

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS – CCJP
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD

PEDRO HENRIQUE CALAZANS DE ARAUJO

INCENTIVOS FISCAIS COMO FORMA DE FINANCIAMENTO DE POLÍTICAS
PÚBLICAS

RIO DE JANEIRO

2022

PEDRO HENRIQUE CALAZANS DE ARAUJO

**INCENTIVOS FISCAIS COMO FORMA DE FINANCIAMENTO DE POLÍTICAS
PÚBLICAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Dr. Benedito
Fonseca e Souza Adeodato

RIO DE JANEIRO
2022

PEDRO HENRIQUE CALAZANS DE ARAUJO

**INCENTIVOS FISCAIS COMO FORMA DE FINANCIAMENTO DE POLÍTICAS
PÚBLICAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Dr. Benedito
Fonseca e Souza Adeodato

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Benedito Fonseca e Souza Adeodato
Orientador

Prof. Dra. Maria Lucia de Paula Oliveira
Membro da Banca

Prof. Dr. Ruy Afonso de Santacruz Lima
Membro da Banca

AGRADECIMENTOS

“[...] acho que não cabe a mim dizer mais – para evitar que o terror o impeça de continuar a viagem. Pois a mim parece que você partiu em cima da hora, se é que já não está atrasado. Deve se apressar, e não ficar e nem voltar; o Condado não oferece proteção a você.

- Não consigo imaginar que informação possa ser mais terrível que suas insinuações e advertências - exclamou Frodo. - É claro que sabia que havia perigo à minha frente, mas não esperava encontrá-lo no nosso próprio Condado. Um hobbit não pode caminhar do Água até o Rio em paz?

- Mas não é o seu próprio Condado - disse Gildor - Outros moraram aqui antes dos hobbits; e outros virão quando os hobbits não estiverem mais aqui. O vasto mundo está em volta de vocês. Podem se trancar aqui dentro, mas não trancá-lo lá fora.”

- J. R. R. Tolkien, O Senhor dos Anéis

RESUMO

O presente estudo trata de teoria de política tributária sob a ótica teórico-filosófica do comunitarismo, partindo dessa corrente pouco utilizada no universo tributário para explorar novas perspectivas a respeito de incentivos fiscais e sua relação com o financiamento de políticas públicas, e assim contribuir para os debates sobre a relação entre tributação e desenvolvimento. O método utilizado divide-se em partes: a primeira parte se trata de análise teórico-filosófica do tema, e por isso envolve pesquisa bibliográfica, análise de conteúdo de pensamento de autores, buscando a construção de argumentos filosóficos e práticos que permitam vislumbrar como a ótica de responsabilidade comunitária pode contribuir para o desenvolvimento de uma ordem tributária mais focada na contribuição dos entes privados ao seu próprio entorno do que nas guerras fiscais. A segunda parte faz uma análise dos incentivos fiscais em espécie e sua eficiência na finalidade do fomento às políticas públicas. Por fim, a terceira parte pretende encaminhar algumas propostas de adequação legislativa em matéria de incentivos fiscais, a partir das dificuldades encontradas no atingimento de suas finalidades.

Palavras-chave: Políticas Públicas; Incentivos Fiscais; Responsabilidade Corporativa; Comunitarismo

ABSTRACT

The present study deals with the theory of tax policy from the theoretical-philosophical perspective of communitarianism, starting from this current little used in the tax universe to explore new perspectives on tax incentives and their relationship with the financing of public policies, and thus contribute to the debates on the relationship between taxation and development. The method used is divided into parts: the first part deals with a theoretical-philosophical analysis of the theme, and therefore involves bibliographic research, content analysis of the authors' thoughts, seeking to build philosophical and practical arguments that allow a glimpse of how the perspective of community responsibility can contribute to the development of a tax system that is more focused on the contribution of private entities to their own environment than on tax wars. The second part analyzes tax incentives in kind and their efficiency in terms of promoting public policies. Finally, the third part intends to forward some proposals for legislative adequacy in terms of tax incentives, based on the difficulties encountered in achieving their purposes.

Keywords: Public Policies; Tax Incentives; Corporate Responsibility; Communitarianism

SUMÁRIO

Sumário

1. INTRODUÇÃO	10
2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COMUNITÁRIA	13
2.1. A responsabilidade comunitária como arcabouço teórico	13
2.2. Comunitarismo e liberalismo: o que esse debate tem a dizer sobre tributação	16
2.3. Responsabilidades comunitárias: entre o Estado e o Privado	20
2.4. Políticas Públicas, desenvolvimento e a construção dos papéis	25
2.5. Incentivos fiscais responsáveis como financiadores de Políticas Públicas	29
3. As LEIS DE INCENTIVO FISCAL COMO FINANCIADORAS DE POLÍTICAS PÚBLICAS.....	34
3.1. Incentivos Fiscais no regimento jurídico brasileiro	34
3.1.1. Conceito de Incentivos Fiscais na doutrina	34
3.1.2. Incentivos Fiscais na Constituição	37
3.1.3. Breves considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	43
3.1.4. Breves considerações sobre o papel do Poder Judiciário	44
3.2. A questão orçamentária das Políticas Públicas e sua relação com os Incentivos Fiscais	45
3.3. Incentivos Fiscais em espécie e sua análise de capacidade financiadora	48
3.3.1. A Lei de Incentivo à Cultura	49
3.3.2. A Lei de Incentivo ao Esporte	54
3.3.3. A Lei do Bem.....	56
3.3.4. Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente	58
3.3.5. Fundo do Idoso	58
3.3.6. Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (PRONON) ...	58

3.3.7.	Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (PRONAS/PCD)	58
3.3.8.	Outros incentivos de desenvolvimento local	58
4.	ANálise das dificuldades na efetivação dos objetivos dos Incentivos Fiscais	58
4.2.	O interesse privado no financiamento de Políticas Públicas e sua relação com os Incentivos Fiscais.....	58
4.2.1.	Do perfil das empresas analisadas	59
4.2.2.	Da análise dos resultados da pesquisa.....	59
4.3.	Dos principais desafios e obstáculos práticos identificados.....	59
4.4.	Considerações sobre os relatos obtidos e sobre a legislação atual	59
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	60

1. INTRODUÇÃO

Um dos grandes motes do mercado empresarial nas últimas décadas é a chamada responsabilidade corporativas. Empresas que antes eram avaliadas apenas pelo lucro que geravam para seus acionistas passam agora por um crivo do público e do próprio mercado a respeito de suas ações sociais e ambientais, e assim é verificado como e até que grau aquela atividade empresarial é conduzida de maneira sustentável.

Poder-se-ia dizer que há muitas empresas com o referido discurso sustentável apenas para agradar sua parcela do mercado, mas sem preocupação efetiva com o assunto. Nessas empresas, a responsabilidade corporativa é apenas mais um fator na equação de sua receita financeira. Por outro lado, mais e mais se verifica que o compromisso socioambiental de fachada pode ser um tiro no pé, pois no primeiro passo que tal corporação dê fora da faixa, será atingida por milhares de questionamentos e apurações que podem a levar para o buraco.

Não apenas o risco do vexame público pode (ou mesmo deve) ser o motivador de ações de responsabilidade corporativa. Ao contrário, outra grande parte do mercado está adotando posturas responsáveis por motivações menos abstratas, que passam pelo risco real de uma operação não sustentável encerrar a si mesma, ou a falta de um ambiente qualificado para fornecer mão de obras e serviços, falta de consumidores locais em condições reais de consumo, entre outras coisas que serão mais bem exploradas. Em resumo, o que se verifica é que a responsabilidade corporativa pode ser vista numa perspectiva de interdependência do negócio em relação ao seu ambiente.

Do outro lado da corda, há uma sociedade necessitada de ações positivas para seu desenvolvimento, seja em relação ao respeito ao seu ambiente físico e sua qualidade de vida, quanto mais em relação à geração de emprego e renda compatível com um universo de consumo cada vez mais dispendioso. Essa população necessita de Políticas Públicas voltadas para o desenvolvimento humano através de educação, cultura e esporte, mas também necessita de crescimento econômica ao seu entorno para que tal desenvolvimento seja acompanhado de real liberdade, que passa por condições financeiras dignas.

No centro de tudo isso, aparece a figura do Estado como responsável por projetar e conduzir as Políticas Públicas de atendimento a essas demandas

sociais, mas que se encontra financeiramente e logisticamente limitado para atender à integral necessidade de desenvolvimento. Não há mão de obra pública suficiente para desenhar os projetos e conduzi-los da melhor forma, e é possível dizer que nunca haverá. Nem se diga a respeito do montante financeiro necessário para suprir todas as Políticas Públicas demandadas, num cenário de sempre difícil controle das dívidas internas e externas e déficit orçamentário.

Entretanto, observando a interdependência que podemos de maneira introdutória supor existir entre a atividade empresarial e as necessidades públicas pode ser excelente pretexto para que o Estado possa compartilhar certas responsabilidades por algumas áreas do desenvolvimento social, em especial a responsabilidade orçamentária. Mais ainda, ao invés de deixar na mão dos entes privados as ações de responsabilidade social que eles podem por bem entender necessárias, o Estado, como ente por essência condutor de Políticas Públicas, poderia direcionar o esforço privado para aquelas ações que seus órgãos especializados desenharam no âmbito dos projetos públicos.

Inevitável, assim, questionar qual seria a melhor maneira de o Estado direcionar essas ações. Dentre várias possibilidades envoltas em seu poder de polícia, como sanções e determinações regulatórias, o Estado possui um poder muito mais sutil, porém não menos efetivo. Ao contrário, o poder que o Estado possui para direcionar ações privadas de maneira positiva pode vir a ser até mais eficiente que determinações negativas, pois essas últimas não contariam com o apoio e participação voluntária, mas apenas por força de Lei.

Desse modo, invariavelmente se enxerga dentro das ações estatais positivas aos olhos privados aquelas relacionadas à carga tributária. No momento que o poder público abre a discussão a respeito de tributos, ganha imediatamente a atenção de grandes e pequenos contribuintes, todos mais que interessados em aliviar ao menos um pouco seu caixa com menos tributos a pagar. Assim, o poder do Estado que iremos tratar para a finalidade desse trabalho sobre Políticas Públicas é o poder tributário

Não obstante, a fiscalidade (função tributária arrecadatória) não é o único nem o principal aspecto da política tributária, quando a colocamos na discussão do financiamento de Políticas Públicas. Ao contrário, a extrafiscalidade, que será mais bem definida nas próximas páginas, ganha especial papel no fomento e direcionamento de atitudes de entes privados, gerando uma real cooperação privada

com os objetivos públicos. Isso é o poder positivo que comentamos que o Estado possui para trazer contribuintes para seu lado, gerar um interesse comum que passa pela política tributária.

Nesse sentido, o objetivo deste trabalho será analisar essa cooperação Estado, empresa e sociedade, que nasce do interesse comum e termina com o financiamento de Políticas Públicas, bem como qual é o papel de cada parte para que tal cooperação seja orgânica e evolua.

Para tanto, buscaremos na primeira parte analisar aspectos e fundamentos teórico-filosóficos na literatura jurídica e política atual, que podem explicar e provocar a noção de responsabilidade comunitária pelo atingimento dos objetivos das Políticas Públicas e em que aspecto teórico a política tributária se confunde com essa noção. A busca por fundamento teórico de um tema tributário se justifica na medida que ajuda a explicar e fundamentar os motivos políticos anteriores às formalizações legais.

Na segunda parte, o objetivo será analisar conceituar e avaliar o uso da função extrafiscal dos tributos em casos reais de incentivos fiscais existentes hoje no regimento jurídico brasileiro, e de que forma cada incentivo fiscal em espécie funciona para fomentar e atrair a participação privada, bem como sua eficiência normativa para o caminhar prático das Políticas Públicas envolvidas.

Na terceira parte, se analisará de maneira crítica as dificuldades encontradas para o devido atingimento dos objetivos das normas e incentivos fiscais estudados, para que seja possível propor e provocar mudanças no aparato burocrático e normativo que tornem os incentivos fiscais mais eficientes para o atingimento das finalidades comuns entre poder público e privado. A análise se dará através de análise de dados coletados a respeito do uso dos incentivos fiscais pelos contribuintes e pelos setores atingidos, bem como relatos de ambas as partes coletados de entrevistas e notícias coletados através de pesquisa bibliográfica.

O tema proposta se revela de extrema importância para os estudos de justiça tributária e Políticas Públicas no Brasil, na medida que pretende contribuir para novas visões a respeito da interdependência existente na condução de Políticas Públicas por parte do Estado e a responsabilidade corporativa das corporações empresariais, demonstrando por meio de teoria jurídico-política a existência de uma responsabilidade comum das referidas partes em relação à comunidade local que atingem com suas atividades.

2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COMUNITÁRIA

2.1. A responsabilidade comunitária como arcabouço teórico

Com o objetivo de aprofundar as relações entre Políticas Públicas e Incentivos Fiscais, é necessário provocar visões diferentes das relações entre Estado e empresas privadas. E para poder provocar essas visões diferentes sobre as referidas relações, é necessário explorar brevemente aspectos teóricos daquilo que pode ser entendido como o fundamento para que essas mesmas relações aconteçam. Nesse sentido, e como buscaremos demonstrar, podemos identificar alguns aspectos do que pode vir a formar as relações, para só depois podermos explorar o que fortalece ou não tais relações.

Primeiro, é aspecto necessário de uma relação existir um objeto comum às partes de cada lado. Se não há nada em comum entre duas partes, não há motivo nem interesse na existência de uma relação. Por lógica, é necessário o entendimento do que é comum ao Estado e à empresa, dentro da realidade prática em que se inserem. Por realidade prática, podemos então enxergar do lado do Estado a própria sociedade civil a qual ele serve, enquanto para a empresa essa mesma sociedade civil figura como consumidora, mão de obra, fornecedora, população atingida, dentre outras coisas. Assim identificamos que a sociedade civil que está no mesmo raio de atuação do Estado e da empresa é de interesse comum aos dois. A essa sociedade civil em comum, chamaremos de comunidade.

Nesse mesmo diapasão, identificamos claramente que o Estado tem uma responsabilidade objetiva em relação a essa comunidade, pois, por mandamento constitucional, é seu dever financiar educação, saúde, emprego, enfim, uma vida digna às pessoas daquela comunidade. Por outro lado, a empresa também tem sua responsabilidade perante a comunidade, por vezes por determinação também constitucional (função social da propriedade), mas muitas outras vezes de uma maneira oculta. Pois bem, se a empresa espera e necessita uma comunidade em seu entorno que forneça boa mão de obra, clientes e fornecedores, também seria estranho pensar que tal empresa poderia existir de maneira plena se isolando das questões sociais que afligem aquela comunidade. Assim podemos falar que surge dessa relação

uma responsabilidade pela comunidade, que cruza os interesses públicos e privados, mesmo que o motivo de interesse tenha origens diferentes.

