas que estão sendo consideradas no Imposto de Renda Pessoa Física como gastos em saúde que geram renúncia fiscal referem-se à capacidade contributiva, prestação de assistência à saúde e a um determinado “risco futuro” de ficar doente. No entanto, as despesas em função de um risco futuro de ficar doente, em um primeiro momento, não podem ser consideradas como um tipo de gasto em saúde. Desta forma, este gasto sugere estar muito mais relacionado a investimentos e incentivos em um produto do sistema financeiro, que ao setor de saúde, principalmente quando referido à prestação de serviços assistenciais.

O fato de que apenas 25,9% da população brasileira possui algum tipo de cobertura assistencial de planos e seguros de saúde privados,⁴¹¹ sugere que as discussões devem mesmo superar perspectivas individualistas, a respeito dos “gastos tributários” com saúde. Considerá-los *meros instrumentos de determinação da renda real* tributável é submeter a compreensão de todas as questões a eles pertinentes *ao equívoco do pensamento que ignora a participação do Estado*, em todo o processo de distribuição de recursos econômicos na economia concreta brasileira. De fato, esses “gastos indiretos” governamentais são *concentradores de renda* e, enquanto propiciam vantagens restritas a pequenos grupos sociais, *limitam o exercício efetivo do direito à saúde*, por parte de um contingente expressivo da população brasileira.

Demais disso, de um ponto de vista estritamente orçamentário, há duas notas adicionais, a respeito dos ditos “gastos tributários”, no Brasil. Os benefícios e incentivos fiscais concedidos pela União nas matrizes do *imposto sobre produtos industrializados* (IPI) e do *imposto sobre a renda* (IR) têm sido objeto de contestação judicial por parte de Estados e Municípios, que reivindicam a *compensação financeira* das receitas que seriam supostamente vertidas ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), *na hipotética situação de inexistência ou de cessação dos efeitos* desses “gastos indiretos governamentais”.⁴¹² Como está posta, a controvérsia – em sua essência – gravita em torno da *legitimidade do exercício da competência tributária exonerativa* da União, do qual decorreriam – como se argui – prejuízos à autonomia federativa – *em sua feição puramente financeira* – de Estados e Municípios. A problematização dessa questão,

⁴¹¹ Dado de dezembro de 2013, extraído a partir de: Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS (2014)

⁴¹² O Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral do tema, que é objeto do Recurso Extraordinário nº 705.423/SE interposto pelo Município de Itabi/SE, em desfavor da União. O Município reivindica compensação financeira, por parte da União, em virtude dos impactos decorrentes de incentivos e benefícios fiscais de IPI e de IR por ela concedidos, no cálculo dos valores devidos aos municípios brasileiros a título de participação na arrecadação dos referidos tributos. Conforme se lê no acórdão proferido pelo Plenário do STF, para reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, “[a] questão constitucional versada neste recurso consiste em definir, sob o prisma constitucional, até que ponto a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos ao Imposto de Renda e ao Imposto Sobre Produtos Industrializados pode impactar nos valores transferidos aos Municípios a título de participação na arrecadação daqueles tributos”.

todavia, deveria ceder espaço para avaliações aprofundadas de outros dos seus aspectos, talvez mais importantes do que a aferição matemática de um suposto “vazio” financeiro a que hipoteticamente dão causa os “gastos tributários” de IPI e IR, nos Fundos de participação de Estados e Municípios: é determinante que se investigue os *efeitos distributivos de riquezas econômicas (renda e propriedade)* que propagam, em perspectivas geográficas estaduais e municipais, e a forma por que esses mesmos “gastos tributários” propiciam - ou não - melhoras, *na condição de vida e na efetiva fruição de direitos* por parte da população que, em primeiro lugar e presumidamente, seria a destinatária final do montante de recursos que compõem esses fundos constitucionais de repartição de receitas tributárias.

Por outro lado, está em curso - não de hoje - no Brasil, um *silencioso movimento de tergiversação orçamentária*, especificamente no que diz respeito aos “gastos tributários” assumidos nas matrizes das contribuições sociais. Do ponto de vista estritamente orçamentário, as *receitas oriundas dessas contribuições são vinculadas a ações e serviços próprios da estrutura da seguridade social*, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. No entanto, a lógica estruturante do orçamento geral da União não é preservada, em escolhas políticas correlativas à assunção e à administração de “gastos tributários”: de 2008 a 2013, apenas no âmbito das contribuições ao PIS e à COFINS, foram destinatários desses “gastos governamentais indiretos” os setores de embarcações e aeronaves, termoeletricidade, biodiesel, estaleiros, infraestrutura de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação, petroquímica, petrolífero e vários outros. A todos esses setores foram direcionados “gastos tributários”, para a implementação de políticas econômicas; nenhum deles presta - contudo - serviços relativos à seguridade social.

Somados, esses “gastos tributários” de PIS e COFINS representaram, em sua totalidade, no exercício fiscal de 2011, 27,37% de todos os “gastos indiretos” governamentais; para 2014, estima-se que essa relação atingirá 28%, aproximadamente.⁴¹³ A inexistência de debates políticos e teóricos a esse respeito - mesmo diante da expressão numérica e considerada a prioritária destinação orçamentária das receitas oriundas dessas contribuições - é apenas mais um *indício da diminuta utilidade institucional do conceito de “gastos tributários”, no Brasil; afinal de contas, se é mesmo de “despesa” que se trata, não se deveria admitir a utilização de “gastos tributários de contribuições sociais” para a realização de “categorias de programação orçamentária” distintas das ações e serviços*

⁴¹³ Dados extraídos de: Secretaria da Receita Federal (2013b; 2014a).

*próprios da estrutura da seguridade social.*⁴¹⁴ Se traduzido para a sua vertente mais substantiva, não é tarefa difícil perceber que o custo fiscal da indução de atividades econômicas é, deveras, social; nesse sentido, *o crucial agora é descobrir o quanto custam, não na representação de grandezas monetárias, mas em termos sociais*, sobretudo em virtude de seus impactos no custeio dos direitos à saúde e à assistência aos desamparados do contingente representativo de brasileiros aos quais é possível nada mais que o precário exercício dos direitos amparados pela estrutura da seguridade social.⁴¹⁵

Deveras, as muitas possibilidades de apreensão de assuntos correlatos aos “gastos tributários”, no Brasil, têm sido frequentemente substituídas por análises matemáticas frias, pertinentes à expressão numérica de uma faceta puramente fiscal dos incentivos fiscais. Com isso, as deliberações políticas e as opções de auxílio financeiro-tributário delas resultantes não são avaliadas em seus aspectos substantivos da realidade socioeconômica brasileira, o que dá indícios da autossuficiência de justificativas oficiais - coerentes e bem articuladas, *em sua aparência*, mas repletas de presunções e abstrações inanes, *em sua essência* – na satisfação da ansiedade popular por desenvolvimento nacional.

