

MISABEL ABREU MACHADO DERZI  
JOÃO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO  
(COORDENADORES)

# JUSTIÇA FISCAL



Belo Horizonte  
2016



Copyright © 2016 Editora Del Rey Ltda.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida, sejam quais forem os meios empregados, sem a permissão, por escrito, da Editora.  
Impresso no Brasil | Printed in Brazil

EDITORA DEL REY LTDA.  
www.livrariadelrey.com.br

**Editor:** Arnaldo Oliveira

**Editor Adjunto:** Ricardo A. Malheiros Fiuza

**Editora Assistente:** Wanessa Diniz

**Coordenação Editorial:** Wendell Campos Borges

**Diagramação:** Lucila Pangrácio Azevedo

**Revisão:** RESPONSABILIDADE DOS AUTORES

**Capa:** CYB Comunicação

**Editora / MG**

Rua dos Goitacazes, 71 – Sala 709-C – Centro  
Belo Horizonte – MG – CEP 30190-050  
Tel: (31) 3284-5845  
editora@delreyonline.com.br

**Conselho Editorial:**

Alice de Souza Birchel  
Antônio Augusto Cançado Trindade  
Antonio Augusto Junho Anastasia  
Antônio Pereira Gaio Júnior  
Aroldo Plínio Gonçalves  
Carlos Alberto Penna R. de Carvalho  
Celso de Magalhães Pinto  
Dalmar Pimenta  
Edelberto Augusto Gomes Lima  
Edésio Fernandes  
Felipe Martins Pinto  
Fernando Gonzaga Jayme  
Hermes Vilchez Guerrero  
José Adércio Leite Sampaio  
José Edgard Penna Amorim Pereira  
Luiz Guilherme da Costa Wagner Junior  
Misabel Abreu Machado Derzi  
Plínio Salgado  
Rénan Kfuri Lopes  
Rodrigo da Cunha Pereira  
Sérgio Lellis Santiago

J964 Justiça fiscal. / Coordenadores : Misabel Abreu Machado Derzi e João Paulo Fanucchi de Almeida Melo. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.  
xii + 660 p.  
ISBN: 978-85-384-0429-3  
1. Direito tributário. 2. Tributação. I. Derzi, Misabel Abreu Machado (Coord.). II. Almeida Melo, João Paulo Fanucchi de (Coord.).  
CDU: 336.2

Nilcéia Lage de Medeiros  
Bibliotecária – CRB6: 1545

## SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	ix
<b>1</b> SOBRE A NECESSIDADE DE MAIOR TRIBUTAÇÃO DE HERANÇAS E DOAÇÕES NO BRASIL <i>Aluizio Porcaro Rausch.....</i>	<b>1</b>
<b>2</b> A METODOLOGIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O RACÍO-CÍNIO CONCEITUAL COMO PREMISSAS PARA GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA <i>André Mendes Moreira / Jamir Calili Ribeiro .....</i>	<b>55</b>
<b>3</b> A VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO LIMITADOR AO EXERCÍCIO DO PODER TRIBUTANTE <i>Antônio Roberto Winter Carvalho.....</i>	<b>79</b>
<b>4</b> A SELETIVIDADE E A PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPVA COMO REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL <i>Bernardo Motta Moreira.....</i>	<b>97</b>
<b>5</b> A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A NECESSÁRIA RELEITURA DA JUSTIÇA FISCAL A PARTIR DOS PRINCÍPIOS DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA LEGÍTIMA E BOA-FÉ OBJETIVA <i>Bianca Delgado Pinheiro .....</i>	<b>115</b>
<b>6</b> A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES ATEÍSTAS COMO MEDIDA DE JUSTIÇA FISCAL <i>Carlos Alexandre de Paula Moreira .....</i>	<b>129</b>