Passemos então a definir o conceito de responsabilidade comunitária na literatura, onde podemos identificar nas obras de Alasdair MacIntyre, Michael Sandel e Michael Walzer, no início dos anos 1980, dentre muitas diferenças entre elas, a ideia comum de que os indivíduos devem algo uns aos outros, e a sociedade a eles, como matéria de justiça. Ou seja, a responsabilidade comunitária passa pela visão de que é necessário pensar no desenvolvimento coletivo antes do desenvolvimento individual, ao contrário da teoria liberal até então predominante. Talvez isso mesmo seja fruto de uma época de maior regulação do Estado, vide os investimentos do pós-guerra e da construção do Estado de Bem-estar Social na Guerra Fria. Naquele período, e para esses pensadores, reduzir a lacuna entre os resultados econômicos era amplamente considerado desejável e atingível, e os programas de desenvolvimento e distribuição de riqueza que hoje podem ser considerados quiméricos constituíram uma política normal para governos ocidentais do pós-guerra em todo o espectro político. (BARRETT, 2012, p.2).

Nesse sentido, a teoria desses autores para suportar a cooperação comunitária valoriza uma tendência à igualdade de resultados. Dessa forma, uma abordagem comunitária da cooperação começa com uma rejeição de "uma priorização equivocada dos indivíduos sobre suas comunidades" (MULHALL; Swift, 1995, p. 50). Aqui, pedimos licença para adentrar brevemente nos conceitos filosóficos a respeito de cooperação e comunidade.

Por exemplo, MacIntyre acredita que o ser humano é um animal racional e dependente, dois conceitos que aproximam e afastam sua filosofia da moral iluminista-liberal. Na que aproxima, o ser humano é racional pela sua capacidade de raciocínio prático que o leva a identificar os bens a serem perseguidos. Na que afasta, eles são dependentes, porque a comunidade de relações que formam a racionalidade individual são um meio necessário para a identificação desses bens, impossíveis de serem entendidos por um raciocínio puramente individual (MACINTYRE, 1999, p. 5). Nesse sentido, para MacIntyre, não é possível falar de moralidade, ou mesmo de direitos e deveres, sem entender a comunidade na qual estou inserido (MACINTYRE, 1999, p. 5).

Uma vez que, na visão comunitária, "o indivíduo apenas se torna um indivíduo ou pessoa por fazer parte e participar da vida comunitária", a solidariedade

e a sustentabilidade da comunidade contribuinte é de principal importância. Além disso, a justiça social dentro dessa comunidade exige uma abordagem igualitária dos resultados. Os comunitaristas rejeitam o princípio liberal de que os desejos dos indivíduos devem ser priorizados em primeiro lugar e em detrimento do florescimento da comunidade em que vivem. Como Gordon Graham explica:

na visão individualista liberal, a sociedade é necessária e essencialmente uma pluralidade, uma mera associação de diferentes visões e interesses ... [o comunitarismo] considera a sociedade como uma comunidade, e isso, como a própria palavra indica, significa que a sociedade é, de alguma forma, uma unidade, uma coisa única na qual os membros individuais estão unidos. (GRAHAM, 1988, p. 12)

As críticas comunitárias acabam tendo Rawls como alvo principal, pois ele funda sua teoria na ideia central de que todo sujeito é livre para definir seus próprios bens que deseja perseguir, desde que a partir do contrato formulado na posição original, sob o véu da ignorância. Para esses críticos, um modelo construído em tal procedimento não permite a existência de um Bem Comum a ser almejado, apenas vários bens individuais em eterno conflito, sendo que o justo seria apenas a justiça permissora de que os indivíduos busquem isso, justiça procedimental e individualista. Daí se argumenta que Rawls e os iluministas sobrepõem o justo sobre o bem (direitos sobre filiações).

Na visão comunitária, a comunidade política precede os direitos individuais. Assim, para Walzer, o estado de bem-estar é derivado da filiação, e não dos direitos, como propõe Rawls. Mas, se a comunidade tem prioridade sobre o indivíduo, devemos primeiramente nos perguntar: o que é uma "comunidade"? Nossa sociedade é uma comunidade? Sandel diz:

... Perguntar se uma determinada sociedade é uma comunidade não é simplesmente perguntar se um grande número de seus membros tem entre seus vários desejos o desejo de se associar a outros ou de promover objetivos comunitários - embora isso possa ser uma característica de uma comunidade - mas se a própria sociedade é uma sociedade de um certo tipo, ordenada de uma certa maneira, de forma que a comunidade descreva sua estrutura básica e não apenas as disposições das pessoas dentro da estrutura. Para uma sociedade ser uma comunidade neste sentido forte, a comunidade deve ser constitutiva da autocompreensão compartilhada dos participantes e incorporada em seus arranjos institucionais, não simplesmente um atributo de alguns dos planos de vida dos participantes. (SANDEL, 1982, p.173)

Também em contraponto à justiça individualista, Walzer observa que "a justiça distributiva pressupõe um mundo limitado dentro do qual ocorre a distribuição [...] cujos membros distribuem o poder uns aos outros" (WALZER, p. 31). Em outras palavras, existe uma força do sentimento de comunidade e do senso de destino compartilhado que constroem a mutualidade necessária para a sociedade funcionar. Isso é desafiador em sociedades multiculturais, mas também é necessário, no mínimo que essa mutualidade seja traduzida em confiança. Como observa Judt, "não é possível conviver sem confiança. Se realmente não confiássemos uns nos outros, não pagaríamos impostos em troca de um suporte mútuo" (JUDT, p. 32). Ou seja, o grau de confiança mútua presente na comunidade influencia também a extensão do suporte mútuo. Por conseguinte, a confiança influencia até mesmo o quanto os indivíduos estão dispostos a pagar em tributos para suportar uns aos outros.

Nesse sentido, a predominância atual do individualismo pode ter impactado a coesão comunidades locais e, de fato, a própria ideia de comunidade local. Para Sandel, a "justiça [rawlsiana] como equidade abandona a ideia de senso de comunidade" (SANDEL, 1982, p.174) e assim, mais que isso, o desvaloriza. No entanto, mesmo em face da globalização, não é plausível argumentar que as comunidades deixariam de existir. Como exemplo, Paul Hirst e Grahame Thompson observam que, à medida que o corpo do direito internacional proliferou durante o processo de globalização, os Estados-nação tornaram-se cada vez mais importantes como 'agências que criam e cumprem a lei' (HIRST; THOMPSON, 1996, p. 194). E assim, a instituição da comunidade nacional permanece intacta, mas os sentimentos de comunidade do povo daquela nação já são menos óbvios em seu dia a dia. Nesse sentido, se resgatando os objetivos constitucionais para a promoção de uma política de cooperação comunitária, poderia se contribuir para o ressurgimento do sentimento de comunhão e comunidade.

2.2. Comunitarismo e liberalismo: o que esse debate tem a dizer sobre tributação

Para começar, é preciso dizer que não se entrará no velho embate do comunitarismo contra liberalismo, como se fossem eternos adversários. Aliás, a própria definição de comunitarismo como uma corrente não foi dada por seus principais autores, mas sim por comentaristas externos que viam nas críticas a alguns

aspectos do liberalismo uma corrente comum. Entretanto, os próprios autores como Sandel e MacIntyre procuraram se afastar dessa categorização. Aqui também fugiremos de categorizações reducionistas, que impediriam perceber que existem liberalismos e comunitarismos, no plural (KNIGHT, 2005).

Considerando isso, optamos por iniciar verificando similaridades de objetivos entre alguns autores liberais e comunitaristas, para chegarmos a algumas conclusões sobre tributação. Afinal, por exemplo, seria leviano dizer que uma corrente de pensamento inteira esteja satisfeita com a desigualdade galopante. É injusto imputar isso a toda uma tradição de pensamento liberal, pois muitos de seus autores trouxeram ideias exatamente para combater tal problema. E muitos liberais diriam que uma tributação que amenize a desigualdade é melhor para a manutenção do próprio liberalismo (HOLMES;SUNSTEIN, 2019, p. 163).

Para ilustrar uma dessas pontes entre as duas correntes de pensamento, invoca-se nesse momento a contribuição do ganhador do Prêmio Nobel, o liberal Amartya Sen. Para Sen, a noção de desenvolvimento deve ser relacionada com as liberdades humanas, em contraposição a algumas teorias que identificam o desenvolvimento como crescimento do Produto Interno Bruto, avanço econômico ou modernização social (SEN, 2000, p.17), que muitos imputariam a todos os liberais. Assim, o desenvolvimento liberal de Sen supõe a remoção das principais fontes de privação de liberdade. Para ele, “pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos” (SEN, 2000, p.18). É possível vincular o gozo das liberdades substantivas com o combate da pobreza econômica ou com a existência de serviços públicos e assistência social:

Os fins e os meios do desenvolvimento requerem análise e exame minuciosos para uma compreensão mais plena do processo de desenvolvimento; é sem dúvida inadequado adotar como nosso objetivo básico apenas a maximização da renda ou da riqueza, que é, como observou Aristóteles, “meramente útil e em proveito de alguma outra coisa”. Pela mesma razão, o crescimento econômico não pode ser sensatamente considerado um fim em si mesmo. O desenvolvimento tem de estar relacionado sobretudo com a melhora da vida que levamos e das liberdades que desfrutamos. Expandir as liberdades que temos razão para valorizar não só torna nossa vida mais rica e mais desimpedida, mas também permite que sejamos seres sociais mais completos, pondo em prática nossas volições, interagindo com o mundo em que vivemos e influenciando esse mundo. (SEN, 2000, p.29)

Ou seja, o pensamento de Sen é liberal, mas também é teleológico. Não busca o crescimento econômico por si mesmo, mas para alcançar uma realização humana plena, onde a liberdade é a maior riqueza. Ao fazer isso, o autor está se aproximando, de alguma forma, daquilo que os comunitaristas chamam de primazia do bom sobre o justo. Sen chega mesmo a considerar a flexibilização de alguns direitos de liberdade, chamados pedras fundamentais do liberalismo, a fim de defender sua ideia de desenvolvimento.

Com efeito, há de se considerar do ponto de vista do desenvolvimento como liberdade, que não haveria contradição necessariamente entre liberdade de mercado e a imposição de restrição às liberdades. Isso porque a liberdade de mercado, bem como a livre procura de emprego, tem um papel fundamental para a própria configuração do desenvolvimento. Não seriam justificáveis realidades como a manutenção de sujeição ou escravidão de trabalhadores, o trabalho infantil, a privação econômica das famílias e deficiência dos programas de educação, as restrições à participação da mulher no mercado de trabalho, dentre outras. Assim, as liberdades individuais devem ser restringidas, muitas vezes, para que haja liberdade de mercado. E essa regulação é sustentada por tributos.

A questão, porém, é como se medirá a eficiência do mercado. Propõe Sen que ela seja medida não em função do aumento da utilidade para todos, mas sim em termos das liberdades individuais. Aqui ele começa a se afastar de alguns pressupostos comunitaristas para se posicionar do lado liberal. O medidor para ele não será a realização do indivíduo dentro de sua comunidade, mas sim que quanto mais os agentes forem livres, mais o mercado atende seu propósito, sendo certo que eles são mais livres quanto maior for o número opções disponíveis e atrativas para o indivíduo.

Afirma A. Sen que o papel desempenhado pelos mercados tem de depender não só do que eles podem fazer, mas também do que lhes é permitido fazer. Dessa forma, ela acusa a influência política de grupos na regulação do Estado como algo inevitavelmente ruim, gerando pressões e interferências indevidas, provocando monopólios, garantindo vantagens, impondo-se sacrifício a todos, sem que haja qualquer interesse geral.

A partir de 1980, uma outra vertente liberal mais voltada aos resultados econômicos ganhou força, chamada por alguns (até pejorativamente) de neoliberalismo. Essa nova condição de pensamento normalizou o individualismo

econômico na vida cotidiana e tornou-se o discurso dominante. Hoje em dia, após décadas de ascendência, as consequências das políticas neoliberais, incluindo distribuições de riqueza excessivamente desiguais e o colapso do sistema financeiro desregulamentado (vide crise de 2008), sugeriram uma fratura do consenso neoliberal (BARRET, 2012, p. 2). Depois disso, os efeitos da desigualdade na sociedade e em todos os membros dessa sociedade foram se tornando mais bem compreendidos, sendo identificado que a desigualdade tem consequências macroeconômicas e estruturais. A desigualdade tornou-se motor de uma crescente raiva popular que os governos democráticos não podem mais ignorar. Nesse contexto, políticas igualitárias estão sendo trazidas de volta à agenda política e, nesse cenário, uma concepção comunitária de tributação tem muito a oferecer ao debate que se segue.

Ao contrário do liberalismo, para o qual a igualdade de oportunidades é a preocupação pertinente (como vimos em Amartya Sen), o comunitarismo prioriza antes de tudo a visão global da sociedade, como as relações são construídas e se fortalecem. Trazendo para o aspecto da tributação, a abordagem liberal focaria primeiro no quanto a liberdade individual é impactada pelo dever de pagar imposto, para a partir daí verificar o quanto o suporte coletivo (através de tributos) é benéfico ao indivíduo (e onde se encontra o limite). Numa abordagem comunitarista, primeiro se vê a relação entre tributo e resultados sociais, para depois verificar onde se ganha e onde se perde com aumento e diminuição de carga tributárias, e quando essa relação pode ser invertida. Ou seja, aqui a análise do cruzamento de interesses aparece mais ressonante quando o foco é na análise das relações interdependentes, pois é possível enxergar mais claramente quando diminuir a carga tributária é mais benéfico para o todo.

Trazer isto para o tema da responsabilidade cruzada do Estado e dos entes privados na construção desse senso de comunidade, significa apontar que é preciso que o debate se afaste da dicotomia entre tributar ou regular mais ou menos e foque na efetividade das cooperações. No Brasil, infelizmente, a exposição de ideias acerca de relações público-privadas se limita a essa discussão, talvez em decorrência da alta carga tributária e regulatória brasileira.

A fim de apresentar soluções que vão além da carga tributária, cabe brevemente destacar um importante marco teórico a respeito da confiança mútua da sociedade, que ilustrará essa abordagem comunitarista: a ideia de que as ações e direitos custam dinheiro e que a manutenção disso depende de um pacto social. O

assunto do custo dos direitos, aliás, é central para a obra desse mesmo nome, de autoria de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein (HOLMES; SUNSTEIN, 2019.). Os autores argumentam que a tomada de consciência de que direitos têm custos entrelaça as concepções liberais e comunitaristas. Direitos têm custos, e esses custos são financiados pelos impostos pagos pela sociedade civil.

A proteção da liberdade individual, portanto, somente pode ser efetivada pelo estabelecimento de impostos, que são nada mais que uma forma comunitária de cooperação institucionalizada. O estudo do custo dos direitos não reflete de maneira alguma uma adoração cega dos resultados do mercado; pelo contrário, tem o objetivo de estimular uma formulação prudente de políticas públicas. Também é um tema comunitarista ou coletivista, embora lance suas raízes nas profundezas da tradição política liberal. (Ibid, p. 191)

Fiquemos também com outra lição relacionada de Sunstein e Holmes, de que não apenas tributação é uma questão de cooperação, mas de coexistência mútua. É pensar não mais o Estado como um onipotente adversário, que exige rios de dinheiro do contribuinte, mas como um eficaz instrumento onde a cooperação da sociedade encontra um meio seguro para realizar seus objetivos comuns (Ibid, p.197.)