Com isso, é possível a um discurso progressista qualquer camuflar os verdadeiros caminhos percorridos em direção ao progresso: *os formuladores de políticas econômicas financiadas por “gastos tributários” tendem a deliberadamente abster-se de apresentar considerações a propósito da distribuição de recursos econômicos (renda e propriedade) na ordem social brasileira concreta*, artifício que põe termo a todo problema atinente aos efeitos propagados por incentivos fiscais. Há, no entanto, significativas derivações negativas dos financiamentos públicos operacionalizados por esses “gastos indiretos” governamentais, *em um país caracteristicamente desigual, como o Brasil*: é bem provável que esses mesmos “gastos tributários” estejam a contribuir para a perpetuação – e, em alguns casos, para a acentuação – de processos historicamente injustos de distribuição de renda e propriedade e de

⁴¹⁴ Quando o Estado brasileiro, indiscriminadamente, exonera um determinado setor da economia do pagamento das contribuições para a seguridade social – seja em que gradação for – com o intuito de promover o desenvolvimento econômico, altera a finalidade que deu razão à instituição desses tributos. Em lugar de custear as ações de saúde, previdência e assistência social, financia a expansão dos segmentos privados da economia favorecidos pela medida, que, além de não atuarem na seara própria das ações da seguridade social, são, muitas vezes, detentores de grandiosa envergadura econômica. Pela lógica do formato contributivo, estabelecido no art. 194, parágrafo único, inciso V, da Constituição Federal, o financiamento das ações da seguridade social deve observar a equidade na forma de participação no custeio. O volume de recursos destinados a grupos econômicos prósperos sugere ser o contrário o que se passa.

⁴¹⁵ A discussão é de importância inquestionável. Infelizmente, ainda segue inaudita, por muitos. As ações e serviços de saúde são insuficientemente prestados e o regime previdenciário suporta, ano após ano, um déficit orçamentário vertiginoso, enquanto os setores mais fortes da economia são induzidos à expansão. É o contraste entre o efeito “indutor” (econômico) e o “redutor” (de direitos).

efetivação de direitos sociais, numa ordem socioeconômica real; o progresso, nesses casos, é de *poucos desconhecidos*; o retrocesso, de todos.⁴¹⁶

CONCLUSÃO

Curiosamente, porque políticas governamentais baseadas na concessão de incentivos fiscais carregam em si mesmas – implicitamente – a noção de que é algo benfazejo à economia e à sociedade que determinados setores de atividade e indivíduos (mercados) estejam sobre o domínio dum volume maior de riquezas econômicas (materiais e financeiras), em um contexto pós-tributação, a institucionalização do conceito de “gasto tributário” provoca a percepção de que governos seriam capazes de exercer algum tipo de controle sobre os recursos distribuídos na economia por meio de instrumentos tributários de estímulo. Esses mesmos recursos, *segundo a lógica própria do conceito*, seriam imediatamente “convertidos” em verdadeiros gastos governamentais (indiretos) e submetidos, portanto, a rigorosos critérios de controle político-fiscal; no entanto, a prática da gestão financeira – não apenas no Brasil, mas também (o que parece ser ainda mais importante) nos Estados Unidos - tem denunciado que essa não tem sido uma realidade minimamente alcançável.

De certo modo, os pressupostos analíticos fundamentais dos instrumentos tributários de incentivo fiscal que têm embasado inúmeras abordagens teóricas (de juristas e economistas, não exclusivamente, mas especialmente) e muitas propostas de políticas econômicas concretas são devedores de aportes doutrinários econômicos – sobretudo da teoria da finança pública -, em que deliberadamente ignora-se a participação das estruturas regulatórias do Estado, no funcionamento da economia. Aí, predomina a ilusória crença na naturalidade e espontaneidade das ações dos mercados, como se eles mesmos consistissem em organizações sociais independentes da burocracia estatal, o que historicamente é – para dizer o mínimo – algo bastante inconsistente. A confusão entre independência (o que é impossível) e liberdade (o que é desejável) afasta do plano de discussões acadêmicas e – mais ainda – de

⁴¹⁶ Os beneficiários de políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais não são conhecidos, pela população, protegidos, como se acham, pela lei tributária brasileira, que veda o acesso aos pormenores da vida fiscal de indivíduos e empresas. No mais recente procedimento de fiscalização realizado pelo TCU, a Receita Federal – em resposta a Ofício – prestou os seguintes esclarecimentos, nesse sentido: “[O]s dados individualizados do valor da renúncia estão protegidos por sigilo fiscal. A divulgação ou o compartilhamento dessas informações individualizadas só pode acontecer nas hipóteses previstas no art. 198 do Código Tributário Nacional. Dessa forma não há compartilhamento de informações individualizadas com os órgãos gestores”.

deliberações políticas a importância das receitas tributárias, para tornar efetivo o exercício de direitos e liberdades econômicas (não só econômicas, mas, aqui, sobretudo delas) indispensáveis à organização e ao funcionamento de uma economia de qualquer tipo.

A reprodução das asserções teóricas convencionais a respeito do período do liberalismo econômico – isto é, não apenas como corpo de doutrina, mas também como período marcado pela não intervenção do Estado no domínio econômico e pela operação irrestrita do “livre mercado” – contribuiu e tem contribuído, ainda hoje, para que até mesmo aqueles que mais ardentemente estejam desejosos de intervenções estatais profundas, na economia, acreditem na fantasiosa visão de que mercados são capazes de operar no vácuo institucional (para o bem, ou para o mal). Nesse sentido, uma vez que os canais da despesa pública são absolutamente desconsiderados - principalmente por juristas dedicados ao estudo do direito tributário - não se é possível alcançar a compreensão de que todos os resultados econômicos produzidos na ordem socioeconômica concreta são procedentes de estruturas estatais constantemente moldadas e limitadas por receitas tributárias. Com isso, é compreensível, mas não justificável, que se pretenda, a partir da introdução de políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais, a conciliação entre a “liberdade dos mercados” e a “intervenção estatal”, já que tributos são equivocadamente entendidos como o principal embaraço à prosperidade econômica (daí é que se aduz o princípio da neutralidade).