<b>7</b>	<b>BENEFÍCIOS FISCAIS E REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA</b> <i>Frederico Menezes Breyner</i> .....	155
<b>8</b>	<b>A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E OS IMPOSTOS INDIRETOS: UMA ANÁLISE À LUZ DA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL E DOS DITAMES DA JUSTIÇA FISCAL</b> <i>Freitrich A. R. Heidenreich</i> .....	177
<b>9</b>	<b>DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS SOB A ÓTICA DA JUSTIÇA FISCAL</b> <i>Gabriela Cabral Pires</i> .....	199
<b>10</b>	<b>A JUSTIÇA DOS TRIBUTOS</b> <i>Helena Taveira Torres</i> .....	217
<b>11</b>	<b>GUERRA FISCAL: UM ESPELHO DA CRISE DO FEDERALISMO BRASILEIRO E FATOR DE MITIGAÇÃO DA GARANTIA DE JUSTIÇA FISCAL</b> <i>Hugo Reis Dias</i> .....	255
<b>12</b>	<b>O NASCIMENTO DA TRIBUTAÇÃO E OS DIFERENTES FUNDAMENTOS PARA O SEU EXERCÍCIO NA HISTÓRIA E A IGUALDADE COMO ATUAL BALIZADORA NA JUSTA TRIBUTAÇÃO TENDO A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO SUA MEDIDA DE COMPARAÇÃO</b> <i>João Paulo Fanucchi de Almeida Melo</i> .....	279
<b>13</b>	<b>JUSTIÇA FISCAL, ESTABILIDADE FINANCEIRA E AS RECENTES ALTERAÇÕES DO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS</b> <i>José Casalta Nabais</i> .....	301
<b>14</b>	<b>DA AUTONOMIA TRIBUTÁRIA NA FEDERAÇÃO</b> <i>José Tarcizio de Almeida Melo</i> .....	343

<b>15</b>	<b>JUSTICIA TRIBUTARIA Y GENERALIDAD CONTRIBUTIVA EN EL CONTEXTO CONSTITUCIONAL BRASILEÑO (PONENCIA REALIZADA EN EL XI SEMINARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE IBEROAMÉRICA – SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN DE MÉXICO) – MÉXICO DF, 1 A 3 DE JULIO DE 2015)</b> <i>Marciano Seabra de Godoi</i> .....	363
<b>16</b>	<b>O COMBATE À SONEGAÇÃO COMO MECANISMO PARA IMPLEMENTAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL</b> <i>Marcílio Esteves Coimbra</i> .....	369
<b>17</b>	<b>A DISTORÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL REFERENTE AO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA ASSALARIADA E DO PRESTADOR DE SERVIÇO</b> <i>Misabel Abreu Machado Derzi</i> <i>Cristiane Miranda Botelho</i> <i>Regivano Fiorindo</i> .....	391
<b>18</b>	<b>O PREÇO PARA SE VIVER EM UM MUNDO CIVILIZADO</b> <i>Onofre Alves Batista Júnior</i> <i>Ludmila Mara Monteiro de Oliveira</i> <i>Tarcísio Diniz Magalhães</i> .....	445
<b>19</b>	<b>DA CEGUEIRA COLETIVA: O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA E A TRIBUTAÇÃO EM CASCATAS BRASILEIRAS. COMENTÁRIOS SOBRE O AUMENTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A GASOLINA</b> <i>Pilar de Souza Paula Coutinho Elói</i> <i>Alex Sander Silva de Jesus</i> .....	493
<b>20</b>	<b>A EFICIÊNCIA COMO POSTULADO PARA A JUSTIÇA FISCAL</b> <i>Raphael Boëchat Alves Machado</i> .....	523

## BENEFÍCIOS FISCAIS E REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

*Frederico Menezes Breyner<sup>1</sup>*

### 1. BENEFÍCIOS FISCAIS

A expressão “benefícios fiscais” é comumente empregada, inclusive em linguagem não jurídica, para designar regimes tributários favoráveis, ou seja, menos onerosos do que aqueles atribuídos de forma genérica aos demais sujeitos passivos do tributo.

Contudo, em linguagem técnica, é necessário explicitar em que sentido a expressão será aqui utilizada. Como leciona DERZI<sup>2</sup>, os nomes são criações linguísticas que não contêm em si o objeto ao qual se referem, mas apenas o indicam, sem descrever-lhe as características. Logo, para possibilitar a boa comunicação, deve ser escolhido o nome que permita identificar assertivas compreensíveis e claras a respeito do objeto, recomendando-se a adjetivação para que seja possível separar realidades diferentes.