A partir dessa ideia, podemos começar a entender o que significa falar de uma responsabilidade comunitária do Estado em matéria de segurança jurídica. Ou seja, para dar de volta à sociedade a confiança que ela espera ao depositar seus tributos, o Estado precisa garantir minimamente segurança jurídica e um ambiente de desenvolvimento para as relações de seus contribuintes. Aí mora uma daquelas relações de dependência que comentamos, o Estado precisa do contribuinte para se manter, e o contribuinte precisa do Estado para poder exercer suas liberdades com segurança.

2.3. Responsabilidades comunitárias: entre o Estado e o Privado

Do outro lado, sem o desenvolvimento econômico dos contribuintes, não há crescimento também da arrecadação do Estado. Dessa maneira, cometeriam um erro os analistas de Direito Público e Direito Financeiro se olhassem para as companhias empresariais apenas com a lente preconceituosa de que estas só buscam o lucro a qualquer custo. Se não se enxergar as empresas como aliadas no desenvolvimento

econômico do país, o ciclo de confiança não se completará e grande parte das políticas públicas estarão fadadas ao fracasso.

É necessário analisar que uma tributação consistente da folha de pagamento das empresas pode aumentar ou diminuir a taxa de empregabilidade de uma certa região, desenvolver a economia e educação local, gerar renda para famílias (sem falar em eleitores), etc. Nesse sentido, o Estado precisa das empresas para atingir os objetivos do art. 3º da Constituição Federal. Seria ilusão pensar que sem a iniciativa privada o Estado poderia erradicar a pobreza ou mesmo garantir o desenvolvimento nacional. Da mesma forma, as empresas não podem esperar garantir seu próprio desenvolvimento sem um Estado dando suporte para os seus direitos.

Nasce, então, a ideia de uma responsabilidade comunitária mútua entre a iniciativa privada e o poder estatal. Esses dois entes precisam se enxergar como aliados na construção da política tributária que garanta o desenvolvimento local que dará o melhor resultado para ambos os lados. Como comentamos, é uma premissa comunitarista priorizar os resultados positivos para a comunidade na formulação de políticas. A aliança em busca dos resultados do bem comum pressupõe, também responsabilidade das partes.

Da mesma forma, a comunidade atingida pelas políticas públicas também precisa ser ouvida, para que o ciclo da relação comunitária se complete. Afirmar a necessidade da participação da comunidade nas políticas públicas é dividir também a responsabilidade constitucional de atingimento dos objetivos da República, assumindo que ele não conseguirá fazer isso sozinho. A comunidade deve participar ativamente em assuntos de desenvolvimento humano através dos tributos, de controles, de diálogos e de parcerias público-privadas (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 22).

Por isso, do outro lado é também uma responsabilidade social dos entes privados participar da persecução do bem comum. A partir da década de 60, cresceu muito a importância do tema da responsabilidade social no mundo corporativo. Importa aqui dar breve definição de responsabilidade social no mundo corporativo, pelo que destacamos a definição dada na obra de ESTIGARA, PEREIRA e LEWIS que vindo sendo citada. Tal definição nos parece apropriada, por demonstrar de maneira clara que a responsabilidade social da empresa está naturalmente vinculada ao ambiente e população atingidos por sua atividade:

Conceito de responsabilidade social: A postura da empresa, norteadas por ações que contribuem para a melhoria da qualidade de vida da sociedade, realizadas em decorrência da atenção proporcionada aos interesses das partes com os quais interage (stakeholders), como acionistas, funcionários, prestadores de serviços, fornecedores, consumidores, comunidade, governo, a fim de, por meio de sua atividade, satisfazê-los. (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 11).

Nesse diapasão, os autores destacam também que a responsabilidade social não pode ser confundida com a filantropia, pois a responsabilidade que estudamos está intrinsicamente ligada à atuação da empresa e o impacto no seu entorno, enquanto a filantropia foge ao objeto da empresa, sendo totalmente voluntarista.

É verdade que, inicialmente, a ideia de responsabilidade corporativa soava meramente instrumental, pois visava apenas afastar futuros problemas da empresa, como reivindicações trabalhistas, ações governamentais, opiniões públicas, etc (Ibid, p. 13), coisas essas que, no fim do dia, serviriam apenas para assegurar maiores lucros. Entretanto, aos poucos se percebeu que as companhias mais bem sucedidas tinham uma percepção de sua responsabilidade um pouco mais ampla do que os termos monetários:

Ao contrário da doutrina das escolas de negócios, não concordamos que "maximizar a riqueza dos acionistas" ou "maximizar o lucro" seja a força motriz dominante ou objetivo principal ao longo da história da maioria das empresas visionárias. Eles tendem a perseguir um conjunto de objetivos, dos quais ganhar dinheiro é apenas um - e não necessariamente o principal. (COLLINS; PORRAS, 1998, p.55).

Nesse sentido que se torna necessário demonstrar que o mero entendimento da dependência existente entre privado e público deveria ser suficiente para sustentar a necessidade dessa responsabilidade corporativa mais ampla. Não é por acaso que empresas mais responsáveis também alcançam mais sucesso, há algo além do ganho instrumental, e esse ganho nada mais é que a adequação do negócio à realidade comunitária da sociedade. Mesmo o art. 170 da Constituição estabelece essa realidade da ordem econômica voltada aos ditames da justiça social (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 52.).

Para ilustrar, uma empresa precisará de mão de obra qualificada na região que está instalada, também seria bom se o local fosse um ambiente seguro para a moradia de seus funcionários e gerentes, ou mesmo que os recursos naturais da região estejam conservados para uma exploração sustentável (ADAMS; TERCEK, 2014).

Tudo isso pressupõe que a participação ativa da iniciativa privada para garantir esses objetivos, junto à administração pública, seria de bom grado para todos os lados.

Para entendermos agora como a responsabilidade comunitária pode funcionar de maneira tão orgânica, precisamos adentrar em aspectos mais práticos da ideia de interdependência que existe entre Estado, companhias e comunidade. Façamos um exercício hipotético para ilustrar.

Suponhamos que um grande empreendimento de infraestrutura deseje se instalar em uma área pouco explorada do país e de difícil acesso. Pelo lado do investidor, é importante que possua segurança tributária e financeira para tocar seu projeto, além de acesso ao local do empreendimento e mão de obra qualificada na região, tanto para as obras quanto para a operação. Do lado do Estado, desejará que o empreendimento não cause impactos ao meio ambiente, mas que também desenvolva economicamente a região, se tornando interesse estratégico para o país, além de gerar retorno arrecadatário. Nessa equação também temos uma comunidade que lá já estava instalada, vivendo uma vida simples e talvez até com estrutura precária. Essa comunidade desejará que o empreendimento traga mais impactos positivos que negativos para seu entorno.

No nosso exemplo hipotético, vimos que as três partes dependentes possuem expectativas diferentes sobre o mesmo objeto, mas que precisam umas das outras para que suas expectativas mais positivas sejam alcançadas e as negativas afastadas. Para isso, ao invés de se falar apenas em regulação, poderíamos falar de cooperação, ainda mais em matéria tributária. Imagine que o investidor precise construir uma estrada para acessar as obras do empreendimento. Caso a construção dessa estrada seja feita em parceria com a comunidade e com o Estado, todos podem ser beneficiados com ela.

Isso porque, em uma outra provocação, existe hoje uma maneira equivocada de se encarar as empresas. Em nossa tradição, somos tentados a desassociar a pessoa jurídica e o investidor das pessoas comuns que estão efetivamente tocando aquela atividade. Na prática, a pessoa jurídica existe no mundo jurídico, mas no mundo de carne e osso há pessoas que vão trabalhar todos os dias em seus empreendimentos e fazem parte de outras relações extra laborais. Precisarão matricular seus filhos em escolas da região, buscar lazer e cultura para suas famílias, bem como construir laços de tradição com aquela comunidade. O gestor burocrático

de uma empresa ainda carrega seus papéis paralelos de pai, consumidor e cidadão, pois ele é uma pessoa só, apesar dos diversos papéis (BEADDLE, 2006, p. 329).

Como bem pontuou Gilberto Freyre, não podemos esquecer desses traços de solidariedade que marcam o Brasil em suas tradições regionais ao enxergarmos apenas o progresso industrial (FREYRE, 2015, p. 104; 120). Uma coisa não pode ser separada da outra porque, na prática, de fato não é separada.

Na prática, a discussão política pode acabar levando a mera defesa do indivíduo contra a mão pesada do Estado, como se fosse clarividente que falar em tributação é falar de usurpação das individualidades. Tal visão ignora totalmente que o indivíduo faz parte de um grupo maior que ele mesmo, que há uma relação de dependência entre sua riqueza e a riqueza do vizinho. O comerciante poderá fazer comércio se não houver quem possa comprar? Ou mesmo poderá fazer negócios de forma segura, se não houver um judiciário a quem recorrer, caso seu fornecedor não cumpra com sua palavra?

O que se busca ilustrar com essas questões é que o individualismo total é uma ficção. Por mais que o indivíduo seja o recipiente final dos direitos, não haveria estes direitos se o indivíduo não estivesse inserido numa comunidade maior que ele mesmo. Da mesma forma, não haveria uma comunidade organizada (no tamanho das comunidades modernas) sem um Estado, financiado por tributos. No fim das contas, o debate sobre a tributação faz parte dessa discussão maior, sobre como se enxerga essa relação entre o indivíduo e sua desconfiança contra as forças exteriores a ele, ou mesmo do Estado contra os empresários. Assim, um de nossos compromissos neste trabalho é desvendar outra forma de se olhar para essas relações, se faz sentido trocar, em matéria de filosofia social, a desconfiança institucional por solidariedade comunitária, como vimos na teoria, para assim passar para a prática.

Para apresentar a teoria da responsabilidade fundada no comunitarismo como uma opção viável e apta a contribuir para a teoria tributária, é necessário entender nessa corrente de pensamento qual é o grau de responsabilidade do contribuinte perante seu entorno, bem como qual é a responsabilidade do Estado para com o contribuinte. Como vimos, a responsabilidade comunitária deve ser cruzada, pois existe uma relação de dependência entre os entes, e talvez essa seja o mais importante conceito comunitarista que precisa ser ventilado para, só depois, explorar sua relação com incentivos fiscais.

2.4. Políticas Públicas, desenvolvimento e a construção dos papéis

Quando se fala de benefícios fiscais no Brasil, logo se coloca em questão a renúncia fiscal, sobre quanto de dinheiro o Estado está perdendo para em troca ver crescer os lucros de determinado setor. Essa percepção mostra de forma clara como se enxerga a tributação na relação Estado-Empresa. É quase como uma guerra de corda, em que cada um tenta puxar o tributo um pouco mais para o seu lado, em termos meramente monetários.

Mesmo que nossos manuais coloquem a extrafiscalidade como importante dimensão da tributação, o fato é que ela muitas vezes é deixada de lado numa primeira análise de renúncia fiscal. Num mundo de crise empresarial constante e dívida estatal galopante, a realidade fala mais alto que a teoria. Inevitavelmente, desse modo passa a se ver Estado e contribuinte como adversários eternos, numa relação de dependência meramente financeira: quem vai pagar e quem vai receber, ou quem vai deixar de pagar e quem vai deixar de receber.

Ao mesmo tempo, é sabido que há também uma insegurança jurídica muito grande no Brasil em matéria tributária, causada por uma legislação de alta complexidade e por jurisprudências inconstantes. Há também um déficit de legitimidade decorrente da insuficiência do controle dos gastos públicos na atualidade brasileira. Para ilustrar, seria impossível pensar na legitimidade de uma reforma tributária, sem considerar como os recursos arrecadados são gastos. A legitimidade de um sistema tributário deve assentar num debate público acerca da sua reforma, mas também em um controle no que tange aos gastos das receitas tributárias. A questão seria, então, se existe um debate público tributário no Brasil, ou apenas uma queda de braço multilateral?

Por isso, o entendimento de desenvolvimento comunitário precisa nos levar a uma questão prática tributária. Se nossa preocupação é com um individualismo teórico que leva a discussão tributária a um cabo de guerra, a outra face da moeda deve ser a extrafiscalidade, que já comentamos estar sub debatida no Brasil. Será possível entender ideias como desenvolvimento sustentável e crescimento igualitário quando o foco da tributação também estiver nessas questões. Com isso, a renúncia fiscal ganha outra dimensão, a de uma participação ativa de todas as partes interessadas, em que todos podem sair ganhando.

Por isso que o próximo compromisso neste capítulo será o de explorar a ideia de benefícios fiscais como meios de atingir essa solidariedade multilateral, trazendo o arrecadador, o empresário e a sociedade para o mesmo objetivo. Como aliás delinea o art.3º. da Constituição Federal, a política tributária deveria objetivar determinados fins ou propósitos da República, e esses objetivos devem ser comuns. Se não passarmos a encarar a extrafiscalidade como ótimo instrumento para se atingir os objetivos constitucionais, poderemos estar fadados a uma política tributária beligerante, e não construtiva.

Antes disso, é preciso delimitar, brevemente, o papel histórico dos entes privados no desenvolvimento comunitário. Como já destacamos, o Estado Liberal que perdurou no século XIX e se estendeu até meados de 1930 era caracterizado por uma teoria e prática de não intervenção do Estado no mercado, ou seja, nas relações de produção, consumo, renda, etc. O Estado deveria assegurar o mínimo (os chamados direitos de primeira geração) e ser o juiz das relações apenas se e quando elas entrassem em conflito. No resto, deveria deixar a economia se autorregular, o que foi crucial para o desenvolvimento do capitalismo ocidental que conhecemos.

Entretanto, logo essa prática abstencionista do Estado ruiu com a grande recessão que assolou o mundo no período entre guerras. O que antes já dava sinais de instabilidade com os movimentos sociais do meio do século XIX, se tornou insustentável com a economia dilapidada pela crise das bolsas globais, levando gradativamente as sociedades a buscarem um novo modelo no chamado Estado Social. Essa nova forma de entender o papel do Estado passava pela experimentação de sua intervenção na ordem econômica, não só de modo autorizativo mas também programático, com destaque na Constituição de Weimar (1919), que continha normas que veiculavam verdadeiros programas de governo, rumo a construção de um desenvolvimento social diferenciado, em termos econômicos e sociais (BENTO, 2003, p. 40).

A fase de consolidação do Estado Social no entre guerras se deu principalmente com a tentativa de aplicação das teorias de John Maynard Keynes, que colocou no Estado o papel não só de fomentador da economia, mas de participante ativo nos investimentos e decisões econômicas e sociais. É nesta fase que as Constituições passaram a tratar aquelas disposições de desenvolvimento social como direitos, e não apenas como determinações programáticas. Ou seja, pela primeira vez a prestação positiva de questões de desenvolvimento fora imputada como algo a se

exigir do Estado. Esse projeto de Estado social, no dizer de HABERMAS (1987, p.18) caracterizou-se pela ambição de oferecer ao homem condições de vida emancipada e digna, mas sem resultar em transformação nas condições de trabalho.