Além do mais, seja qual for a inclinação ideológica dos defensores teóricos ou dos proponentes políticos da adoção duma forma ou outra de política econômica “custeada” por incentivos fiscais, o referencial de análise é – quase que invariavelmente – um princípio de fundamentação abstrato: uns dizem que a tributação deve ser econômica; outros, equitativa. Supõe-se, com isso, que há um justo conjunto de instituições econômicas, na ordem social concreta, a partir do qual renda e propriedade são justamente distribuídas, e sobre o qual um justo sistema de tributação (a depender do juízo, econômico ou equitativo) deverá ser instituído. Contudo, uma breve análise dos múltiplos processos históricos de distribuição original de recursos econômicos materiais e financeiros fragiliza fortemente essa suposição; é tarefa complicada, na atualidade, defender que a elevada concentração de riquezas em mãos de poucos pode caracterizar, de alguma maneira, um justo sistema de propriedades.

Stanley Surrey levou em consideração, em suas propostas teóricas e políticas respeitantes ao conceito de “gasto tributário”, as repercussões sobre a distribuição de renda e propriedade e sobre o efetivo exercício de direitos econômicos, sociais e políticos, na ordem social concreta norte-americana, decorrentes da concessão de incentivos fiscais. O conceito de

“gasto tributário” foi desenvolvido com o intuito específico – e exaustivamente declarado – de propiciar discussões democráticas aprofundadas a respeito de uma *reforma tributária, nos Estados Unidos*. Não por outro motivo é que Surrey haveria de intitular a sua obra vanguardista por “*Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*”, que, no vernáculo, se nos apresentaria como “*Caminhos para a reforma tributária: o conceito de gastos tributários*”. No entanto, o projeto que Surrey tinha em mente, ao tempo da formulação do conceito e da integração político-institucional do orçamento de gastos tributários, nos Estados Unidos, fracassou, em seu aspecto mais crucial. Em termos mais precisos, Surrey sagrou-se parcialmente vitorioso: sua teoria foi relativamente bem sucedida, com respeito à demonstração oficial dos gastos tributários (*Tax Expenditure Budget*); entretanto, *essa vitória não foi acompanhada pelas reformas institucionais e tributárias* que deveriam necessariamente proceder – como acreditava Surrey – das injustiças reveladas por uma análise pormenorizada dos efeitos econômico-sociais deles (dos gastos tributários) procedentes.

O fato é que, no Brasil, diferentemente, *o conceito não converge para nenhum ideal nacional de justiça socioeconômica*: deveras, o projeto político construído ao redor dos “gastos tributários” esgota o melhor de seus esforços em análises voltadas para o exterior, de onde busca inspiração, deixando na obscuridade a verdadeira utilidade institucional que esse conceito poderia ter para auxiliar o gestor público brasileiro a tornar efetivas as melhorias prometidas em políticas econômicas viabilizadas por incentivos fiscais.

De fato, a absorção irrefletida de um conceito de procedência estrangeira faz mesmo com que uma série encadeada de presunções a respeito das realidades brasileiras ganhe força, no meio de estadistas e estudiosos. No Brasil, o fascínio com as experiências norte-americanas (experiências idealizadas, deve-se dizer, já que nos Estados Unidos tanto o conceito, quanto o orçamento de gastos tributários têm reduzida utilidade política) e o magnetismo exercido pelo “universalismo” próprio das recomendações apresentadas por organizações internacionais influentes (como o FMI, o BM e a OCDE) têm ofuscado a visão dos problemas tipicamente brasileiros, decorrentes da concessão de incentivos fiscais: em um país profundamente desigual do ponto de vista social e econômico, é bem possível que a utilização de instrumentos de estímulo tributário como ferramenta de política econômica coopere para a acentuação de processos históricos de injustiças socioeconômicas.

Nesse sentido, os doutrinadores brasileiros de direito tributário de grande reputação e prestígio têm prestado um contributo importante, para a ocultação das realidades que circundam as políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais. Além de muitas vezes

difundirem, em suas obras, visões idílicas da existência dum período de liberalismo econômico, no Brasil, esses estudiosos tendem a dedicar o melhor de sua doutrina a descrições e reproduções de conceitos atribuíveis às formas jurídicas escritas de instrumentos tributários de estímulo como a isenção, a alíquota zero, o crédito presumido e daí em diante. Teorizações desse tipo camuflam aspectos substantivos da realidade brasileira, como, por exemplo, o de que os processos políticos de distribuição de propriedade e renda - altamente concentradores - proporcionaram a um grupo pequeno de indivíduos o controle sobre a quase totalidade de recursos econômicos circulantes na economia real do Brasil; o de que o “liberalismo econômico brasileiro” foi marcado por um conjunto de diversas iniciativas políticas, para atender a uma elite – sobretudo agrária – que tinha acesso aos favores reais. Não é sem razão – e isto deve ser tido em alta conta – que o Brasil é, ainda hoje, um dos países mais desiguais do planeta. Daí os perigos de que uma dogmática adstrita ao estudo de fórmulas escritas e descomprometida com análises de elementos empíricos da realidade brasileira, ao – como sói acontecer – ser festejada em atos oficiais (formulações de política, decisões de tribunais, etc.) esteja a contribuir para o acobertamento de relações de poder historicamente presentes, no Brasil.

Oliveira Vianna, se estivesse, hoje, diante da integração dum conceito delineado por um conjunto de circunstâncias políticas, econômicas e sociais estranho às realidades brasileiras, poderia antever – antes mesmo de concluído o processo de integração - a sua inevitável ineficácia político-institucional. E, ao que parece, acertaria em cheio: talvez seja mesmo por isso (pelas inúmeras incompatibilidades ideológicas, culturais, políticas, econômicas e sociais) que o conceito de gasto tributário não exerce qualquer influência de alguma significância, nos mecanismos de controle político dos incentivos fiscais, tampouco na formulação de políticas econômicas, no Brasil. Aliás, nem mesmo a estrutura de “contenção política” de concessões e ampliações de incentivos ou benefícios tributários, estabelecida (não apenas, mas principalmente) pela Lei de Responsabilidade Fiscal tem operado a plenitude de seus efeitos.