Primeiramente, deveremos esclarecer o sentido do adjetivo “fiscal”. Em nossa Constituição, o termo “fiscal” não corresponde apenas ao fenômeno tributário, mas é utilizado em referência à atividade financeira do Estado como um todo, tanto na regulamentação da receita quanto da despesa, incluindo também elementos do Direito Financeiro<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Professor de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos. Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela UFMG. Advogado.

<sup>2</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 705.

<sup>3</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 82.



O que individualiza o Direito Tributário nesse campo é o conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, caracterizado pelo dever compulsório de prestação pecuniária existente no bojo de uma relação obrigacional. O adjetivo “tributário” somente pode acompanhar aquelas exonerações que atuem em momento anterior ao pagamento do tributo, ou seja, que possam obstar a imposição legislativa ou o nascimento do dever tributário, reduzi-lo em situações específicas ou eliminar o dever de pagar o tributo devido.

Após o pagamento, não há mais que se falar em tributo, pois extinta a relação jurídica tributária pelo cumprimento do dever e satisfação do direito que a compõem<sup>4</sup>.

Nesse contexto, portanto, enquanto os benefícios especificamente tributários situam-se no âmbito da receita pública, benefícios fiscais podem ser implementados também no âmbito da despesa pública, por meio de subvenções, subsídios e devoluções de tributo legitimamente pago.

Portanto, a nomenclatura ideal ao presente escrito seria a de “benefícios tributários”. Contudo, a expressão “benefícios fiscais” é tradicional e largamente utilizada, motivo pelo qual optamos por manter sua utilização, desde já esclarecendo que trataremos aqui apenas do fenômeno estritamente tributário.

Dentro desse limite formulado para fins metodológicos, os benefícios fiscais consistem em qualquer enunciado normativo introduzido por lei (CF; art. 150, §6º) que elimine ou reduza o montante da obrigação tributária principal decorrente de outro conjunto de enunciados.

Nosso estudo, portanto, pressupõe a competência tributária, que é a faculdade do ente federativo de instituir tributos, ou seja, de especificar os fatos tributáveis<sup>5</sup> contidos nas regras de competência tributária e a eles ligar a consequência consistente no dever de pagar dinheiro ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Essa competência tributária só é identificada após sua conjugação com as imunidades tributárias.

<sup>4</sup> BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. *Revista de Direito Público*. São Paulo, nº 41/42, 1978, p. 50.

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 260. BARRETO também utiliza o termo tributável para qualificar o fato descrito na Constituição para a demarcação da competência tributária, na qual poderá o legislador tributário atuar, afirmando quanto ao ISS que a Constituição define o serviço tributável (BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 2005, n. 33).

As imunidades são enunciados constitucionais que qualificam expressamente alguns fatos<sup>6</sup> como intributáveis, o que torna inválida a lei tributária que eleja tais fatos como hipóteses de incidência tributária ou o lançamento tributário que pretenda aplicar a norma tributária a esses fatos para exigir o tributo, tendo a eficácia jurídica de investir a pessoa inserida no âmbito da imunidade em direito subjetivo de não ter contra si exigências tributárias<sup>7</sup>.

Não é possível visualizar uma cronologia entre o enunciado que confere competência e o enunciado que estabelece a imunidade, como se aquele tivesse precedência, outorgando a competência que seria posteriormente retirada pela imunidade<sup>8</sup>.

A imunidade atua conjuntamente com o enunciado atributivo de competência tributária para delimitar-lhe negativamente, apenas adquirindo sentido jurídico em função daquele, e não quando analisada isoladamente, sendo então endógena<sup>9</sup> à norma de competência tributária.

Mesmo dentro do campo demarcado para o exercício da competência tributária, o Poder Legislativo poderá ou não tributar tais fatos, sendo que sua simples omissão em definir determinado fato como gerador de uma obrigação tributária configura não-incidência.

<sup>6</sup> A afirmativa guarda relação com a lição de CARRAZZA, para quem “[...] a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações” (CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 683). A imunidade, mesmo quando se refira a pessoas, reduz a faculdade do legislador e do aplicador da lei, respectivamente, em conpor a hipótese de incidência tributária e qualificar o fato gerador, que não podem conter a pessoa abrangida pela imunidade no seu aspecto pessoal (sobre o aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária ver: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3ª. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 95-6). Logo, a imunidade, ainda que pelo aspecto pessoal, estará qualificando um fato de intributável.