Ou seja, já no nascimento das Políticas Públicas modernas havia claramente uma relação com as responsabilidades privadas, pois embora o entendimento fosse de que o Estado social tinha como função primária 'cobrir' os riscos e incertezas aos quais estão expostos os trabalhadores assalariados e suas famílias na sociedade capitalista, há efeitos dessas políticas que também interessam às atividades empresariais. Como destaca JUNQUEIRA (2001), a política social daquela época foi uma resposta às necessidades do trabalho e às necessidades do capital, compatibilizando-as entre si.

Assim, os estados capitalistas avançados passaram a caracterizar-se por essa nova relação Estado e Sociedade, e Estado e Mercado. São estados que intervêm nas relações sociais, para regular a atividade econômica e o trabalho e, ao mesmo tempo, garantem alguns dos direitos civis e sociais do trabalhador assalariado (MANZINI COVRE, 1986, p. 171). Esse traço intervencionista do Estado levou-o a desenvolver grandes aparatos burocráticos centralizados, onde podemos encontrar os primeiros manuais institucionalizados de Políticas Públicas, ou seja, a confirmação e procedimentalização do papel do Estado no desenvolvimento social, mesmo que de forma ainda insipiente. O Estado era o comandante das Políticas Públicas, ao menos como regulador, legando ao privado a mera continuação de suas atividades econômicas em conformidade às novas regulações.

Entretanto, verificou-se rapidamente a ineficiência desse sistema centralizado e regulador. A mera disposição constitucional dos deveres positivos do Estado não foi suficiente para a garantia dos direitos sociais, prometidos de forma universal. Logo surgiram problemas de financiamento e controle das medidas desenvolvimentistas, como destacam ESTIGARA, PEREIRA e LEWIS (2009, p. 6):

Após a consolidação do Estado Social, evidenciou-se que a constitucionalização dos direitos econômicos, sociais e culturais não constituiu garantia de implementação, mas apenas uma promessa de realização, seja em razão do caráter meramente programático que continuou a ser impresso às normas constitucionais que contemplavam tais direitos, seja pela demonstrada incapacidade financeira de o Estado satisfazer e tornar concretos os interesses respectivos.

O esgotamento desse modelo infelizmente se deu da pior forma, com crises fiscais e financeiras em praticamente todos os países que o adotaram, tendo em vista o descontrole de gastos com as políticas sociais, combinado com novas crises financeiras que iniciaram década de 70 com as crises mundiais do petróleo, que elevaram inflações e taxas de juros internacionais, elevando com elas as dívidas externas dos países.

Nesse cenário, a partir da década de 80 começa-se a falar em uma Reforma do Estado. A descentralização surge com uma alternativa de mudança, como um instrumento para racionalizar e dar eficácia ao aparato estatal das políticas sociais, ou seja, a necessidade era de reformas estruturais destinadas a aprimorar a capacidade organizacional e de gestão do Estado, sua eficiência e competitividade (ESTIGARA, PEREIRA e LEWIS, 2009, p. 7).

A discussão sobre o formato dessa reforma passou então na polarização em duas principais posições. A primeira, é aquela neoliberal que já destacamos, que via como solução para a crise a volta ao Estado mínimo, reduzindo radicalmente os custos com políticas sociais para se recuperar o fôlego econômico. A segunda, definida como progressista (JUNQUEIRA, 2001), ainda que sem ignorar o déficit público, aspiram a garantir os direitos sociais do cidadão, uma das conquistas do Estado Social.

No final do embate, uma posição complementar surgiu, unindo o Estado mínimo com a manutenção do atendimento das necessidades sociais, só que agora de maneira descentralizada, legando também à sociedade civil a responsabilidade pela implementação de Políticas Públicas, especialmente através de organizações sem fins lucrativos e outras entidades paraestatais a prestação de alguns serviços sociais. No Brasil, tem-se especial destaque ao chamado “Sistema S”, que ganhou especial atribuição de prover, gratuitamente, formação profissional e acesso a lazer e cultura aos trabalhadores brasileiros com a Constituição de 1988. Tal Sistema, aliás, é financiado por contribuições das empresas de cada setor, o que conversa diretamente com o tema do presente trabalho, mas que infelizmente não poderá ser abordado detalhadamente.

Nessa conclusão da Reforma do Estado é possível enxergar que ficou acertado como mais sensato compartilhar a responsabilidade pela promoção das políticas públicas sociais com a sociedade civil, o que foi deixado claro nas

constituições surgidas a partir da década de 80, não descurando o Estado de seu papel regulador dessas políticas (ESTIGARA, PEREIRA e LEWIS, 2009, p. 8).

Ao mesmo tempo, essa transformação não se deu apenas no aspecto normativo constitucional. Também cresceu a consciência da sociedade no sentido de que se faz necessário satisfazer demandas sociais não satisfeitas pelo Estado (Ibid.). Empresas passaram a enxergar a necessidade de desenvolver seus entornos, primeiramente como medida favorável ao seu próprio lucro. Nos Estados Unidos, copiados posteriormente por países de seu ramo de influência, pulularam Parceria Público-Privadas para a prestação de serviços de infraestrutura que antes era feitas por servidores públicos. Essas medidas colaboraram para manter tais serviços, ao mesmo tempo que diminuía o custo público direto por sua condução, entregando ao ente privado as decisões e controle orçamentário em cada projeto. O que por muitos na época foi rotulado como privatização, outros viram como eficiência necessária para a continuidade de certas políticas públicas (BUFFET, EIMICKE, 2020, p. 39).

Mais uma vez, se mostra que a descentralização é uma estratégia para reestruturar o aparato estatal, não apenas com o objetivo de se ganhar agilidade e eficiência, mas para aumentar a eficácia das ações das políticas sociais pelo deslocamento, para esferas periféricas, de competências e de poder de decisão sobre as políticas (JUNQUEIRA, 2001). Essa descentralização ganhou outros contornos através da instituição de Fundos Orçamentários para captação de verbas para as Políticas Públicas, direcionando a decisão do que fazer com tal verba para conselhos mistos, como se verá no próximo capítulo.

Por fim, o mercado também percebeu nas últimas décadas que a empresa preocupada com responsabilidade social pode ser mais lucrativa do que as que não são. Isso se deve por vantagens oferecidas pela legislação, não só na parte tributária, que analisaremos no detalhe, mas também na preferência em licitações e certificados e selos de reconhecimento público. Isso pode ser identificado como mais um estímulo estatal para o compartilhamento da responsabilidade social com as empresas. Num outro aspecto, as companhias responsáveis também ganham com marketing social, destaque às suas marcas, lealdade de clientes, dentre outras coisas.

2.5. Incentivos fiscais responsáveis como financiadores de Políticas Públicas

Visto o crescimento da ideia de responsabilidade corporativa nos últimos anos como importante fator de contribuição para com o desenvolvimento comunitário, não se pode esquecer que o Estado ainda mantém o papel regulador e de estrategista para esse desenvolvimento ocorrer na melhor forma do interesse público. Com isso em mente, é possível partir para a análise dos instrumentos que o Estado possui para direcionar o ímpeto de responsabilidade dos entes privados na direção que entender necessário. Como nesse trabalho estamos vendo a importância do entendimento que essa responsabilidade é cruzada, não faria sentido investir o estudo em certas forças estatais de cunho negativo, como sanções e fiscalizações, que não deixam de ter sua importância em outro sentido. Entretanto, o poder tributário do Estado, como já ventilado, não é apenas negativo, mas também pode ser positivo, e é este último aspecto que exploraremos em mais detalhes agora.

Nesta altura, não há dúvidas de que a dimensão tributária que é preciso ser provocada é a da extrafiscalidade, aquela capaz de direcionar o esforço estatal para objetivos que vão além do aspecto monetário. De maneira simples, mas didática, Raimundo Bezerra Falcão define a extrafiscalidade como “a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais” (FALCÃO, 1986, p. 48).

Neste cenário, identificamos que a renúncia fiscal, ou seja, o ato estatal de se abster de arrecadar, tem natureza extrafiscal quando voltada a atingir objetivos de políticas públicas (em especial os objetivos da Constituição Federal). Assim, mesmo não cumprindo um aspecto arrecadatário, podemos afirmar que a renúncia fiscal também faz parte da política tributária (CATÃO, 2004, p. 3) que buscamos para fortalecer a harmonia e os laços comunitários.

Isso é mais verdade ainda quando a renúncia à arrecadação em realidade se transforma em direcionamento de recursos privados para um determinado setor da sociedade. Isso ocorre, por exemplo, quando o incentivo fiscal não reduz o valor a pagar do contribuinte, mas apenas o permite direcionar parte do montante devido para doações, projetos, melhorias, entre outras coisas. Desse modo, o Estado pode trazer a iniciativa privada para a colaboração na erradicação da pobreza, na construção de uma sociedade justa, na redução das desigualdades, em setores onde, talvez, o Estado não tivesse capacidade de atuar sozinho (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 71).

Os incentivos podem ser setoriais ou regionais, de modo a atingir esses objetivos de formas diferentes. Como exemplo de incentivo setorial, existem aqueles destinados ao desenvolvimento de novas tecnologias (CT&I), que beneficia a comunidade de pesquisadores ao mesmo tempo que beneficia as empresas que trabalham com inovação. Na parte de incentivos regionais, podemos destacar os da Zona Franca de Manaus, previsto no próprio ADCT, que estimula o desenvolvimento de toda uma cadeia de comunidades regionais do norte do país.

Ou seja, independentemente do tipo de incentivo, poderemos encontrar em seu cerne o desenvolvimento de alguma comunidade brasileira, o que nos traz de volta para a necessidade de se enxergar as políticas tributárias como caminhos para resgatar esse senso de comunidade. Não faria sentido beneficiar grupos, escolhidos pela própria Constituição ou por governos posteriores, se não vislumbrarmos certa importância nas suas comunidades *per se*.

Para nos aprofundarmos ainda mais nessa percepção, precisamos provocar novamente a ideia de interdependência que existe entre Estado, companhias e comunidade e como um incentivo fiscal influencia essas relações. Façamos um exercício hipotético para ilustrar. Suponhamos que um grande empreendimento de infraestrutura deseje se instalar em uma área pouco explorada do país e de difícil acesso. Pelo lado do investidor (contribuinte em potencial), é importante que possua segurança tributária e financeira para tocar seu projeto, além de acesso ao local do empreendimento e mão de obra qualificada na região, para contratar para as obras e para a operação. Do lado do Estado (arrecadador), desejará que o empreendimento não cause impactos ao meio ambiente, mas que também desenvolva economicamente a região, se tornando interesse estratégico para o país, além de gerar retorno arrecadatário. Nessa equação também temos uma comunidade que lá já estava instalada, vivendo uma vida simples e talvez até com estrutura precária. Essa comunidade desejará que o empreendimento traga mais impactos positivos que negativos para seu entorno, pois podemos dizer que, sem dúvida, haverá impactos negativos, como desapropriações, crescimento urbano (não necessariamente ruim, mas depende de para quem estamos perguntando), maior fluxo de migração, etc.

No nosso exemplo hipotético, vimos que as três partes dependentes possuem expectativas diferentes sobre o mesmo objeto, mas que precisam umas das outras para que suas expectativas mais positivas sejam alcançadas e as negativas afastadas. Para isso, ao invés de se falar apenas em regulação, poderíamos falar de

cooperação, ainda mais em matéria tributária. Imagine que o investidor precise construir uma estrada para acessar as obras do empreendimento. Caso a construção dessa estrada seja feita em parceria com a comunidade e com o Estado, todos podem ser beneficiados com ela. Nesse caso, um incentivo fiscal para essa construção terá, em primeiro lugar, a importância extrafiscal da melhoria da malha rodoviária da região, antes de falarmos que prejudicaria os cofres públicos pela renúncia a alguma arrecadação.

O que se busca demonstrar é que a política de incentivos fiscais é um ótimo instrumento para recuperar a confiança entre as partes, pois, como vimos anteriormente, a confiança é peça chave para que o sentimento de comunidade volte a florescer. Florescendo novamente, as partes que antes poderiam se ver como rivais agora podem trabalhar juntas para objetivos comuns. Seria uma forma de superar aquele individualismo que comentamos ter dominado o cenário da teoria econômica e tributária, trazendo-a para outras perspectivas que busquem superar a desigualdade através da solidariedade.

Não só podemos falar de incentivos puramente econômicos, mas também de incentivos sociais, que de uma maneira ou outra também impactem as empresas. Isso porque, em uma outra provocação comunitarista, existe hoje uma maneira equivocada de se encarar as empresas. Em nossa tradição liberal, somos tentados desassociar a pessoa jurídica e o investidor por trás das pessoas comuns que estão efetivamente tocando aquela atividade. Na prática, a pessoa jurídica existe no mundo jurídico, mas no mundo de carne e osso há pessoas que vão trabalhar todos os dias em seus empreendimentos e fazem parte de outras relações extra laborais. Precisarão matricular seus filhos em escolas da região, buscar lazer e cultura para suas famílias, bem como construir laços de tradição com aquela comunidade. Como bem pontuou Gilberto Freyre, não podemos esquecer desses traços de solidariedade que marcam o Brasil em suas tradições regionais ao enxergarmos apenas o progresso industrial (FREYRE, 2015, p. 104; 120). Uma coisa não pode ser separada da outra porque, na prática, de fato não é separada.

Com isso, podemos entender também a importância de incentivos fiscais que estimulem o patrocínio de ações culturais, educacionais, ou mesmo esportivas, como presentes na Lei de Incentivo à Cultura (Lei nº 8.313/91) e na Lei de Incentivo ao Esporte (Lei nº 11.438/06). Numa perspectiva comunitarista, quando uma empresa realizar um patrocínio fiscalmente incentivado, não estará apenas procurando

favorecer sua imagem pública, mas de fato interessada em estimular a produção cultural e esportiva naquela região, pois isso interessa às pessoas de carne e osso por trás daquela pessoa jurídica, que possuem laços comunitários. Até porque, normalmente tais incentivos não representam uma economia monetária para a empresa, mas uma mera troca de bolso. Ao invés de recolher 4% de seu Imposto de Renda para a União, que tratará esse montante como um recolhimento desvinculado, o contribuinte pode direcionar o valor para o projeto que acredita que impactará a sua comunidade. O Estado também não sairá perdendo nessa, pois o direcionamento do recurso estará atendendo os objetivos constitucionais, conforme arts. 215 e 217 da Constituição Federal.

Não ignoramos que os incentivos fiscais possuem limitações para sua concessão, afinal, o Estado não pode deixar de sustentar suas funções através da arrecadação. A instituição de novos benefícios precisa ser feita de uma maneira responsável, pois o Estado não responde apenas para a comunidade local, mas para toda a comunidade nacional. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, trouxe inovação ao ordenamento tributário ao estabelecer algumas regras (art. 14) que o legislador deve observar ao instituir benefícios tributários, como consideração na estimativa de receita na lei orçamentária e medidas de compensação. No entanto, deve-se ter em mente que mesmo essas restrições comportam flexibilizações, como análises judiciais do interesse constitucional de novos benefícios ou mesmo cálculos de aumento de arrecadação após um estímulo tributário a algum setor (CATÃO, 2004, p. 99).