Todas essas impressões não devem conduzir ao abandono do emprego de incentivos fiscais, como instrumentos de política econômica; de fato, não é isso o que se pretende delas deduzir, aqui. Deveras, os propósitos de redução das desigualdades econômicas e sociais e de desenvolvimento nacional, previstos na Constituição de 1988, devem mesmo ser utilizados como fundamento político, para a formulação de políticas governamentais, só que de maneira mais compreensiva e menos “principiológica” (e, portanto, tendenciosa). A compreensão dos

efeitos concretos de medidas de estímulo fiscal deve ter precedência lógica, sobre qualquer iniciativa governamental voltada ao atingimento de ideais de justiça ou de bem-estar social, no Brasil. A menos que se tenha bem em conta quais circunstâncias econômico-sociais afluirão de políticas econômicas baseadas em incentivos fiscais, a menção aos desideratos de desenvolvimento econômico-social previstos na Constituição serão apenas retóricos e – no feitiço tipicamente abstrato de primeiros princípios – servirão somente para conferir coerência discursiva e estilizar justificações e exposições de motivo políticas.

É preciso que se repense o modo como se pretende estruturar o Estado brasileiro, notadamente no que concerne à maneira como determinada gestão política dos incentivos fiscais é capaz de cooperar para a efetivação dos objetivos traçados pela Constituição – e que servem de substrato para a formulação de políticas econômicas -, de forma mais realista e voltada à ordem socioeconômica do Brasil. Enquanto essas estruturas institucionais não forem repensadas e rediscutidas, o idealismo das “boas práticas contábeis” e o rigor míope do “equilíbrio fiscal” continuarão a projetar sombras sobre a realidade econômico-social brasileira, colocando mesmo em dúvida o próprio anseio por desenvolvimento, no Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Marcelo de Paiva. O processo econômico. In: GOMES, Angela de Castro (Coord.). *História do Brasil nação: 1808-2010*. Vol. 4. Rio de Janeiro: Objetiva, 2013, pp. 179-227.

ADAMS, Charles (2001). *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2ª ed. Maryland: Madison Books, 2001.

ALLAN, William; CRAIG, Jon. *Fiscal transparency, tax expenditures, and budget processes: an international perspective*. Disponível em: <<http://www.cepal.org/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf>>. Acesso em: 3 de março de 2014.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. *A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários*. Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal, Brasília, nº 27, pp. 145-159, 2001.

ALMEIDA, Paulo Roberto de. *Formação da diplomacia econômica no Brasil: as relações econômicas internacionais no império*. 2ª ed. São Paulo: Senac, 2005.

AMBROSINI, Diego Rafael; FERREIRA, Gabriela Nunes. Os juristas e o debate sobre “país legal” e “país real” na República Velha. In: MOTA, Carlos Guilherme; FERREIRA, Gabriela Nunes. *Os juristas na formação do Estado-Nação brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 271-280.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Economicização do direito concorrencial e positivismo jurídico: entre teoria da decisão e das provas*. 2012. São Paulo: Tese (Livro-Docência) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

_____. Entre princípios e regras. Entre progressos iniciais e fanatismo. In: COSTA, José Augusto Fontoura; ANDRADE, José Maria Arruda de; MATSUO, Alexandra Mery

Hansen; (Org.). *Direito: teoria e experiência*. Tomo I. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, pp. 86-99.

ARBIX, Glauco; MARTIN, Scott B.. *Beyond Developmentalism and Market Fundamentalism in Brazil: Inclusionary State Activism without Statism*. Workshop on “States, Development, and Global Governance”. Madison, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BARTLETT, Bruce. *The End of Tax Expenditures as We Know Them?* Tax Notes, Vol. 92, Nº 3, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BELLAMY, Richard. *Rethinking liberalism*. London: Pinter, 2000.

BERCOVICI, Gilberto. *O Estado desenvolvimentista e seus impasses: uma análise do caso brasileiro*. Boletim de ciências económicas, XLVII, 2004, pp. 149-180.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não-confisco*. 2ª ed. Curitiba: Jaruá, 2008.

BITTKER, Boris I. Accounting for Federal “Tax Subsidies” in the National Budget. In: BITTKER, Boris I. *Collected Legal Essays*. Littleton, CO: Fred B. Rothman & Co, 1989, pp. 466-486.

BOADWAY, Robin W.; SHAH, Anwar. Perspectives on the Role of Investment Incentives in Developing Countries. In: ANWAR, Shah (Ed.). Fiscal incentives for investment and innovation. New York: Oxford University Press, 1995.

BORDIN, Luís Carlos V.; LAGEMANN, Eugenio. Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.

BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias S/A, 1980.

BRANNON, Gerard M. How high should taxes be? In: BREAK, George F.; WALLIN, Bruce (Ed.). Taxation: myths and realities. Menlo Park, California: Addison-Wesley Publishing Company, 1978.

BRASIL. Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS). *Caderno de Informação da Saúde Suplementar: Beneficiários, Operadoras e Planos*. Disponível em: <http://www.ans.gov.br/images/stories/Materiais_para_pesquisa/Perfil_setor/Caderno_informacao_saude_suplementar/2014_mes03_caderno_informacao.pdf>. Acesso em: 5 de junho de 2014.

BRASIL. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2*. 2ª ed. Brasília: Presidência da República, 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Parecer PGFN/CAT/Nº 2456/2012*. Brasília: PGFN, 2012.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. (30 de junho de 2011). *Relatório de Empreendimentos do REPENEC*. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/mme/galerias/arquivos/Reidi/Relatxrio_de_Empreendimentos_no_REPENEC.pdf>. Acesso em: 2 de junho de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2004). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (GASTOS TRIBUTÁRIOS)*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2004/DGT2004.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2005). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (GASTOS TRIBUTÁRIOS)*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2005/DGT2005.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2006). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (GASTOS TRIBUTÁRIOS)*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2006/DGT2006.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2007). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2007/DGG2007.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2008). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2008/DGT2008.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2009). *Demonstrativo dos Gastos Tributários*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2009/DGT2009.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2010). *Demonstrativo dos Gastos Tributários*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2010/DGT%202010.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2011). *Demonstrativo dos Gastos Tributários*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2011/DGT2011.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2012). *Demonstrativo dos Gastos Tributários*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2013). *Demonstrativo dos Gastos Tributários*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2013/DGT2013.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Estudos Tributários 12 - Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)*. Brasília: RFB, 2003.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Gastos Tributários no Brasil*. Seminário Internacional BID / FMI. Washington D.C.: 2008.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2011). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária –(Gastos Tributários) – Estimativas Ano Calendário 2008*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributario/BensTributarios/2008/DGTAC2008.pdf>>. Acesso em 31 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2012). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – Estimativas Bases Efetivas Ano Calendário 2009 – Série 2007 a 2011*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2009/DGTAC2009.pdf>>. Acesso em 31 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2013). *Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2013*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2013/Analisemensaldez13.pdf>>. Acesso em: 3 de junho de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2013). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – Estimativas Bases Efetivas Ano Calendário 2010 – Série 2008 a 2012..* Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2010/DGTEfetivoAC2010Serie2008a2012.pdf>>. Acesso em: 31 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2014a). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – Estimativas Bases Efetivas Ano Calendário 2011 – Série 2009 a 2013*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2011/DGTEfetivo2011Serie2009a2013.pdf>>. Acesso em 31 de maio de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2014b). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2014*. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2014/DGT2014.pdf>>. Acesso em: 26 de abril de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (2014c). *Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Abril de 2014*. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2014/Analisemensalabr14.pdf>>. Acesso em: 3 de junho de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. (s.d.). *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2010 (Gastos Tributários)*. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2010/DGT%202010.pdf>>. Acesso em: 26 de abril de 2014.