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 54.

<sup>8</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Alioimar. Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 230.

<sup>9</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Alioimar. Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense,

No entanto, mesmo declarando em um enunciado legislativo a tributabilidade de um fato, pode o Poder Legislativo editar outro enunciado retirando tal tributabilidade, criar disposições especiais que eliminam ou reduzam o dever tributário que seria devido em face da regra geral de tributação<sup>10</sup>, ou que eliminem o dever tributário estabelecido na norma tributária.

Tratam-se das exonerações tributárias, geralmente denominadas benefícios fiscais, que são as isenções, as reduções de tributo e a remissão<sup>11</sup>.

São essas as figuras que aqui tratamos como benefícios fiscais, e que constituem o objeto de nossa análise.

## 2. OS OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO E OS BENEFÍCIOS FISCAIS

### 2.1 Arrecadação e distribuição: a determinação constitucional de progressividade do sistema tributário

AVI-YONAH<sup>12</sup> identifica, ao lado da regulação (que veremos em seguida), a arrecadação e a redistribuição como objetivos da tributação.

O primeiro representa a atividade estatal destinada a obter recursos para o desempenho das funções atribuídas pela Constituição e pelas leis. O último consiste em um esforço estatal de, por meio da tributação, repartir a renda e a riqueza concentradas pela economia de mercado.

A função arrecadatória nos dias atuais pode ser concebida como inerente à própria função do Estado de garantir e proteger direitos. Como atestam HOLMES e SUNSTEIN<sup>13</sup>, um Estado sem receita não pode proteger direitos, sejam aqueles considerados negativos (liberdades contra

<sup>10</sup> Nas palavras de DERZI, “[...] a isenção, aliás, é conceito que se tem por comparação, dependente de uma norma de tributação. [...] Inexistindo a norma de tributação, a isenção não tem sentido” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 305)

<sup>11</sup> Como não pretendemos aqui inovar conceitos já estabelecidos em obras consagradas, vamos nos remeter aos conceitos de isenção, reduções e remissão elaborados por COÊLHO, para cuja obra se remete (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3ª. ed. São Paulo: Dialética, 2003).

<sup>12</sup> AVI-YONAH, Reuven S. *The Three Goals of Taxation*. University of Michigan Tax Law Review. 60, no. 1. Michigan, 2006, p. 3.

<sup>13</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*. New York: Norton, 1999.

o Estado) ou os positivos (que demandam prestações do Estado)<sup>14</sup>, uma vez que toda atividade estatal representa custos e demanda o respectivo suporte financeiro. Nesse mesmo contexto, KATO<sup>15</sup> afirma, após análise dos Estados Sociais no período pós-guerra, que a promoção da igualdade por meio de prestações sociais está em relação direta com a instauração de uma capacidade de financiamento por parte dos Estados.

A arrecadação de tributos passa a ser mais importante no contexto histórico de redução das receitas originárias, em que o Estado deixa de atuar ordinariamente como agente econômico produtor de bens e prestador de serviços de caráter privado e lucrativo.

Na medida em que a atividade econômica é deixada à livre iniciativa privada, o Estado deixa de concorrer com ela na economia<sup>16</sup>. Passa então a depender das receitas derivadas, dentre as quais se destaca a tributação, para cumprir uma série de deveres estatais relativos à tutela das liberdades, promoção de bem-estar social, econômico, ambiental, dentre outros.

Com base na exposição de AVI-YONAH, o objetivo de redistribuição refere-se ao alvo da tributação, que deve se dirigir à capacidade econômica<sup>17</sup> dos membros mais ricos de uma sociedade, de forma a transferir a riqueza assim captada às camadas mais necessitadas.

Ao considerarmos esse objetivo da tributação, de nada adianta um sistema tributário no qual o financiamento das despesas públicas com as camadas mais necessitadas seja extraído de bases tributárias que atingem mais fortemente essas mesmas camadas.

<sup>14</sup> Distinção inclusive contestada pelos autores, na medida em que se um direito de liberdade “negativo” for violado por um agente do Estado, ele só será um direito se houver outro agente do Estado (principalmente do Poder Judiciário) para coibir a violação, e este último também demanda recursos públicos para seu adequado funcionamento e, em última análise, para a adequada proteção dos direitos negativos.