Da mesma forma, faz parte da responsabilização comunitária instituir penalizações severas ao contribuinte que fraudar ou descumprir requisitos dos incentivos fiscais, como devolução do tributo não pago acrescido de multas e juros, além das demais persecuções que couberem no direito. Isso porque, se vimos que a relação comunitária depende do crescimento da confiança entre as partes, como sinalizado por Walzer, a quebra dessa confiança não poderia ser tratada com indiferença. Só se constrói o entendimento de responsabilidade se houver consequências para as quebras de confiança e, para isso, a punição deve estar prevista na legislação. Para não se cair novamente no individualismo da desconfiança de todos contra todos, é necessário que todas as partes da equação cumpram com sua responsabilidade. Dessa maneira, o Estado também possui a obrigação de

garantir segurança jurídica aos contribuintes que procurarem os incentivos e prestar as devidas contas e controles para a comunidade impactada.

Longe de ser a pretensão deste capítulo (mas sim dos próximos) explorar todas as hipóteses de incentivos fiscais existentes ou a serem propostos, ou mesmo outras dificuldades mais complexas para a instituição desses incentivos, como fatores de política externa (CATÃO, 2004, p. 187) ou de guerra fiscal entre estados da federação (MARTINS, 2015, p. 225), era por objetivo apresentar algumas bases teóricas que permitem enxergar a política tributária com outras lentes não tão usuais neste debate.

3. AS LEIS DE INCENTIVO FISCAL COMO FINANCIADORAS DE POLÍTICAS PÚBLICAS

3.1. Incentivos Fiscais no regimento jurídico brasileiro

Como vimos, a extrafiscalidade como meio de fomentar a cooperação financeira dos entes privados para a consecução de Políticas Públicas é uma questão muito recente, que passa pela crise da teoria liberal de Estado da segunda metade do Século XX, ganhando força nos textos constitucionais que surgiram na década de 80. No Brasil, como veremos, foi na Constituição de 1988 que a responsabilidade social das empresas ganha destaque junto ao planejamento de políticas de Estado.

Nesse sentido, cumpre analisarmos a forma que isso se deu no texto constitucional, onde se encontram previstas as relações entre Políticas Públicas e os Incentivos Fiscais, qual sua natureza e fundamento. Destarte, ressaltamos que não se fará nesse trabalho uma análise normativo-linguística dos termos tributários que definem os diferentes tipos de Incentivos Fiscais existentes, pois o foco desse trabalho é a finalidade deles e sua efetividade na captura do interesse privado pelas Políticas Públicas por eles atingidas. Também não é a intenção aprofundar todos os tipos e formas de fomento fiscal existentes na legislação atual, o que já foi tratado em inúmeros trabalhos, mas se focará em Incentivos Fiscais exclusivamente voltados ao financiamento de Políticas Públicas.

3.1.1. Conceito de Incentivos Fiscais na doutrina

Por isso, cumpre ressaltar o que se entende por Incentivo Fiscal no sentido que queremos estudar. Primeiramente, entende-se que o Incentivo Fiscal é uma das

espécies dos Benefícios Fiscais, enquanto grupo. Isso porque por Benefícios Fiscais se entendem quaisquer instrumentos legais que garantam a um contribuinte, ou grupo de contribuintes, uma vantagem na carga tributária a que normalmente estaria exposto.

Hermano Notaroberto Barbosa afirma que os benefícios fiscais podem ser identificados por “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições (BARBOSA, 2012, p. 95.). Isso porque, não é identificado na legislação uma diferenciação clara entre Incentivos e Benefícios Fiscais, em que pese repetidos dispositivos remetam a “incentivos e benefícios fiscais”, como se tratasse de fenômenos jurídicos distintos, mas não é oferecido pelo regimento jurídico qualquer critério para a diferenciação (BARBOSA, 2012, p. 91).

Todavia, acredita o Autor ser essa definição genérica e a que melhor atende aos propósitos buscados por ele, na obra “O Poder de Não Tributar” é a definição da Lei de Responsabilidade Fiscal, qual seja em seu artigo 14:

§ 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. (BRASIL, 2000.)

Afirma também BARBOSA que a definição adotada pela Lei de Responsabilidade Fiscal é mais completa do que a definição da Carta Magna, pelos motivos a seguir expostos:

- (i) Evidencia a importância do caráter financeiro do incentivo fiscal, na condição de receita de renúncia;
- (ii) Admite-se expressamente aberta, apenas apontando para os efeitos suficientes à caracterização do fenômeno;
- (iii) Alude ao caráter discriminador da medida exonerativa; e, finalmente, em harmonia com a doutrina sobre a matéria;
- (iv) Acata a referência no sentido de que só há incentivos fiscais quando as desonerações em causa são atribuídas em caráter excepcional e de maneira formalmente anti-isonômica de modo que alguma categoria de contribuintes ou atividades específicas seja favorecida. (BARBOSA, 2012, p. 96.)

Vale ressaltar, que Hermano Notaroberto Barbosa não diferencia as expressões “incentivos fiscais” e “benefícios fiscais”, como pretendemos, pois acredita

que ambas designam manifestações jurídicas do que se quer identificar como poder de não tributar em sentido estrito.

Por outro lado, Hugo de Brito Machado Segundo afirma que os “incentivos fiscais” e os “benefícios fiscais” não são expressões sinônimas (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 201-202). Como ressaltamos, os incentivos fiscais seriam o tratamento fiscal diferenciado, os quais visam estimular a prática de determinados comportamentos, objetivando desígnios também determinados. Já o benefício fiscal refere-se a expressão mais genérica, envolvendo toda sorte de tratamento favorecido – inclusive aqueles que não têm por objetivo estimular a prática de certas condutas.

Dessa maneira o autor também diferencia as isenções dos Incentivos Fiscais. Acredita que as isenções são (uma das) ferramentas por meio das quais se pode reduzir o ônus tributário incidente sobre determinada situação. Dessa forma, a isenção é um meio possível de conceder incentivos fiscais. (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 201-202)

Em que pese a ausência de diferenciação legal clara, ficamos, então, com a posição doutrinária que define Incentivo Fiscal como uma espécie dentro do universo possível de Benefícios Fiscais, sendo sua característica definidora a existência de uma finalidade de política pública a ser atingida com a instituição de tal favorecimento tributário. Pode-se dizer, de modo resumido, que Incentivo Fiscal é o Benefício Fiscal com natureza teleológica direcionada a fomentar Políticas Públicas. A finalidade é o elemento caracterizador do incentivo fiscal, qualquer que seja a forma pela qual seja o mesmo concedido (MACHADO, 2015, p. 173).

Se a vantagem tributária não tiver, de forma clara, o objetivo principal de fomentar Políticas Públicas, não se tratará de Incentivo Fiscal, mas de outra forma de Benefício Fiscal. Ainda, os incentivos fiscais têm caráter dinâmico, prospectivo, com o intuito de fomentar atividades, estimular comportamentos. Os benefícios fiscais, por sua vez, são estáticos, referentes a situações consumadas, e importam em materialização, no aspecto tributário, de valores tidos por prioritários (SILVEIRA; SCAFF, 2015, p. 46).

Como exemplo, a legislação do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas – IRPF prevê uma série de deduções e isenções para portadores de doenças (BRASIL, 1988), o que é muito nobre do ponto de vista humanitário e político, mas não tem o condão de fomentar nenhuma conduta. Ora, não se espera com tais benefícios tributários incentivar pessoas a adquirirem doenças, sendo apenas uma forma de

baixar a carga tributário sobre aquelas pessoas que já se encontram naquela situação. Nesse sentido, não há como se falar num Incentivo Fiscal para esse caso.

Feito esse esclarecimento, pode-se dizer que por incentivo fiscal usualmente se designa o tratamento diferenciado e favorecido, concedido a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, **destinado a estimular ou favorecer que certo comportamento seja adotado, ou determinada atividade seja exercitada**. Por outras palavras, é o tratamento tributário mais vantajoso que tem por propósito estimular o contribuinte a adotar condutas e, com isso, atingir ou atender certos objetivos.

[...] “Benefício fiscal”, embora possa eventualmente ser usada para designar essas mesmas figuras ou situações rotuladas de forma mais precisa com a expressão “incentivos fiscais”, é de significação mais ampla ou genérica, envolvendo toda sorte de tratamento favorecido, **inclusive aqueles que não têm por objetivo estimular a prática de certas condutas**. (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 201-202) (grifos nossos)

Passado todo o debate, fechemos a conceituação com a definição dada por Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado em seu Dicionário de Direito Tributário, pois demonstra bem a ligação que pretendemos demonstrar entre o fenômeno dos Incentivos Fiscais e o fomento de Políticas Públicas:

Incentivo fiscal – É a isenção, ou outra qualquer vantagem fiscal, concedida por lei como forma de estimular ou desestimular determinado comportamento na ordem econômica. (MACHADO; MACHADO, 2011, p. 109.)

Desse modo os incentivos fiscais, não obstante a necessidade de atendimento aos requisitos formais e principiológicos para a sua concessão, que veremos no próximo tópico, se estruturam a partir de norma expedida pelo próprio ente político competente à instituição do tributo que lhe foi outorgado na atribuição de competências (CATÃO, 2004, p. 5), para poder estimular uma conduta. Assim, em síntese, as normas veiculadoras de incentivo fiscal seriam normas de organização do estado, com função promocional e sob uma perspectiva funcionalista. São concebidas sob os pilares da Intervenção do Estado no Domínio Econômico, através da doutrina da extrafiscalidade. (CATÃO, 2004, p. 8)

Nesse sentido, por fim, podemos conceituar também a extrafiscalidade, nas palavras de Bezerra Falcão, como “a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípuo de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais” (FALCÃO, 1981, p. 48).

3.1.2. Incentivos Fiscais na Constituição

Foi importante identificar antes na Doutrina o caráter teleológico da extrafiscalidade e em especial dos Incentivos Fiscais, para agora entendermos diretamente e de forma mais clara como eles se encontram dispostos na legislação e fundamentados na CF/88. Isso porque, como já ventilado, não há de forma clara e sistematizada como se darão as concessões dos Incentivos, como destaca CATÃO:

Não há no Brasil, seja pelo texto constitucional, seja por inspiração dos próprios entes políticos, União, Estados e Municípios, uma coordenação quanto aos incentivos fiscais, ou até mesmo uma classificação que compile, divida e qualifique os incentivos, a exemplo do que acontece nas normas do comércio internacional. (CATÃO, 2004, p. 105)

A ausência dessa organização a respeito dos Incentivos Fiscais na legislação global se demonstra um grande obstáculo para a melhor eficiência no atingimento dos seus objetivos – o que será mais bem explorado na parte final deste trabalho – mas por outro lado também nos ajuda a discernir o caráter programático da CF/88 quando o constituinte desejou tratar o tema.

Percebe-se, primeiramente, que ao tratar do Sistema Tributário Nacional no art. 145 e seguintes a Constituição (BRASIL, 1988) preocupa-se com os elementos formais e normativos das competências tributárias, instituição de tributos e da limitação do poder de tributar. Ou seja, não trata dos aspectos políticos que envolvem a decisão pela instituição de um Incentivo Fiscal. Isso demonstra-se importante para evidenciar a diferença de papéis entre o Direito positivo e a Política, quando o primeiro possui mera natureza instrumental para o segundo, não se encontrando viciado desde a origem por decisões que não são puramente jurídicas.

BECKER diz que o Direito Tributário não tem objeto (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 instrumento a serviço de uma Política. Esta (a Política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais (BECKER, 2002, p.136). Não poderemos nos aprofundar muito no debate, mas cabe sempre mencionar NORBERTO BOBBIO, que possui excelente doutrina a respeito do caráter meramente funcional da ciência jurídica (BOBBIO, 2007, pp. XII-XIII).

Disso se conclui que, quando falamos de extrafiscalidade, estamos falando de uma função tributária que não é passível de fundamentação na Doutrina do Direito Tributário enquanto ciência jurídica, mas sim fundamentada no conteúdo programático e político das constituições. Nesse sentido, a CF/88 possui sim uma natureza

teleológica (BARZOTTO, 2005, p. 193), ao definir os objetivos da República (art. 3º), ao definir princípios internos e externos (arts. 4º e 5º) e, principalmente no que toca a extrafiscalidade, ao fundar a ordem econômica e financeira nacional em premissas supra jurídicas (BRASIL, 1988):

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Todos os princípios acima elencados pelo constituinte servem como balizadores para a verificação do fundamento cabível para a aplicação da função extrafiscal nos tributos, uma vez que sua concessão foge da esfera jurídica do Direito Tributário para o campo decisório político. Nesse sentido, ao executor de Políticas Públicas que caberá dar ao Direito Tributário seu papel extrafiscal, de modo a atingir as premissas elencadas no art. 170 da CF/88 para a ordem econômica nacional.

A CF/88 é a força motora da responsabilidade social, os fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil, bem como os fundamentos da Ordem Econômica e Social, além dos direitos fundamentais e das competências e garantias tributárias, almejam concretizar a dignidade humana, fim último da responsabilidade social. (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 54)

Nasce aí a capacidade discricionária de retirar extraordinariamente do tributo seu principal papel arrecadatório, a fim de atingir outros objetivos constitucionais. Nesse sentido MELO discorre sobre os Incentivos Fiscais:

No âmbito dos incentivos fiscais, desponta com mais clareza a distinção entre o interesse público primário, associado à extrafiscalidade – aos valores incentivados ou às metas que se busca alcançar -, e o interesse público secundário, aquele meramente arrecadatório. Há que se observar, portanto, a existência de uma margem decisória da autoridade pública a quem é conferido o exercício da competência. (MELO, 2015, p. 81)

Também nessa mesma perspectiva CATÃO afirma que, com base na extrafiscalidade, libera-se o administrador a comandar a atividade fiscal não só no sentido arrecadatório, mas sim em finalidades múltiplas, dentro de diretrizes políticas, morais, econômicas e sociais. (CATÃO, 2004, p.24). Cumpre então ressaltar que as mencionadas diretrizes devem ser constitucionais, para que, assim, aquela norma que veicule função extrafiscal a um tributo tenha respaldo jurídico.

É nesse diapasão que também CATÃO pontua que o mestre da Academia Paulista de Direito, Antônio José da Costa, defende a legitimização da concessão de incentivos fiscais, através do uso da extrafiscalidade, ao ponderar que a extrafiscalidade encontra seu fundamento de validade no texto constitucional e somente pode existir no universo do direito se estiver conforme as normas e princípios constitucionais (CATÃO, 2004, p.29).