BRASIL. Senado Federal. *Anais da Assembléia Nacional Constituinte 1987-1988*. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembleia-nacional-constituente>. Acesso em: 7 de fevereiro de 2014.

BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa). (2014a). *Resumo dos Projetos Industriais Aprovados pela SUFRAMA*. Disponível em: <<http://www.suframa.gov.br/download/perfil/tab-perfil-janeiro-2013.xlsx>>. Acesso em: 31 de maio 2014.

BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa). (2014b). *Indicadores de Desempenho do Polo Industrial de Manaus*. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/download/indicadores/RelatIndDes_3_2014.pdf>. Acesso em: 31 de maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 138344. Relator(a): Min. Celso de Mello. Primeira Turma. Acórdão julgado em 02/08/1994, DJ 12-05-1995, PP-12989.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento de Auditoria nº 022.902/1994-5. Relator: Adhemar Paladini Ghisi. Decisão - Plenário nº 674/1998, DOU de 13/10/1998.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento de Auditoria nº 003.924/2003-0. Relator: Min. Adylson Martins Motta. Acórdão nº 0038-02/04-P, DOU de 06/02/2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Auditoria nº 008.197/2004-3. Relator: Min. Valmir Campelo. Acórdão nº AC-1060-29/05-P, DOU de 12/08/2005.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento nº 015.052/2009-7. Relator: Min. Augusto Nardes. Acórdão nº AC-0747-12/10-P, DOU de 16/04/2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento nº 018.259/2013-8. Relator: Raimundo Carreiro. Acórdão nº AC-1205-16/14-P, DOU de 14/05/2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República - Exercício de 1999*. Brasília: TCU, 2000a.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. (2000b). *Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República para o exercício de 2000*. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_2000.pdf>. Acesso em 27 de maio de 2014.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República - Exercício de 2004*. Brasília: TCU, 2005.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República - Exercício de 2012*. Brasília: TCU, 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República - Exercício de 2013*. Brasília: TCU, 2014.

BRAUDEL, Fernand. *A dinâmica do capitalismo*. Tradução: Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Rocco, 1987.

BRAUN, Rudolf. Taxation, sociopolitical structure, and state-building: Great Britain and Brandenburg-Prussia. In: TILLY, Charles (Ed.). *The formation of national states in western europe*. Princeton: Princeton University Press, 1975, pp. 243-327.

BRITO, Edvaldo. Lei de responsabilidade fiscal: competência tributária, arrecadação de tributos e renúncia de receita. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 105-126.

BRIXI, Hana Polackova; SWIFT, Zhicheng Li; VALENDUC, Christian M. A. Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices. In: BRIXI, Hana Polackova; SWIFT, Zhicheng Li; VALENDUC, Christian M. A. (Ed.). *Tax Expenditures—Shedding Light on Government Spending through the Tax System Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, D.C.: The World Bank, 2004, pp. 1-18.

BRIXI, Hana Polackova; SWIFT, Zhicheng Li; VALENDUC, Christian M. A. *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, D.C.: The World Bank, 2004.

BUJANDA, Fernando Sainz de. Teoría jurídica de la exención tributaria. In: *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1964, pp. 363-443.

BURG, David F. *A world history of tax rebellions: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present*. New York: Routledge, 2004.

BURMAN, Leonard E.. *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?* National Tax Journal , Vol. LVI, N° 3, 2003, pp. 613-627.

BURTON, Mark; SADIQ, Kerrie. *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*. New York: Cambridge University Press, 2013.

CALDEIRA, Jorge. O processo econômico. In: SILVA, Alberto da Costa e. *História do Brasil Nação: 1808-2010*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Objetiva, 2011, pp. 161-203.

CAMPOS, Antônio Franco de. Isenções e incentivos em favor da região amazônica. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: José Bushatsky, 1971, pp. 139-217.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Marcus Faro de. *Formas jurídicas e mudança social: interações entre o direito, a filosofia, a política e a economia*. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica*. Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Brasília, v. 1, n. 2, pp. 23-51, jul./dez. 2011.

_____. *New legal approaches to policy reform in Brazil*. Revista de Direito da Universidade de Brasília, Brasília, v. 1, n. 1, pp. 31-61, jan./jun. 2014.

_____. *Direitos sociais, econômicos e culturais: uma abordagem Pós-Neo-Clássica*. Revista Jurídica, Brasília, v. 7, n. 74, pp. 10-18, ago/set. 2005.

_____. *Economic Development and the Legal Foundations of Regulation in Brazil*. The Law and Development Review, vol. 6, issue 1, 2013, pp. 61-115

CAVALCANTI, Carlos B.; SWIFT, Zhicheng Li. Poland: Reforming Tax Expenditure Programs. In: BRIXI, Hana Polackova; SWIFT, Zhicheng Li; VALENDUC, Christian M. A (Ed.). *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, D.C.: The World Bank, 2004.

CHANG, Ha-Joon. *23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo*. Tradução: Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013.

_____. *Bad samaritans: the myth of free trade and the secret history of capitalism*. E-book edition. New York: Bloomsbury Press, 2010

_____. (2007). Understanding the relationship between institutions and economic development – some key theoretical issues. In: CHANG, Ha-Joon (Ed.). *Institutional Change and Economic Development*. New York: United Nations University Press, 2007, pp. 17-33.

_____. *Kicking Away the Ladder: Development Strategy in Historical Perspective*. London: Anthem Press, 2002.

CONTI, José Mauricio. Iniciativa legislativa em matéria financeira. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, pp. 283-307.

CORREIA, Éverton Chaves. *Gastos tributários através do imposto de renda de pessoas jurídicas*. Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil S.A, 1992.

DALE, Edwin L.; SCHACHTER, Gustav. Taxation: social and private good. In: BREAK, George F. (Ed.). *Taxation: myths and realities*. Menlo Park: Addison-Wesley Publishing Company, 1978.