<sup>15</sup> KATO, Junko. *Regressive taxation and the Welfare State: path dependence and policy diffusion*. Kindle edition. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, posição 77.

<sup>16</sup> É nesse sentido que, para alguns, “o tributo é o preço da liberdade”, cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III, p. 4.

<sup>17</sup> Sem ignorar a disputa na literatura jurídica sobre os termos “capacidade contributiva” e “capacidade econômica”, utilizaremos aqui o último, na esteira de DERZI (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 690). Ao determinar a obediência à capacidade econômica, a Constituição impede a tributação de fatos e pessoas que não estejam “assentados em realidades econômicas”, evitando “ficções e falseamentos”.



Na melhor das hipóteses, estariam elas auto-financiando as despesas do Estado Social das quais deveriam ser destinatárias. Tal situação contraria a determinação de solidariedade na tributação, alcançada por meio da capacidade econômica. Trata-se de um retorno ao ideal egoístico do imposto-troca, na qual a tributação é fundamentada naquilo que o Estado faz em prol do indivíduo, enquanto, como leciona TIPKE, a tributação pautada pela capacidade econômica indaga o que o cidadão “é capaz de fazer pelo Estado”<sup>18</sup>. Não há, nesse caso, a transferência de riqueza dos ricos para os necessitados, ou seja, não há redistribuição.

A redistribuição deve ser analisada ainda a partir da constatação de que os Estados Sociais atualmente preferem a adoção de uma rede de seguridade social universal<sup>19</sup>, e não apenas direcionadas aos mais pobres. Se a base de financiamento do Estado é regressiva, isso significa que as camadas mais pobres oferecem sua renda em maior medida para manter um sistema disponível a todos.

Nesse contexto, nos parece que a função redistributiva do sistema tributário brasileiro é imposição constitucional, que determina a tributação conforme a capacidade econômica (art. 145, §1º) e a equidade (art. 194, parágrafo único, V), ao mesmo tempo em que estabelece como objetivo da República “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III).

Nesse sentido, DERZI aponta a progressividade (“elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte”<sup>20</sup>) como um instrumento geral de concretização da igualdade substancial, não restrita ao imposto sobre a renda, onde é mandamento expresso (art. 153, §2º, I da Constituição), mas aplicável ao sistema tributário como um todo<sup>21</sup>.

A tributação meramente proporcional obedeceria a um princípio de neutralidade, segundo o qual a incidência tributária não deveria alterar

<sup>18</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 34.

<sup>19</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital do Século XXI*. Kindle edition. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013, pos. 9384.

<sup>20</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 540.

<sup>21</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 541.

o *status quo* econômico e social, mantendo inalterada a situação dos cidadãos. Segundo a autora, essa ideia é contrária ao ideal transformador da Constituição brasileira, que “obriga o legislador a medidas mais socializantes”<sup>22</sup>, consistindo a progressividade em “um instrumento dentre tantos outros à disposição do Estado (Democrático de Direito) para a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária”<sup>23</sup>.

Dal concluímos que a progressividade do sistema tributário é imposição constitucional, e toda a produção de normas tributárias no direito brasileiro deve ser direcionada para atingir de forma mais agressiva a capacidade econômica da ínfima parcela componente da camada mais rica da população, e não o aumento da pressão tributária sobre as camadas componentes das classes de média e baixa renda. A ideia central é de que, após a tributação, a diminuição da renda disponível dos mais ricos seja progressivamente superior à diminuição da renda disponível das camadas mais pobres.

Em interessante estudo, KAMIN<sup>24</sup> conclui que a progressividade pode ser aferida, em termos quantitativos, por diversas medidas de comparação de como as camadas superiores e inferiores da sociedade são afetadas. Essas medidas podem consistir na mudança no percentual de tributos pagos, na divisão percentual do total da carga tributária, na alteração na alíquota efetiva, no crescimento ou diminuição da renda disponível após a tributação, e na quantidade de unidades monetárias pagas. Em razão disso, afirma que a escolha da medida mais adequada depende da teoria de justiça à qual se filia, mas aponta que a única medida capaz de satisfazer as principais teorias de justiça existentes é a da renda disponível após a tributação.