Ou seja, a análise de validade ou não de uma norma concessiva de incentivo fiscal passa necessariamente pela confirmação de que a finalidade pretendida se encontra no texto constitucional e nos valores deste emanados. CATÃO destaca que uma das soluções para que os incentivos estejam conforme aos princípios tributários é a necessidade de que o incentivo seja concedido sob alguma forma de onerosidade, ou seja, troca-se a carga tributária pelo compromisso de se atender e se destinar à sociedade aquele excedente de riqueza que não foi captado em um primeiro momento (CATÃO, 2004, p.31).

Para fechar a análise do art. 170 da CF/88 e seu papel na fundamentação não só da extrafiscalidade, mas da condução de Políticas Públicas em si, destacamos as lições de ESTIGARA, PEREIRA e LEWIS:

Assim, uma política pública voltada à melhoria das condições sociais e econômicas encontra-se atrelada ao art. 170. Este dispositivo, bem como os arts. 1º e 3º, vinculam o administrador, o legislador e o juiz na missão de concretizar o desenvolvimento sustentável. A escolha do instrumento, da política, será objeto de escolha do administrador, mas qual seja o instrumento este deve ser condizente com os critérios do art. 170. Assim, uma política pública deve, por força constitucional, observar os critérios constantes do art. 170. (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 58).

Passada a explanação a respeito da fundamentação constitucional dos Incentivos Fiscais, precisamos verificar sua estrutura normativa. É necessário repetir que se verifica é que a Constituição Federal não tratou dos incentivos fiscais de forma sistematizada. Ao longo do Texto Magno identificamos diversas passagens em que a aplicação dos termos relacionados aos incentivos fiscais é feita de forma

indiscriminada. Em diversos momentos, e com o mesmo sentido, se fala em “incentivos”, “benefícios”, anistias, remissões, crédito presumido, redução de base de cálculo, etc.

Verifica-se, em muitas passagens da CF/88, o conectivo “ou” para separar incentivos de benefícios fiscais, demonstrando a ausência de qualquer rigor na conceituação dos incentivos fiscais e, conseqüentemente, a possibilidade de interpretação desses termos como institutos de categorias diversas, como destacamos na obra de BARBOSA (2012), no tópico anterior.

Além disso, como demonstração da ausência de uniformidade terminológica quanto ao uso da expressão incentivos fiscais no Texto Constitucional, PIVA (2014, p.39) cita o artigo 155, §2º, XII, g e o artigo 156, §3º, III, que se utilizam dos termos isenções, incentivos e benefícios fiscais para determinar que cabe à lei complementar instituí-los e revogá-los. PIVA também cita, do mesmo modo, o artigo 195, §3º, que proíbe que os contribuintes com débito com o sistema da seguridade social recebam “benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios”.

BARBOSA destaca referências exclusivas a incentivos encontradas: (i) no art. 43, §2º, que prevê a concessão de incentivos regionais que devem compreender “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”; (ii) no art. 151, inciso I, que admite a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”; bem como, (iii) no art. 227, §3º, assegura o direito especial da criança e do adolescente por meio do “estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica, incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão abandonado”. O art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determina ser “mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição”. O art. 41, na sequência, prevê que “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 (BARBOSA, 2012, p. 91). Mais uma vez, também é destacado o caráter indutivo dos Incentivos; por meio de finalidades a serem promovidas.

Para finalizar a análise constitucional que nos cabe dos Incentivos Fiscais e da extrafiscalidade, vale destacar dois dispositivos citados. O primeiro que abordaremos é o Art. 151, I:

É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (BRASIL, 1988)

Destacamos esse dispositivo pela capacidade de transparecer dois aspectos estruturais importantes que a Constituição deu para a União em matéria de política fiscal. O primeiro é a necessária uniformização territorial que deve existir para todo tributo. Ou seja, é vedado que na origem fiscal do tributo, este já nasça com alguma característica discricionária. Por outro lado, como ressaltam também ESTIGARA, PEREIRA e LEWIS (2009, p. 78), não é possível deixar de instituir o tributo, mas pela segunda parte do dispositivo, pode-se renunciar ao exercício da competência tributária, não cobrando o tributo por razões social e economicamente relevantes.

Sendo assim, o art. 151 foi expresso ao excepcionar a unicidade da tributação federal em caso do desenvolvimento socioeconômico e, por isso, tem-se aqui o reconhecimento do critério pelo qual se poderá instituir uma tributação extrafiscal em substituição à de caráter fiscal. (SIQUEIRA; XEREZ, 2015, p. 463). Fica, então, fundamentado o uso de Incentivos Fiscais para o fomento de Políticas Públicas de desenvolvimento sócio-econômico.

O segundo dispositivo que será é aquele que explicitamente permite à União instituir Incentivos Fiscais, qual seja o art. 43, § 2º, III:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; (BRASIL, 1988)

Destacaremos que a Constituição aqui deixa clara a relação intrínseca entre Incentivos Fiscais e Políticas Públicas. Particularmente ao contexto do desenvolvimento citado no dispositivo como fundamento para União instituir Incentivos, cumpre combiná-lo com o art. 21, IX, que refere-se ao desenvolvimento nacional e regional, e prescreve que cabe à União elaborar e executar planos

nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social. A elaboração de tais planos encontra-se abrangida por esta competência, dada a imperiosidade de um plano de desenvolvimento o mais uniforme possível e que retrate a vontade nacional. Por sua vez, o art. 23 da CF/88 determina a competência comum da União com Estados e Municípios, e compreende quase em sua totalidade ações que redundam no patrocínio da responsabilidade social (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 55), como o cuidado com a saúde, a cultura, o meio ambiente, dentre outros, todos objetivos naturais das Políticas Públicas.

Dessa maneira, podemos chegar à conclusão de que a instituição de Incentivos está prevista no art. 43, § 2º, III exclusivamente com a finalidade de fomento das Políticas Públicas de competência, também constitucional, dos diferentes entes públicos. Resta demonstrada a natural relação que existe entre Políticas Públicas e Incentivos Fiscais.

3.1.3. Breves considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal

Cabe destacar brevemente o papel da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF no assunto que estamos tratando nesse assunto. O advento da LRF se mostrou de extrema importância para suprir parte da lacuna que destacamos no Direito Tributário Brasileiro, que é a falta de sistematização global de alguns conceitos e instrumentos. Entretanto, a LRF é sem dúvidas mais voltada ao Direito Financeiro, ou seja, ao orçamento e equilíbrio das contas públicas, e não tanto ao planejamento de políticas tributárias. Mesmo assim, traz importantes conceituações para o tema.

Vejamos o art. 14:

Art. 14. A concessão ou ampliação de **incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita** deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

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

O dispositivo destacado guarda estrita relação com os Incentivos Fiscais estudados neste trabalho, pois trata da renúncia fiscal que é passível de discricionariedade do administrador (CATÃO, 2005, p. 96). Nesse sentido, fica sistematizado pela primeira vez de modo global a maneira como se deve instituir os Incentivos do ponto de vista do orçamento público, sem olvidar da necessária validação constitucional de suas finalidades, como já vimos.

Não obstante isso, a própria LRF permite renúncia de receita tributária, atendendo a comando constitucional, inserto no art. 165, § 6º, CF/88, segundo o qual “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (BRASIL, 1988). Ou seja, a renúncia fiscal, é permitida, desde que com o devido planejamento e emissão de Lei específica, respeitando o ditame do art. 150, § 6º da CF/88.

Em conclusão, o advento da LRF não cria obstáculos ao uso dos Incentivos Fiscais por parte do planejador de Políticas Públicas. Ao contrário, traz segurança para a utilização de sua discricionariedade prevista constitucionalmente, ao estabelecer regras globais de Direito Financeiro que não se encontravam positivadas anteriormente.

3.1.4. Breves considerações sobre o papel do Poder Judiciário

Da mesma forma que passamos brevemente pela LRF, também não é possível deixar de tecer breve comentário a respeito do papel do Poder Judiciário sobre o tema estudado. É sempre importante pontuar, em trabalhos jurídicos, qual é a atuação do juiz perante o tema apresentado.

Nesse caso, pela natureza preponderantemente política dos incentivos, como vimos, a jurisprudência não se ocupa demais em tratar das finalidades dos incentivos, mas de aspectos formais. No entanto, importa destacar a preocupação jurisprudencial com a segurança jurídica que envolve o tema, vez que a insegurança poderia afastar os contribuintes do uso de tais instrumentos, o que é precisamente o contrário do que se busca na seara dos incentivos fiscais que financiam Políticas Públicas. Nesse sentido o STF editou a súmula nº 544, que prescreve que “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Conclui-se que o Judiciário deverá observar aspectos formais que façam o administrador público respeitar a estrita legalidade positiva, mas não deve se imiscuir nas razões políticas quando devidamente fundamentadas em normas programáticas constitucionais. Cabe lembrar, nesse caso, que incentivo fiscal não se confunde com qualquer redução ou desoneração tributária. Como apontado por SIQUEIRA e XEREZ (2015, p. 459), o Incentivo Fiscal consubstancia regra normativa de desoneração tributária, total ou parcial, que resulta da discricionariedade do legislador ou constituinte. Ou seja, decorre do sopesamento político – portanto discricionário – sobre instrumento adequado, necessário e suficiente para promover determinado interesse já albergado pelo ordenamento jurídico. Portanto, não cabendo ao Judiciário questionar razões políticas que já se encontram fundadas no Texto Constitucional.

Nesse sentido também a doutrina de Hugo de Brito Machado:

Não nos parece que o Poder Judiciário tenha competência para decidir sobre o mérito da concessão de incentivos fiscais. Pode, é certo, declarar a inconstitucionalidade formal de uma lei que concede incentivo fiscal, vale dizer, pode invalidar a concessão de um incentivo fiscal, mesmo sendo formalmente válida a lei que o concedeu. Não podemos, todavia, confundir a inconstitucionalidade material da lei com a questão de mérito do incentivo fiscal. (MACHADO, 2015, p. 191)

3.2. A questão orçamentária das Políticas Públicas e sua relação com os Incentivos Fiscais

Como vimos, há diversos aspectos a se levar em conta em relação à extrafiscalidade como alternativa ao financiamento de Políticas Públicas. Existem questões de competência constitucional para sua instituição, como também questões de Direito Financeiro, como previsto na LRF. Entretanto, o principal aspecto a ser abordado aqui é como os Incentivos Fiscais podem de maneira efetiva contribuir para o orçamento direto de Políticas Públicas específicas.

Nesse sentido, vale rememorar um tópico que foi visto no primeiro capítulo, qual seja, a evolução histórica do papel do Estado nas Políticas Públicas. Como visto, a partir da década de 80 se passou a ver o Estado não só como executor, mas deu-se a ele o papel de planejados de Políticas que seriam executadas de outras formas, que não diretamente por ele. É nesse diapasão que o Estado passa a planejar a retirada de gastos de seu próprio orçamento, para dar a terceiros o papel de suprir essas linhas financeiras.

Ou seja, é de extrema responsabilidade e importância financeira o gestor público utilizar instrumentos de repasse do financiamento para fora do orçamento público, gerando respiro aos cofres do Estado, ao mesmo tempo em que ainda garante a execução das Políticas Públicas de sua competência, porém através de outras mãos e outros bolsos.

Assim, no mesmo momento em que o Estado passa a responsabilidade orçamentária de financiamento de um certo objetivo, ele também deve fomentar a conduta privada em torno desse objetivo. O papel estatal, desse modo, passa de executor para fomentador. Nas palavras de FURTADO:

A obrigação do Estado de promover e orientar os agentes privados de modo a que desenvolvam suas atividades de maneira a que seus benefícios sejam maximizados e aproveitados por toda a sociedade e a constatação de que as atividades de política e de serviço não são adequadas ao desempenho dessa atividade de promoção, orientação e estímulo dos agentes privados levaram à criação dessa nova e importante atividade estatal: a atividade de fomento. (FURTADO, 2012, p. 622)

Dessa maneira, no planejamento de Políticas Públicas se cria uma diferente responsabilidade estatal, que é a de conduzir e fazer convergir os interesses privados para o objeto daquela Política. Mais ainda, há por vezes certas atividades de consecução das Políticas que o Estado é incapaz de suprir não só financeiramente, mas também humanamente (falta de mão de obra estatal). Assim se coaduna a estratégia de fomento com o interesse privado que possa fazer aquela atividade por meio do Estado e é por isso, como veremos em alguns Incentivos Fiscais em espécie, que o benefício tributário para o contribuinte pode advir não só pelo seu financiamento de Políticas Públicas em pecúnia, mas também em disponibilização de serviços, equipamentos e suprimentos.

Vê-se logo a complexidade envolvida no desenho das políticas fiscais que financiarão as Políticas Públicas, devendo-se levar em conta qual o objetivo concreto que o Estado busca suprir com a atividade privada. Werther Botelho analisa que a política fiscal:

[...] pode ser instrumentalizada pela imposição, pela supressão ou mesmo pela não imposição de um tributo. Tradicionalmente, procura o Poder Público fazer frente às suas necessidades e objetivos pela imposição de um ônus tributário, vale dizer, dentro do sistema clássico, o Estado planeja, arrecada e executa. Muitas vezes, no entanto, a sistemática tradicional se mostra ineficaz ou inconveniente à consecução de determinadas finalidades públicas. Isto porque há necessidades que não são susceptíveis de satisfação por parte do Estado, mas tão somente, por parte do particular. (BOTELHO, 1994, p.100).

Concordam ainda ESTIGARA, PEREIRA e LEWIS:

Eventuais manifestações contrárias ao recolhimento do tributo revelam-se excepcionais diante da finalidade essencial almejada com seu recolhimento. Por esta razão se pode dizer que tais manifestações somente ocorrerão quando for possível, com o não recolhimento do tributo, a obtenção de resultado social equivalente ou a potencialização dos resultados sociais pretendidos, pelo estímulo ao desenvolvimento de políticas públicas, pela implementação de políticas públicas descentralizadas ou ainda pela compensação de atividades exercidas pelo Terceiro Setor ou pela iniciativa privada em substituição à atuação estatal (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 71).

Em que pese o ímpeto privado para ganhar outros tipos de benefícios ao participar de Políticas Públicas, como o *marketing* social, é inegável que o benefício financeiro advindo dos Incentivos Fiscais é o argumento final para se convencer qualquer empresário. Destarte, os incentivos fiscais “[...] têm em vista compensar a iniciativa privada ou o Terceiro Setor pela substituição estatal que promovem.” (Ibid.).

Entretanto, sem se esquecer da devida fundamentação constitucional para tanto, tal substituição, por assim dizer, somente terá o aval da CF/88, quando voltada a realizar os objetivos da República Federativa do Brasil, constantes do art. 3º da CF/88, dentre os quais se destacam: construir uma sociedade justa, livre e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas.

O sentido da CF/88, portanto, com a renúncia fiscal advinda dos Incentivos Fiscais, é direcionar o contribuinte a uma conduta socialmente responsável. Com isso, o contribuinte passa a auxiliar o Estado e o Terceiro Setor na execução de políticas públicas de promoção de direitos econômicos, sociais e culturais, imprescindível para a obtenção do desenvolvimento sustentável.