DAUNTON, Martin. Creating Legitimacy: Administering Taxation in Britain, 1815–1914. In: CARDOSO, José Luís; LAINS, José (Ed.). *Paying for the Liberal State: The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe*. New York: Cambridge University Press, 2010.

DEODATO, Alberto. *As funções extra-fiscais do impôsto*. Belo Horizonte: Faculdade de Direito de Minas Gerais. Tese para o concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças, 1949.

_____. *Manual de ciência das finanças*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1976.

Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos - DIEESE. (9 de janeiro de 2014a). *Valor da cesta básica aumenta em todas as capitais em 2013*. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/2013/201312cestabasica.pdf>>. Acesso em: 3 de junho de 2014.

Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos - DIEESE. (8 de maio de 2014b). *Cesta básica: Preços aumentam em 17 capitais*. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/2014/201404cestabasica.pdf>>. Acesso em: 3 de junho de 2014.

DI JOHN, Jonathan. The political economy of taxation and tax reform in developing countries. In: CHANG, Ha-Joon (Ed.). *Institutional change and economic development*. New York: United Nations University Press, 2007, pp. 135-156.

DUVERGER, Maurice. (1960). *Instituciones financieras*. Tradução: Jacinto Ros Hombravella. Barcelona: Bosch, 1960.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. 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 Editora, 2007, pp. 37-66.

EPSTEIN, Richard Allen. *Takings: private property and the power of eminent domain*. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

EPSTEIN, Stephan R.. *Freedom and growth: the rise of states and markets in Europe, 1300–1750*. London: Routledge, 2000.

ESPAÑA, Rafael Acosta. Exenciones, subvenciones y otros estímulos fiscales. In: *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1964, pp. 151-172.

FAORO, Raymundo. *Os donos do poder*. 3ª ed. São Paulo: Globo, 2001.

FEINTUCK, Mike. (2010). Regulatory rationales beyond the economic: in search of the public interest. In: BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin (Ed.). *The oxford handbook of regulation*. Oxford: Oxford University Press, 2010, pp. 39-63.

FIGUEROA, Emilio de. Aspectos económicos de la exención y otros estímulos fiscales. In: *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1964, pp. 663-677.

FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

FRIED, Barbara. *The progressive assault on laissez faire: Robert Hale and the first law and economics movement*. 2ª ed. Cambridge: Harvard University Press, 2001.

FRIEDMAN, Milton. *Capitalism and freedom*. Chicago: The University of Chicago Press, 2002.

FURTADO, Celso. *Formação econômica do Brasil*. 30ª ed. São Paulo: Editora Nacional, 2001.

_____. *O mito do desenvolvimento*. São Paulo: Círculo do livro, s.d..

GASCON, Francisco Javier Ramos. Medios y fines del empleo de incentivos fiscales. In: *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1964, pp. 280-290.

GASSEN, Valcir. *Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos*. Brasília: Mimeo, 2009.

_____. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Ed.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário*. Brasília: Consulex, 2012, pp. 27-50

GODÓI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Ed.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário*. Brasília: Consulex, 2012, pp. 193-205.

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

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Lei de responsabilidade fiscal, competência tributária, arrecadação tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 7-24.

HALE, Robert L. *Bargaining, duress, and economic liberty*. *Columbia Law Review*, 43, 1943, pp. 603-628.

HARCOURT, Bernard E. *Fantasies and illusions: on liberty, order, and free markets*. *Cardozo Law Review*, V. 33, Nº 6, 2012, pp. 2413-2428.

_____. *The illusion of free markets: punishment and the myth of natural order*. Cambridge: Harvard University Press, 2011.

HAYEK, Friedrich A. *Individualism and economic order*. 3^a ed. Chicago: The University of Chicago Press, 1958.

_____. *Law, legislation and liberty: A new statement of the liberal principles of justice and political economy*. Vol. 1. London: Routledge, 1998a.

_____. *Law, legislation and liberty: A new statement of the liberal principles of justice and political economy*. Vol. 2. London: Routledge, 1998b.

_____. *Law, legislation and liberty: A new statement of the liberal principles of justice and political economy*. Vol. 3. London: Routledge, 1998c.

_____. *The Constitution of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 2011.

_____. *The Road to Serfdom*. London: Hobbs the Printers, 2001.

HELLER, Walter W.. Fiscal policies for underdeveloped countries. In: BIRD, Richard M.; OLDMAN, Oliver (Ed.). *Readings on taxation in developing countries*. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1975, pp. 5-28.

HENRIQUES, Elcio Fiori. (2009). *O Gasto Tributário no Direito Brasileiro*. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia_Tema2_Elcio_Fiori_Henriques.pdf>. Acesso em: 16 de abril de 2014.

_____. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HIRSCHMAN, Albert. *The passions and the interest: political arguments for capitalism before its triumph*. New Jersey: Princeton University Press, 1997.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Co, 1999.

HORVATH, Estevão. A Constituição e a lei complementar nº 101/2000 ("Lei de Responsabilidade Fiscal"). Algumas questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 147-162.

HOWARD, Christopher. *The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States*. New Jersey: Princeton University Press, 1997.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. *Contas regionais do Brasil 2011*. Rio de Janeiro: IBGE, 2013a.

_____. *Síntese dos indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2013*. Rio de Janeiro: IBGE, 2013b.

_____. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios 2012*. Rio de Janeiro: IBGE, 2013c.

_____. *Censo Agropecuário 2006: Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação*. Rio de Janeiro: IBGE, 2006.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. (25 de setembro de 2012). *Comunicado do IPEA nº 155: A Década Inclusiva (2001-2011): Desigualdade, Pobreza e Políticas de Renda*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/120925_comunicadodoipea155_v5.pdf>. Acesso em: 10 de maio de 2014

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Manual on Fiscal Transparency*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2007.

JUAN Y PEÑALOSA, Jose Luis de; DIAZ MONASTERIO, Felix de Luis. Consideraciones sobre la teoria de las exenciones fiscales. In: *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1964, pp. 173-200.

KAHN, Douglas A.; LEHMAN, Jeffrey S.. *Tax expenditure budgets: a critical view*. Tax Notes, 1992, pp. 1661-1665.

KEYNES, John Maynard. *A teoria geral do emprego, do juro e da moeda*. Tradução: Mário R. da Cruz. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

KLEINBARD, Edward D. (2008). *Rethinking tax expenditures*. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=1197>>. Acesso em: 26 de fevereiro de 2014.

KOLESAR, Andrew. *Can State and Local Tax Incentives and Other Contributions Stimulate Economic Development*. The Tax Lawyer, Vol. 44, Nº I, 1990, pp. 285-311.