Podemos então qualificar de regressiva uma medida de introdução de benefícios fiscais que permita com que pessoas que demonstrem capacidade econômica deixem de oferecer sua riqueza à tributação, sem que benefício equivalente seja concedido às camadas mais pobres da população.

<sup>22</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 541.

<sup>23</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 540.

<sup>24</sup> KAMIN, David. What Is a Progressive Tax Change?: Unmasking Hidden Values in Distributional Debates. *New York University Law Review*, Vol. 83, No. 1, 2008.

Como exemplo, sob o prisma da teoria da justiça que prima pela igualdade de recursos, a regressividade consistiria, segundo KAMIN, “na concessão de grandes benefícios fiscais àqueles com alta renda”<sup>25</sup>. Sobre o prisma da teoria da igualdade de sacrifícios, a introdução de benefícios fiscais que diminuam o sacrifício daqueles para quem o dinheiro tem menor utilidade (mais ricos) representa uma medida regressiva<sup>26</sup>.

Cumpra então indagar quando essas medidas serão compatíveis com a Constituição, o que supõe analisar a relação do objetivo regulatório da tributação.

## 2.2 Regulação: a extrafiscalidade

A função regulatória, na acepção que lhe dá AVI-YONAH<sup>27</sup>, refere-se ao fenômeno que nossa doutrina tradicionalmente conhece como extrafiscalidade, que muito se aproximou da noção de estímulos e desestímulos induzidos, respectivamente, a partir da desoneração ou agravamento da tributação sobre condutas desejadas ou indesejadas.

SCHOUERI afirma ser um dos aspectos da extrafiscalidade, caracterizado pelas normas tributárias indutoras, nas quais “o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em uma vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária”<sup>28</sup>.

Dentro desse objetivo da tributação, os benefícios fiscais assumem a forma de incentivos fiscais, e podem se apresentar, como visto acima, como fatores de regressividade da tributação.

Analisando o texto Constitucional, o termo “incentivo” é utilizado sempre para indicar uma atitude do Poder Público para induzir os particulares a um determinado comportamento para alcançar uma finalidade posta pela Constituição, mediante a instituição de um regime jurídico favorecido.

<sup>25</sup> “(...) a regressive tax change will lead to greater disparity, by giving larger tax breaks to those with high incomes” (KAMIN, David. What Is a Progressive Tax Change?: Unmasking Hidden Values in Distributional Debates. New York University Law Review, Vol. 83, No. 1, 2008, p. 268)

<sup>26</sup> KAMIN, David. What Is a Progressive Tax Change?: Unmasking Hidden Values in Distributional Debates. New York University Law Review, Vol. 83, No. 1, 2008, p. 278.

<sup>27</sup> AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. University of Michigan Tax Law Review. 60, no. 1. Michigan, 2006, p. 12.

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense. 2005. n. 30

Por exemplo, podemos identificar nos dispositivos constitucionais que o Poder Público deverá: incentivar os agentes econômicos a proteger o mercado de trabalho da mulher (CF; art. 7º, XX), a reinvestir o capital estrangeiro em nome do interesse nacional (CF; art. 172), a agir no sentido do planejamento econômico elaborado em sua função regulatória da economia tendo em vista o desenvolvimento econômico (CF; art. 174); favorecer, mediante financiamento com juros favorecidos, as atividades prioritárias para o desenvolvimento e redução de desigualdade entre regiões (CF; art. 43, §2º, II); criar incentivos para o desenvolvimento do turismo como fator de desenvolvimento social e econômico (CF; art. 180); incentivar a pesquisa e a tecnologia como medida de política agrícola (CF; art. 187, III); incentivar o acesso à educação visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (CF; art. 205); incentivar a valorização e a difusão das manifestações culturais (CF; art. 215), o esporte (CF; art. 217, IV), o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas (CF; art. 218).

No âmbito estritamente tributário, a Constituição prevê os incentivos também como instrumentos jurídicos para alcance dessas finalidades. Prevê o art. 43, §2º, III que “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas” serão utilizados como incentivos, visando à redução das desigualdades regionais.