Embora injetem valores no desenvolvimento de práticas de responsabilidade social, o empresariado poderá obter benefícios fiscais oriundos dessas práticas, como uma verdadeira contrapartida concedida pelo Estado, visando recompensar as empresas que investem no âmbito social, tornando essas práticas mais atrativas para as próprias empresas, sob o ponto de vista financeiro. Já a sociedade, ao invés de aguardar a atuação estatal, se beneficia diretamente com o desenvolvimento dessas práticas. Nesse contexto, pode-se dizer que a ação social não realizada pelo Estado, com os recursos arrecadados, será realizada pela empresa, com esse mesmo dinheiro, dispensado pelo Estado sob a roupagem dos incentivos fiscais. Resumindo: a empresa fará a responsabilidade social com o “chapéu alheio” (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 70).

Ademais, como veremos nos Incentivos em espécie a seguir, as doações e patrocínios de entes privados para Políticas Públicas constituem forma alternativa de recolhimento do tributo, porque o doador ou patrocinador cumpre o dever de pagar o tributo e passa a ter a certeza de que o montante que deixou de pagar diretamente ao Estado, nos termos tributários usuais, está tendo uma destinação certa e precisa e socialmente relevante, o que trará também benefícios indiretos especialmente ao patrocinador em termos de incremento de suas atividades negociais (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 92), sem se falar no benefício auferido como componente da sociedade, a partir do momento em que tira crianças e adolescentes da rua, por exemplo, para lhes dar perspectivas de uma vida digna por meio da inclusão social, via esporte, cultura, etc.

Conclui-se, por fim, que políticas tributárias de fomento, que levam o contribuinte a participar de Políticas Públicas através de Incentivos Fiscais, também possuem o condão de reforçar o espírito de comunidade nas entidades empresariais, sendo dever do Estado promover constantemente essa prática para promover atividades privadas socialmente responsáveis, ao mesmo tempo que a população ganhará com a efetivação de Políticas Públicas que não seriam realizadas de outra forma.

3.3. Incentivos Fiscais em espécie e sua análise de capacidade financiadora

Passemos agora a analisar alguns Incentivos Fiscais em vigor até o ano de 2021, alguns em processo de renovação legislativa, como será destacado. Antes de adentrar em cada um, faz-se necessário estabelecer algumas premissas que justificam suas escolhas na composição deste estudo.

Primeiramente, destaca-se que a maior parte dos Incentivos Fiscais são de competência Federal, pois, como vimos, é de competência constitucional da União, conforme ditame do art. 21, IX da CF/88, “elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social”. Como as Políticas Públicas mais pertinentes ao recebimento de investimentos privados são aquelas voltadas à cultura, esporte e saúde, e que tais temas fazem parte necessária do desenvolvimento econômico e social, os Incentivos Fiscais referentes a elas se encontram no âmbito federal.

Não obstante, reforça-se que é possível encontrar nesses temas competências comuns dos Estados e Municípios (art. 24 da CF/88), e que há Incentivos Fiscais para eles também na competência desses entes. Entretanto, do ponto de vista metodológico, é mais fácil que a análise do Incentivo Federal à Cultura supra também a análise de Incentivos Fiscais Estaduais à Cultura, ao menos em aspectos de objetivos, do que se o presente estudo promovesse o contrário.

No mais, destaca-se também que a maioria dos Incentivos Fiscais escolhidos, fora as possibilidades destinadas a pessoas físicas, quando destinadas a pessoas jurídicas são exclusivamente voltados a contribuintes do Imposto de Renda no regime de apuração pelo Lucro Real. Tal regime é mais utilizado por grandes contribuintes, em termos de valores de contribuição, o que justifica essa opção legislativa.

O lucro real apura-se mediante a diferença da receita bruta menos as despesas operacionais, tudo demonstrado nos documentos contábeis e fiscais. Consiste no lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei fiscal. Tal operação pelo lucro real é obrigatória para as empresas indicadas em lei (Lei nº 9.718/98) e opcional às demais (SABBAG, 2006, p. 417).

No passo em que os regimes do Simples Nacional ou Lucro Presumido já são naturalmente regimes diferenciados para menores contribuintes, não seria tão fácil – nem viável, por conta das diferenças e simplificações nas obrigações acessórias – instituir Incentivos Fiscais voltados aos contribuintes nesses regimes. Além disso, a complexidade contábil já exigida dos contribuintes no regime de Lucro Real facilita a essas empresas contabilizar de maneira correta a utilização dos Incentivos, facilitando eventuais fiscalizações.

Feitas essas considerações, passemos finalmente à análise de alguns Incentivos Fiscais em espécie.

3.3.1. A Lei de Incentivo à Cultura

Os incentivos à promoção de cultura surgiram tardiamente no ordenamento brasileiro. Como destacam ESTIGARA, PEREIRA e LEWIS (2009, p. 100), a primeira iniciativa surgiu com a Lei nº 7.505 de 2 de julho de 1986, batizada como Lei Sarney. Permitia o desconto de doações a projetos culturais no imposto de renda, mas a falta de controles legais claros levou a uma série de fraudes, que por fim acarretaram o encerramento de seu uso.

Em 1991, impulsionado pelos ditames da nova constituição e da ausência de norma que de fato regulamentasse o tema, o então Secretário da Cultura da Presidência da República, Sérgio Rouanet, elaborou a redação da Lei nº 9.313 de 23 de dezembro de 1991, sancionada pelo governo Collor. A Lei ficou durante muitos anos conhecida como “Lei Rouanet”, mas em 2019 o governo federal, numa jogada de publicidade, oficializa que o nome correto é Lei Federal de Incentivo à Cultura (IG, 2019), além de realizar outras alterações, mais a frente exploradas.

Em suma, a Lei de Incentivo à Cultura instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) com o objetivo de ampliar o acesso à cultura e a produção cultural em todas as regiões; apoiar, valorizar e difundir as manifestações artísticas brasileiras; proteger nossas expressões culturais e preservar o patrimônio; além de estimular a produção cultural como geradora de renda, emprego e desenvolvimento para o país. Três mecanismos fazem parte do Programa: o Incentivo à Cultura, o Fundo Nacional de Cultura (FNC) e os Fundos de Investimento Cultural e Artístico (Ficarts) (SECRETÁRIA ESPECIAL DA CULTURA, 2022).

Encontra-se constitucionalmente justificada a implementação desse instrumento extrafiscal no art. 215 da CF/88:

Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e **apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.**

§ 1º O Estado protegerá as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras, e das de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional.

§ 2º A lei disporá sobre a fixação de datas comemorativas de alta significação para os diferentes segmentos étnicos nacionais.

§ 3º A lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura, de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público que conduzem à:

I defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro;

II produção, promoção e difusão de bens culturais;

III formação de pessoal qualificado para a gestão da cultura em suas múltiplas dimensões;

IV democratização do acesso aos bens de cultura;

V valorização da diversidade étnica e regional. (BRASIL, 1988) (grifos nossos)

O ditame constitucional é reforçado pelos próprios objetivos da Lei de Incentivo à Cultura previstos em seu art. 3º, abaixo transcrito:

Dessa forma, fica bem delineado nas finalidades acima transcritas, quais são os objetivos de Políticas Públicas que se visam atingir com tal legislação. Cabe lembrar que, além do texto constitucional, a Cultura também é protegida e promovida

pela Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembleia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948, que assim dispõe em seu artigo 27: “Todo ser humano tem o direito de participar livremente da vida cultural da comunidade, de fruir as artes e de participar do processo científico e de seus benefícios” (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 1948).

Assim, a Lei de Incentivo a Cultura se demonstra de extrema relevância na captação de recursos para a promoção dessa Política Pública, através do fomento institucionalizado e supervisionado a projetos culturais. Primeiramente, consegue captar e distribuir recursos de três formas: (i) pelo Fundo Nacional da Cultura (FNC); (ii) pelos Fundos de Investimento Cultural e Artístico (Ficart); e (iii) através de Incentivo a projetos culturais.

Cabe demonstrar como então funciona a Lei para a promoção das Políticas Públicas, para depois chegarmos à suas capacidades de obtenção de financiamento privado. O entendimento do funcionamento da Lei é bastante relevante para esclarecer como se dão os controles e fiscalização estatais, que aqui se mantém como pivô da condução da Política Pública. Os passos descritos a seguir fazem parte do sistema desenvolvimento no âmbito do PRONAC.

Primeiro, o artista que deseje captar recursos através da Lei precisa inscrever seu projeto no sistema do Sistema de Apoio às Leis de Incentivo à Cultura (Salic). A Lei permite projetos relativos a diversos tipos de manifestações culturais, podendo ser exposições, shows, livros, museus, galerias e várias outras formas de expressão cultural. O responsável pelo projeto precisa apresentar relatório detalhado sobre o que se trata o projeto e seus objetivos, a contrapartida que oferece para o público e apresentar seu plano, o qual, resumidamente, deve trazer a parte conceitual e a orçamentária. Esse último aspecto é importante, pois mantém o Estado no controle orçamentário da execução da Política Pública, mesmo que de maneira indireta.

No segundo passo, com a inscrição do projeto aprovada pela Secretaria Especial da Cultura, tem-se início o processo de avaliação pelo mesmo órgão. Ou seja, depois de se verificar se a inscrição atende os requisitos legais, é analisado o mérito do projeto, para avaliar se ele faz jus ao financiamento através da Lei. O projeto então é analisado por um parecerista, que deve ser um especialista da área referida. Após o parecer, a Comissão Nacional de Incentivo à Cultura (CNIC), prevista no art. 32 da Lei de Incentivo à Cultura, dará o aval para o prosseguimento da captação

financeira e posterior execução do projeto. Cumpre destacar que o CNIC conta com representantes dos grupos artísticos, empresariado, sociedade civil e Estado.

Depois de ter a inscrição e o projeto aprovados, o produtor cultural que deseja ter acesso a recursos da Lei de Incentivo à Cultura precisa, por conta própria, encontrar parceiros interessados em financiar o projeto. Esse é mais um ponto interessante, que retira carga de trabalho do ente estatal: é deixado à cargo do próprio projeto, oriundo da sociedade civil, buscar na iniciativa privada financiadores interessados em apoiar. Antes de passar à análise das formas de financiamento privado, terminemos de discorrer sobre todo o ciclo de um projeto aprovado na Lei de Incentivo à Cultura.

Depois que o projeto consegue o parceiro privado (e, por consequência, os recursos para seu evento cultural), é aberto um prazo de 12 meses para que o projeto seja executado, de acordo com o seu planejamento. Ressalta-se que é necessário que haja uma contrapartida ao público, como um percentual de ingressos com desconto ou sessões gratuitas.

Para fechar o ciclo da Política Pública, o projeto ainda passará por prestação de contas ao Governo Federal, que avaliará se o projeto cumpriu com o orçamento inicialmente planejado e como foi feita a captação. Planilhas de custos e notas fiscais são alguns dos documentos utilizados nessa prestação de contas. Assim se encerra o curso de um projeto cultural patrocinado no âmbito do PRONAC, demonstrado, então, como o Estado está presente apenas como fomentador e supervisor da Política Pública, sendo excelente exemplo prático da terceirização da execução, conforme vimos em teoria nos tópicos anteriores.

Passemos então à análise da extrafiscalidade utilizada na Lei de Incentivo à Cultura. Qualquer cidadão que realize a declaração e de imposto de renda ou qualquer empresa tributada com base no lucro real pode apoiar projetos culturais utilizando o mecanismo do incentivo fiscal previsto em Lei. Pessoas físicas terão desconto de até 6% do imposto devido e pessoas jurídicas, de até 4%. O patrocínio pode ser dado a qualquer projeto que tenha sido previamente aprovado pela Secretaria Especial da Cultura do Ministério do Turismo. Segundo dados da própria Secretaria (SECRETÁRIA ESPECIAL DA CULTURA, 2022), desde a criação da Lei até agora (1991-2018), mais de 53 mil projetos foram realizados com apoio deste mecanismo, resultado de um investimento total de cerca de R\$ 17 bilhões. De acordo com estudo feito pela Fundação Getúlio Vargas em 2018, cada R\$ 1 de renúncia de imposto

concedida pela Lei de Incentivo à Cultura gera R\$ 1,59 de retorno para a economia brasileira (EXAME, 2018). Essa última informação de retorno econômico importa bastante para cumprimento do disposto no art. 14 da LRF, visto anteriormente.

A Lei de Incentivo à Cultura prevê diferentes formas de o contribuinte patrocinar os projetos e obter o Incentivo Fiscal. Vejamos:

Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei.

§ 1º Os contribuintes **poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados** no § 3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de:

- a) doações; e
- b) patrocínios.

§ 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional.

§ 3º As doações e os patrocínios na produção cultural, a que se refere o § 1º, atenderão exclusivamente aos seguintes segmentos:

- a) artes cênicas;
- b) livros de valor artístico, literário ou humanístico;
- c) música erudita ou instrumental;
- d) exposições de artes visuais;
- e) doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos;
- f) produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual;
- g) preservação do patrimônio cultural material e imaterial.
- h) construção e manutenção de salas de cinema e teatro, que poderão funcionar também como centros culturais comunitários, em Municípios com menos de 100.000 (cem mil) habitantes.

Destaca-se que esse primeiro Incentivo previsto garante a dedução integral do valor dispendido no IRPJ a pagar – limitado a 4% do montante total a pagar – para a empresa no regime do Lucro Real. Ou seja, para a empresa que realiza os dispêndios dentro dos limites de 4% do IRPJ a pagar no exercício, possui um efeito de caixa zerado, ou seja, nenhum impacto financeiro – nem negativo, nem positivo. Resulta

que o investimento privado na Lei de Incentivo à Cultura é apenas uma “troca de bolso”, sendo interessante para o gestor privado verificar o gasto do montante em projetos que ele possa acompanhar diretamente, evitando seu direcionamento para a receita pública desvinculada.

Outro ponto interessante a se destacar se encontra no §1º, que prescreve que as contribuições privadas podem ser feitas em forma de doações ou de patrocínios. A diferença entre os dois formatos é de que a doação não pode gerar publicidade ao ente privado, enquanto o patrocínio permite. Outro ponto interessante é que, nos termos do art. 23, II, o patrocínio pode se dar através da disponibilização de bem móvel ou imóvel do seu patrimônio, sem a transferência de domínio, para a realização do projeto que pretende incentivar. Dessa forma, é garantido maior retorno no Incentivo Fiscal, pois o contribuinte sairá da lógica do “efeito caixa zerado” para obter desconto no IRPJ com a disponibilização de um bem que ele já possui. Outro ponto interessante para o fomento da cooperação é que essa forma de patrocínio aproxima ainda mais a empresa da execução da Política Pública em si.

Por fim, o art. 26 permite que o financiamento de projetos aprovados de áreas não previstas no §3º do art. 18 também gerem dedução do IRPJ a pagar, porém limitado a de 40% do valor das doações e 30% do valor dos patrocínios efetuados. Um diferencial em relação ao art. 18 é a possibilidade de dedução integral do valor como despesa operacional, o que contribui para a diminuição da base de cálculo do tributo.