LAUFENBURGER, Henry. *La intervención del Estado en la vida económica*. Tradução: Gabriel Franco. México, D. F.: Fondo de cultura economica, 1942.

LENT, George E.. Tax incentives in developing countries. In: BIRD, Richard M.; OLDMAN, Oliver (Ed.). *Readings on taxation in developing countries*. 3ª ed. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1975, pp. 363-377.

LIMA, Ana Carolina da Cruz; LIMA, João Policarpo Rodrigues. *Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “guerra fiscal”*. Economia e Sociedade, v. 19, n. 3 (40), 2010, pp. 557-588.

LOCKE, John. *Second treatise of government*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1980.

LUCAS, José Maria Guitián de. Aspectos sociales de las exenciones, subvenciones y otros estímulos fiscales. In: *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1964, pp. 993-1134.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Exclusão do crédito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 291-305.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

MAKTOUF, Lofti; SURREY, Stanley S.. *Tax expenditure analysis and tax and budgetary reform in less developed countries*. Law and Policy in International Business, Vol. 15, 1983, pp. 739-761.

Mendes, Marcos J. (2008). *Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, Índia e México: comparação das características gerais*. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>>. Acesso em: 10 de Outubro de 2013.

MIRANDA, Ricardo Nunes de. *Zona Franca de Manaus: desafios e vulnerabilidades*. Senado Federal - Textos para Discussão 126. Brasília: Senado Federal, 2013.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. Oxford: Oxford University Press, 2002.

MUSGRAVE, Richard A.. Goals of taxation. In: Break, George F. (Ed.). *Taxation: Myths and Realities*. Menlo Park, California: Addison-Wesley Publishing Company, 1978.

Myrdal, Gunnar. *Aspectos políticos da teoria econômica*. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

_____. *Teoria econômica e regiões subdesenvolvidas*. 2ª ed. Tradução: N. Palhano. Rio de Janeiro: Saga, 1968.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Comentários à Lei de responsabilidade fiscal*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 43-177.

NEUMARK, Fritz. *Problemas economicos y financieros del Estado intervencionista*. Tradução: José María Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOVAK, William J.. *The People's Welfare: Law and Regulation in Nineteenth-Century America*. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1996.

NOZICK, Robert. *Anarchy, State and Utopia*. Oxford: Blackwell Publishers, 1999.

NUNES, António José Avelãs. *Uma introdução à economia política*. São Paulo: Quartier Latin, 2007a.

_____. *Breve reflexão sobre o chamado estado regulador*. Revista Seqüência, nº 54, 2007b, pp. 9-18.

O'BRIEN, Patrick Karl. State formation and the construction of institutions for the first industrial nation. In: CHANG, Ha-Joon (Ed.). *Institutional Change and Economic Development*. New York: United Nations University Press, 2007, pp. .

OCKÉ-REIS, Carlos Octávio. *Mensuração dos Gastos Tributários: O Caso dos Planos de Saúde – 2003-2011*. IPEA - Nota Técnica nº 5. Brasília: IPEA, 2013.

_____; SANTOS, Fausto Pereira dos. *Mensuração dos gastos tributários em saúde - 2003-2006*. IPEA - Texto para discussão nº 1637. Brasília: IPEA, 2011.

OGUS, Anthony. *Corrective Taxes and Financial Impositions as Regulatory Instruments*. Modern Law Review, Volume 61: Issue 6, November 1998, pp. 767-788.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *Best practice guidelines - off budget and tax expenditures*. 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials. Madrid: OECD, 2004.

_____. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing, 2010.

O'SULLIVAN, Arthur; SEXTON, Terri A.; SHEFFRIN, Steven M.. *Property taxes and tax revolts: the legacy of Proposition 13*. New York: Cambridge University Press, 1995.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. *A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade*. Porto Alegre: Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2009.

PIOLA, Sérgio Francisco. et al. Gasto tributário e conflito distributivo na saúde. In: CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Org.). *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: IPEA, 2010, pp. 351-373.

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 Editora, 2007, pp. 15-35.

POLANYI, Karl. *The great transformation: the political and economic origins of our time*. 2ª ed. Boston: Beacon Press, 2001.

PRASAD, Monica. *Tax "expenditures" and welfare states: a critique*. The Journal of Policy History, Vol. 23, No. 2, 2011, pp. 251-266.

_____. Taxation as regulatory tool: lessons from environmental taxes in Europe. In: BALLEINSEN, Edward J.; MOSS, David A. (Ed.). *Government and markets: toward a new theory of regulation*. New York: Cambridge University Press, 2010, pp. 363-390.

Programa de las Naciones Unidas para los asentamientos humanos, ONU-HABITAT. (2012). *Estado de las ciudades de América latina y el Caribe 2012 - Rumbo a una nueva transición*. Disponível em: <<http://www.unhabitat.org/pmss/listItemDetails.aspx?publicationID=3380>>. Acesso em: 22 de julho de 2013.

PROSSER, Tony. *Theorising Utility Regulation*. *Modern Law Review*, 62, 1999, pp. 196-217.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. (2007). *Disciplinamento das renúncias de receitas federais - inconsistências no controle dos gastos tributários*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>>. Acesso em: 14 de Abril de 2014.

ROSA, José Rui Gonçalves. *Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de identificação e de estimativa de renúncia de receita*. Senado Federal, Orçamento público em discussão, nº 4, 2013.

SANDEL, Michael J.. *O que o dinheiro não compra: os limites morais do mercado*. Tradução: Clóvis Marques. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SAYD, Patrícia Dutra. *Renúncia Fiscal e Equidade na Distribuição de Recursos para a Saúde*. Rio de Janeiro: Dissertação de Mestrado. Fundação Oswaldo Cruz: Escola Nacional de Saúde Pública, 2003.

SCHOUERI, Luís. Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHULZE, Winfried. The emergence and consolidation of the “tax-state”. I. The sixteenth-century. In: BONNEY, Richard (Ed.). *Economic systems and state finance*. Oxford: Carendon Press, 1995, pp. 261-80.

SCHUMPETER, Joseph A.. The crisis of the tax state. In: SWEDBERG, Richard (Ed.). *Joseph A. Schumpeter: The Economics and Sociology of Capitalism*. Princeton: Princeton University Press, 1991, pp. 99-140.

SHANNON, Harry A.. *The Tax Expenditure Concept in the United States and Germany: a comparison*. Tax Notes, n° 33, 1986, pp. 201-213.

SHAVIRO, Daniel N.. *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*. Tax Law Review, n° 57, 2003, pp. 187-232.