O art. 151, I permite à União, como exceção à uniformidade da tributação, instituir “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

O art. 179 prevê a instituição de tratamento tributário diferenciado e simplificado às microempresas e às empresas de pequeno porte para incentivar sua constituição e funcionamento.

O art. 227, §3º, VI prevê que o Poder Público deverá incentivar o “acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado”, mediante incentivos fiscais.

Podemos então concluir que os incentivos fiscais são espécies de benefícios fiscais que não se caracterizam por sua estrutura normativa. Os benefícios fiscais serão incentivos quando caracterizarem-se pela finalidade de servir como instrumento para induzir e favorecer determinados comportamentos que, segundo orientação do Estado, os agentes econômicos e sociais não tomariam na ausência da norma indutora.



### 2.3 Benefícios fiscais e a simplificação da tributação

Por fim, podemos identificar benefícios fiscais que se pautam pela simplificação do regime tributário de seus destinatários.

Alguns benefícios fiscais dessa espécie se qualificam pela atribuição de maior facilidade e comodidade no cumprimento das obrigações tributárias, viabilizando maior fluxo de arrecadação espontânea.

São regimes opcionais, que na maioria das vezes se distanciam da tributação conforme a capacidade econômica em prol de bases de cálculo presumidas. Viabilizam ao mesmo tempo um fluxo de receitas mais cômodo e com menos custos fiscalizatórios ao Fisco, e uma tributação mais amena aos contribuintes quando comparada com o regime legal aplicável caso não houvesse possibilidade de opção.

São exemplos disso o regime de lucro presumido no imposto sobre a renda da pessoa jurídica, o regime de declaração simplificada no imposto sobre a renda da pessoa física, regimes de estimativa concedidos no âmbito do ISS ou do ICMS, etc.

Mas a classificação desses regimes tributários opcionais como benefícios fiscais que objetivam maior simplificação e facilidade de arrecadação nem sempre é fácil, pois podemos ao mesmo tempo identificar neles finalidades extrafiscais.

O SIMPLES Nacional (Lei Complementar nº 123/2006) é bom exemplo disso. Como visto acima, há mandamento constitucional para a instituição de regime simplificado para que as micro e pequenas empresas sejam incentivadas (art. 179). Portanto, simplificação e incentivo atuam em conjunto como fundamento do regime tributário favorável.

Sob outra ótica, o “simplificar para incentivar” não apresenta por si só um objetivo para o regime. Deve ser incentivada a constituição de micro e pequenas empresas, de forma a retirar tais agentes econômicos da informalidade, ou incentivar seu crescimento para que um dia deixem de ser micro e pequenas empresas<sup>29</sup>?

<sup>29</sup> Nesse caso, seria ainda de se indagar sobre a existência de imposição constitucional implícita da necessidade de um regime transitório, para que a ex-micro ou ex-pequena empresa se adapte às condições de concorrência com empresas maiores já estabelecidas no mercado, impedindo que retornem à condição anterior apenas para escapar dessa concorrência.

A resposta positiva à primeira pergunta permitiria enquadrar o SIMPLES Nacional no objetivo arrecadatório da tributação, pois as micro e pequenas empresas formalizadas se tornariam fonte de receitas que não existiriam caso permanecessem na informalidade. Já a resposta positiva à segunda questão permitiria o enquadramento do SIMPLES como mero incentivo fiscal no âmbito da extrafiscalidade.

Outra questão que se coloca no âmbito das normas simplificadoras é que sua característica de benefício fiscal muitas vezes não pode ser aferida em abstrato.

A substituição tributária progressiva no ICMS é exemplo dessa dificuldade.

Esse regime de tributação pode se apresentar como uma tributação em montante superior ao regime de tributação pelo débito e crédito junto ao contribuinte substituído, bem como, a depender da forma como manipulada a base de cálculo presumida, apresentar-se como verdadeiro benefício fiscal.

Nessa modalidade de sujeição passiva, o remetente ou alienante da mercadoria (responsável substituto) é responsável pelo pagamento do imposto que será devido quando da futura operação subsequente a ser realizada pelo adquirente (contribuinte substituído).