Conclui-se que a Lei de Incentivo à Cultura cumpre seu papel de instrumento de fomento de Políticas Públicas, através de Incentivos Fiscais justificados constitucionalmente tendo em vista o objeto a que se dirigem, qual seja, a promoção e divulgação de Cultura.

3.3.2. A Lei de Incentivo ao Esporte

A Lei de Incentivo ao Esporte (nº 11.438/06), estabelece Incentivos Fiscais para pessoas físicas ou jurídicas que estimulem o desenvolvimento do esporte nacional, através do patrocínio/doação para projetos desportivos e paradesportivos. A base constitucional para se incentivar o esporte decorre do art. 217 da CF/88, segundo o qual é dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como

direito de cada um. Encontra-se, assim, constitucionalmente fundamentada a Política Pública de fomento ao Esporte.

Da mesma forma que na Lei de Incentivo à Cultura, os projetos são avaliados, aprovados e supervisionados pelo Estado, dessa vez através da Secretaria Especial do Esporte (2022). Também igualmente em relação à Cultura, os projetos devem buscar por conta própria apoiadores no setor privado. Assim, o dispêndio do apoiador pode ser feito na forma de Patrocínio tem a finalidade promocional e institucional de publicidade, enquanto a doação não pode ter a finalidade de publicidade.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real pode deduzir até 1% do IRPJ em relação aos seus investimentos na LIE. Novamente, o Incentivo Fiscal é de “efeito caixa zerado”, quando feito em pecúnia. Interessante também destacar benefício não compete com outros incentivos fiscais. Ou seja, o contribuinte tributado no regime do Lucro Real pode dispender 4% e 1% do valor do seu IRPJ na LIC e na LIE, respectivamente, e seu efeito caixa permanecerá “zero”, aproveitando ao máximo a possibilidade dos dois Incentivos, simultaneamente. Importa salientar que a vigência dos Incentivos na LIE atualmente só estarão disponíveis até o final de 2022 (com possibilidade de prorrogação).

O mecanismo de aporte dos contribuintes em projetos, tal qual na LIC, é bem simples: primeiro, a empresa faz a transferência de sua própria conta para a conta do projeto, que é fiscalizada pela Secretaria Especial do Esporte. No segundo passo, a entidade esportiva emite o recibo. Na declaração do imposto de renda da pessoa jurídica há um local específico para informar o valor aportado em projetos da Lei de Incentivo ao Esporte. Além desta ação, é necessário anexar o recibo emitido pelo proponente - a pessoa jurídica de direito público, ou de direito privado com fins não econômicos, de natureza esportiva, que tenha projetos aprovados nos termos desta Lei.

Outros aspectos relevantes: Um mesmo projeto pode ter vários patrocinadores e/ou doadores, assim como, um mesmo patrocinador pode investir em vários projetos. Para projetos com contrato de patrocínio, será permitida uma única prorrogação por período igual ao constante no referido contrato. Todos os projetos aprovados são avaliados e monitorados pelo Departamento de Incentivo e Fomento ao Esporte (DIFE). É a garantia de que o patrocinador/doador está incentivando uma iniciativa esportiva de confiança.

A Secretaria Especial do Esporte informará à Receita, até o último dia útil do mês de março de cada ano-calendário, os valores correspondentes à doação ou patrocínio, destinados ao apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos, no ano-calendário anterior, tanto das pessoas jurídicas quanto das pessoas físicas.

Cumpre apontar também algumas vedações da Lei, que demonstram o caráter que o legislador quis dar à condução da Política Pública do esporte. É vedada a utilização dos recursos oriundos dos incentivos para o pagamento de remuneração de atletas profissionais. A lei também proíbe a realização de despesas relativas à aquisição de espaços publicitários em qualquer meio de comunicação, e a cobrança de mensalidade, ingresso e inscrição dos beneficiários dos projetos.

Além disso, é vedada a concessão de incentivo a projeto em que haja comprovada capacidade de atrair investimentos, independente dos incentivos previstos na Lei nº 11.438/06, ou a projeto que venha a ser desenvolvido em circuito privado, assim considerado aquele em que o público destinatário seja previamente definido, em razão de vínculo comercial ou econômico com o patrocinador, doador ou proponente.

3.3.3. A Lei do Bem

A chamada “Lei do Bem” (como é conhecida a Lei 11.196/05) criou incentivos fiscais às pessoas jurídicas que realizarem pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica no Brasil.

Quais os benefícios? Dedução adicional de 60% dos dispêndios com inovação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; Redução de 50% de IPI na compra de equipamentos relacionados com o desenvolvimento (equipamentos de teste); Depreciação integral de equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos novos, destinados à Inovação Tecnológica; e Dedução, como despesas operacionais no cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores transferidos a microempresas e empresas de pequeno porte, destinados à execução de pesquisa.

Considera-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.

Consideram-se pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica todas as atividades relativas a:

1. pesquisa básica dirigida;
2. pesquisa aplicada;
3. desenvolvimento experimental;
4. tecnologia industrial básica;
5. serviços de apoio técnico.

São dedutíveis de maneira incentivada os gastos (desencaixe em efeito caixa, independentemente da ativação contábil dos resultados) com os grupos de P&D – salário e encargos do grupo alocado nesses projetos. Além disso, há espaço para se aproveitar despesas com viagens/treinamento e, a despeito de alguma restrição por parte da Receita Federal, com contratação de consultorias especializadas que atuem nestes projetos.

Como requisito, as empresas devem estar no Lucro Real e ter Lucro Fiscal no exercício, regularidade fiscal (emissão da CND ou CPD-EN), e investimento em desenvolvimento e inovação.

Algumas empresas de consultoria fornecem um Passo a Passo para aproveitamento do Benefício. O primeiro passo é a Identificação dos Projetos – por vezes as empresas desenvolvem projetos internos sem saber que são passíveis do Incentivo Fiscal. O segundo passo é a elaboração de Controles Internos dos projetos que serão incentivados. O contribuinte deverá possuir controle analítico dos dispêndios alocados a cada projeto, indicando a natureza e o valor; Controle de horas por projeto, por profissional envolvido e atividade realizada; Deverá constar expressamente no contrato de trabalho do profissional que ele desempenha atividades de pesquisador em projetos P&D.

Destacam-se também alguns cuidados de Controle e Contábeis. Os gastos com o programa de inovação deverão ser controlados em contas e subcontas específicas de modo a evidenciar a correlação entre os dispêndios e a inovação desenvolvida.

Os gastos com o programa de inovação podem ser deduzidos de maneira incentivada (i.e., com exclusão de 60% no Lalur) durante o próprio exercício, ainda que não tenha sido entregue nenhum formulário/identificação às autoridades. Na entrega da ECF, deve ser preenchido campo específico referente ao benefício, mas que não traz detalhes específicos sobre os projetos. No mesmo período, a empresa

deverá prestar contas ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, por meio de formulário eletrônico.

3.3.4. Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente

EM REVISÃO

3.3.5. Fundo do Idoso

EM REVISÃO

3.3.6. Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (PRONON)

EM REVISÃO

3.3.7. Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (PRONAS/PCD)

EM REVISÃO

3.3.8. Outros incentivos de desenvolvimento local

EM REVISÃO

4. ANÁLISE DAS DIFICULDADES NA EFETIVAÇÃO DOS OBJETIVOS DOS INCENTIVOS FISCAIS

4.2. O interesse privado no financiamento de Políticas Públicas e sua relação com os Incentivos Fiscais

EM REVISÃO

4.2.1. Do perfil das empresas analisadas

EM REVISÃO

4.2.2. Da análise dos resultados da pesquisa

EM REVISÃO

4.3. Dos principais desafios e obstáculos práticos identificados

EM REVISÃO

4.4. Considerações sobre os relatos obtidos e sobre a legislação atual

EM REVISÃO

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho, Como proposto, buscou-se apresentar os problemas que decorrem de uma visão individualista de políticas tributárias, que não poderia compreender e priorizar a dimensão da extrafiscalidade em sua essência, pois as partes da relação tributária estariam totalmente desconectadas e colocadas em lados opostos de uma queda de braço que não deveria existir (pelo menos de forma tão exagerada).

A proposta de contrapor teorias liberais com teorias comunitaristas pretende trazer ao debate as raízes dessa desconexão profunda, identificada na insustentável desconfiança que cada parte exhibe sobre a outra, que desemboca na perda total da noção de solidariedade em matéria de política tributária. Apesar de identificarmos propostas igualitárias em autores como Amartya Sen e John Rawls, que se coadunam com os objetivos comunitaristas, certo é que, em determinado curso da história, prevaleceram políticas neoliberais que não adequaram a tributação à crescente desigualdade social que surgiu a partir da década de 80, e a raiz disso pode estar no flagrante individualismo presente na teoria liberal.

Nesse cenário, a apresentação de ideias comunitaristas tem por objetivo auxiliar na discussão sobre a recuperação da confiança social e trazer a ideia de cooperação novamente para o centro da elaboração de políticas. Afinal, essa desconfiança generalizada não pode ser sustentada num universo em que cada parte é dependente da outra para sua própria existência e desenvolvimento. Essa dependência é mais profunda que meras cadeias econômicas, pois diz respeito à própria formação moral dos indivíduos e comunidades, que já nascem dentro de relações de confiança e tradições, como postulou Alasdair MacIntyre.

Por ser parte integrante da realidade, encarar a responsabilidade que decorre dessa dependência não pode ficar restrito a instrumentalização, como governanças corporativas que visavam apenas garantir menos perdas e mais lucros, através de um controle e previsibilidade dos atos do Estado e da opinião pública, como se continuassem todos adversários. É necessário mudar a perspectiva e compreender o aspecto moral que há nessa dependência que, no final, se trata de uma relação de pessoas, e não de papéis.

Mudando as lentes que usamos para observar essas relações, podemos enxergar possibilidades de cooperação que justificam uma política tributária que

valorize a dimensão da extrafiscalidade mais ainda. Ela se torna parte central no desenvolvimento das comunidades locais e setoriais, bem como dos próprios contribuintes e do Estado, através de incentivos fiscais bem estruturados e que consigam levar à frente objetivos comuns de todas as partes da equação.

No fundo, o que se buscou demonstrar é que as relações tributárias podem passar das avaliações de ganha-perde para relações ganha-ganha, onde o aspecto arrecadatário tenha predominância menor frente a realização dos objetivos da República brasileira, que podem ser alcançados de outras maneiras que não apenas no fortalecimento contínuo do tesouro público e do ato de espremer alguns setores da economia.

Tudo isso passa, necessariamente, por trazer à discussão o que significa ser comunidade no Brasil e se estamos prontos para confiar uns nos outros, de modo que as cooperações entre corporações e sociedade, Estado e contribuinte, se tornem, de fato, cooperações, e não brigas de interesses diametralmente inversos.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- BARRETT, Jonathan M. Communities of Taxation and Justice: a communitarian approach to inequality and taxation. **Journal of Applied Law and Policy**, Perth, p. 1-15, Sept. 2012. Disponível em: <https://repository.openpolytechnic.ac.nz/handle/11072/1489>. Acesso em: 21 abr. 2021.
- BARZOTTO, Luiz Fernando. **A Democracia na Constituição**. São Leopoldo: UNISINOS, 2005.
- BASTOS DE SOUZA, Pedro. **O pensamento comunitarista e sua visão crítica ao liberalismo político**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=fb6e7c396949fea1>. Acesso em: 4 nov. 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed. Porto Alegre: Lejus, 2002.
- BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função: Novos Estudos de Teoria do Direito**. Trad. de Daniela Beccaria Versiani, Barueri: Manole, 2007.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- COLLINS, James C.; PORRAS, Jerry I. **Built to last: successful habits of visionary companies**. London: Century Business, 1998.
- ESTIGARA, A.; LEWIS, Sandra Lopes Barbon; PEREIRA, A. **Responsabilidade social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- FREYRE, Gilberto. **Interpretação do Brasil**. 3. ed. São Paulo: Global, 2015.
- FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo**, 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- GRAHAM, Gordon. **Contemporary social philosophy**. Oxford: Basil Blackwell, 1988.
- HIRST, Paul; THOMPSON, Grahame. **Globalization in question: the international economy and the possibilities of governance**. Cambridge: Polity, 1996.
- JUDT, Tony. **III Fares the Land: A Treatise on Our Present Discontents**. London: Penguin, 2011.

KNIGHT, Kelvin. **Aristotelianism versus Communitarianism**. Analyse & Kritik, 2005. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/304560056>. Acesso em: 22 mar. 2021.

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

_____. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015

MACHADO, Schubert de Farias. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**, São Paulo, Atlas, 2011.

MACINTYRE, Alasdair. **Dependent rational animals**: why human beings need the virtues. Chicago: Open Court, 1999.

MACINTYRE, Alasdair. **Depois da virtude**. 2. ed. Bauru: EDUSC – Editora da Universidade do Sagrado Coração, 1984.

MACINTYRE, Alasdair. **Justiça de quem? Qual racionalidade?** Tradução Marcelo Pimenta Marques. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada Guerra Fiscal entre Estados. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime Jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 225-243.

MELO, Álisson José Maia Melo. **Premissas para uma abordagem jurídica dos incentivos fiscais**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENÉNDEZ, Agustin José. **Justifying Taxes**: some elements for a general theory of democratic tax law. Dordrecht: Kluwer, 2001.

MOORE, Geoffrey. Humanizing business: a modern virtue ethics approach. **Business Ethics Quarterly**, Cambridge, v. 15, n. 2, p. 237-255, 2005.

MULHALL, Stephen; SWIFT, Adam. **Liberals and communitarians**. Oxford: Blackwell, 1995.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a Justiça**, trad.de Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**, 1948. Disponível em: <<https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>>. Acesso em: 12 fev. 2022.

PIVA, Silvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais: uma visão a partir do constructivismo lógico-semântico**. 2014. 250 p. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 39.

QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Farlei Martins Riccio de; OLIVEIRA, Maria Lucia de Paula. **Neoconstitucionalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

RAWLS, John. **O Liberalismo político**. Tradução Dinah de Abreu Azevedo. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução Jussara Simões. 4. ed. rev. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

REZENDE, José Ricardo. **Manual completo da Lei de Incentivo ao Esporte: como elaborar projetos e captar recurso através da Lei nº 11.438/06**. São Paulo: All Print, 2007.

SANDEL, Michael. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**. Tradução Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 19. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Tradução Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SHAPIRO, Ian. **Os fundamentos morais da política**. Tradução Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio; XEREZ, Rafael Marcilio. **Questões de extrafiscalidade tributária nas democracias contemporâneas**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho; SCAFF, Fernando Facury. **Incentivos Fiscais na Federação Brasileira**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

TERCEK, Mark R.; ADAMS, Jonathan S. **Capital natural**: Como as empresas e a sociedade podem prosperar ao investir no meio ambiente. São Paulo: Alaúde Editorial, 2014.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

WALZER, Michael. **Spheres of justice**. Oxford: Robertson, 1983.