SILVA, Gerson Augusto da. *A política tributária como instrumento do desenvolvimento*. 2ª ed. Brasília: ESAF, 2009.

SIMONSEN, Mário Henrique. *O sistema brasileiro de incentivos fiscais*. Ensaio Econômico da Escola de Pós-Graduação em Economia n° 12. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas, 1974.

SLEMROD, Joel. The consequences of taxation. In: PAUL, Ellen Frankel; MILLER JR., Fred D.; PAUL, Jeffrey. *Taxation, economic prosperity, and distributive justice*. New York: Cambridge University Press, 2006, pp. 73-87.

_____, BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen’s guide to the debate over taxes*. 4ª ed. Cambridge: The MIT Press, 2008.

SOUZA, Rubens Gomes de. Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Souza, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. In: BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, pp. 79-261.

STREETEN, Paul Patrick. *Thinking about development*. New York: Cambridge University Press, 1995.

SUNLEY, Emil. Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice. In: BRIXI, Hana Polackova; SWIFT, Zhicheng Li; VALENDUC, Christian M. A. (Ed.). *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington D.C.: The World Bank, 2004, pp. 155-172.

SUNSTEIN, Cass R. *After the rights revolution: reconceiving the regulatory state*. Cambridge: Harvard University Press, 1990.

_____. *Free markets and social justice*. New York: Oxford University Press, 1999.

SURREY, Stanley S.. Excerpts from remarks before The Money Marketeters on The U.S. income tax system - the need for a full accounting. In: UNITED STATES GOVERNMENT. Treasury Department. Annual report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for the fiscal year ended june 30, 1968. Washington, D.C.: U.S. Government Printing Office, 1969, pp. 322-326.

_____. Tax incentives - conceptual criteria for identification and comparison with direct government expenditures. In: *Tax incentives: a Symposium conducted by the Tax Institute of America, Nov. 20-21, 1969*. Lexington: Heath Lexington Books, 1971, pp. 3-38.

_____. *Federal tax policy in the 1960's*. Buffalo Law Review , XV, 1966, pp. 477-500.

_____. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1974.

_____. *Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures*. Harvard Law Review , 83:705 (Number 4), 1970, pp. 705-738.

_____. The sheltered life. In: BREAK, George F.; WALLIN, Bruce (Ed.). *Taxation: myths and realities*. Menlo Park: Addison-Wesley Publishing Company, 1978, pp. 56-58.

_____; MCDANIEL, Paul R. *The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*. Boston College Industrial and Commercial Law Review , 17, Number 5, 1976, pp. 679-737.

_____; MCDANIEL, Paul R. The Tax Expenditure Concept and the Legislative Process. In: AARON, Henry J.; BOSKIN, Michael J. (Ed.). *The economics of taxation*. Washington D.C.: The Brookings Institution, 1980, pp. 123-146.

_____; MCDANIEL, Paul R. *The tax expenditure concept: current developments and emerging issues*. Boston College Law Review , XX, Number 2, 1979, pp. 225-369.

TANZI, Vito; ZEE, Howell H.. *Tax policy for emerging markets: developing countries*. IMF Working paper n^a 35. Washington D.C.: IMF, 2000.

TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: José Bushatsky, 1971, pp. 11-68.

TILLY, Charles. *Coercion, Capital, and European States, AD 990-1990*. Cambridge: Basil Blackwell, 1990.

_____. Extraction and Democracy. In: MARTIN, Isaac William; MEHROTRA, Ajay K.; PRASAD, Monica. *The New Fiscal Sociology: Taxation in comparative and historical perspective*. New York: Cambridge University Press, 2009, pp. 173-182.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

_____; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais - efeitos no tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 121, 2005, pp. 127-146.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. V: O orçamento na Constituição. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. Incentivos tributários e meio ambiente: a sustentabilidade ambiental e o direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 355-366.

UNITED STATES GOVERNMENT. United States Government Accountability Office. *Tax expenditures: a primer*. Washington D.C.: GAO, 1979.

UNITED STATES GOVERNMENT. United States Government Accountability Office. *Tax Expenditures deserve more scrutiny*. Washington D.C.: GAO, 1994.

UNITED STATES GOVERNMENT. United States Government Accountability Office. *Tax expenditures represent a substantial federal commitment and need to be reexamined*. Washington D.C.: GAO, 2005.

UNITED STATES GOVERNMENT. United States Government Accountability Office. *Tax Expenditures: background and evaluation criteria and questions*. Washington D.C.: GAO, 2012.

UNITED STATES GOVERNMENT. Budget of the United States Government, Fiscal Year 2002, Analytical Perspectives. Disponível em: <<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/BUDGET-2002-PER/pdf/BUDGET-2002-PER-5-3.pdf>>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2014.

UNITED STATES GOVERNMENT. The tax expenditure budget: a conceptual analysis. In: TREASURY DEPARTMENT. Annual report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for the fiscal year ended June 30, 1968. Washington, D.C.: U.S. Government Printing Office, 1969, pp. 326-340.

VARSAÑO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. IPEA - Texto para discussão nº 405. Brasília: IPEA, 1996.

_____. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. IPEA: Texto para discussão nº 500. Brasília: IPEA, 1997.

VEDDER, Richard. Taxes, Growth, Equity and Welfare. In: PAUL, Ellen Frankel; MILLER, Fred D.; PAUL, Jeffrey (Ed.). *Taxation, Economic Prosperity, and Distributive Justice*. New York: Cambridge University Press, 2006, pp. 53-72.

VIANNA, Francisco José de Oliveira. *O idealismo da constituição*. Rio de Janeiro: Terra de Sol, 1927.

_____. *Populações meridionais do Brasil*. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2005.

VILLEGAS, Héctor B.. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1975.

VILLELA, Luiz Arruda. *Gastos tributários e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil*. Rio de Janeiro: Dissertação de Mestrado, Departamento de Economia, PUC-Rio, 1981.

_____. *Uma proposta de revisão dos gastos tributários no Brasil*. Revista de Finanças , nº 366, 1986, pp. 44-49.

_____. *A identificação dos gastos tributários no Brasil*. In: Série de Estudos sobre Economia do Setor Público. Rio de Janeiro: INPES/IPEA, 1989.

VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (Ed.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 543-554.

WARAT, Luís Alberto. et al. Senso Comum. In: ARNAUD, André-Jean (Org). *Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 714-716.

WARAT, Luís Alberto. *Saber crítico e senso comum teórico dos juristas*. Revista Seqüência , 3, n. 5, 1982, pp. 48-57.