Como leciona SILVA<sup>30</sup>, existem duas presunções. A primeira relativa ao fato gerador, pela qual o legislador, a partir de uma situação (remessa da mercadoria para contribuinte do imposto), presume que posteriormente haverá outra operação tributada. A segunda relativa à base de cálculo, pois o valor a ser pago pelo substituto será calculado em razão de uma base de cálculo presumida para a operação seguinte, motivo pelo qual ao valor da sua operação própria é adicionada uma margem presumida de lucro praticada pelo substituído, comumente chamada de margem de valor agregado.

A medida pode ainda ser adotada quando os contribuintes recebem mercadorias de outros Estados, desde que entre Estado de origem e destino exista acordo específico, nos termos do art. 9º da LC 87/96, pelo qual o remetente fica submetido ao pagamento do imposto antecipado ao Estado de destino.

<sup>30</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A substituição progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 69.

Mesmo na ausência desse acordo, o regime é viabilizado pela antecipação do fato gerador, muitas vezes instituída sob a rubrica da substituição tributária. Nesses casos é dever do adquirente recolher o ICMS quando da entrada do bem em seu estabelecimento pela presunção de futura saída tributada. O contribuinte apenas antecipa, na entrada de seu estabelecimento, o imposto que seria por ele mesmo devido quando da realização da operação subsequente. Não havendo substituído, não há substituição tributária propriamente dita, mas mera antecipação de fato gerador, uma vez que aquele que paga o imposto antecipadamente e aquele que realiza a operação presumida se confundem na pessoa de um mesmo contribuinte<sup>31</sup>. A lógica, contudo, continua semelhante, ou seja, o fato gerador a se realizar posteriormente é presumido, juntamente com sua base de cálculo, à qual é adicionada a margem de valor agregado.

Podemos exemplificar a situação com a legislação do Estado de Minas Gerais, que lista as mercadorias sujeitas à substituição tributária na Parte 2 do Anexo XV do RICMS. Caso essas mercadorias sejam provenientes de outros Estados com os quais Minas Gerais não tenha acordo específico, deve o contribuinte mineiro recolher antecipadamente o imposto na entrada da mercadoria em seu estabelecimento, ocorrendo o mesmo quando, ainda que exista tal acordo, o remetente da outra unidade da Federação se omite quanto ao destaque e recolhimento do ICMS

<sup>31</sup> Duas questões tangenciam a antecipação do fato gerador, embora não sejam objeto específico de nossa análise. A primeira delas é a ausência de conformação ao art. 150, §7º da Constituição, segundo o qual “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”. O dispositivo refere-se a responsável que, como vimos, é pessoa distinta daquela que realiza o fato gerador, que é o contribuinte (art. 121 do CTN). Logo, inexistindo a distinção entre as pessoas, o dispositivo não contemplaria a simples antecipação do fato gerador. Em segundo lugar, a controvérsia sobre a necessidade da lei complementar para regular a antecipação de fato gerador, tal como previsto para a substituição tributária no art. 155, §2º, XII, b da Constituição. No entanto, o STJ caminha para admitir a validade da antecipação com base direta no art. 150, §7º da Constituição ao fundamento de que “1. O instituto da antecipação tributária, prevista no artigo 150, § 7º, da CF, encerra duas modalidades: com substituição e sem substituição. 2. A antecipação com substituição exige previsão em lei complementar, como determinado no art. 155, § 2º, “b”, da Carta da República. 3. A antecipação sem substituição, espécie de que tratam os autos, não exige lei complementar [...]” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma. REsp 1.092.631/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon. Julgado em 19/03/2009, DJe 16/04/2009).

devido antecipadamente por substituição. É o que decorre dos arts. 14 e 15 do Anexo XV do RICMS de Minas Gerais (Decreto nº 43.080/2002):

Art. 14 - O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Art. 15 - O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

A substituição tributária progressiva foi legitimada pelo STF<sup>32</sup> mesmo antes da Emenda à Constituição nº 03, de 1993, que inseriu o §7º ao art. 150 da Constituição. Após a EC 03/1993, o STF novamente admitiu a validade do regime, fundamentando-se na sua característica de mecanismo de praticidade e simplificação da tributação<sup>33</sup>, pois exoneraria a Fazenda Pública da fiscalização de inúmeros contribuintes em mercados difusos por meio da tributação antecipada na etapa anterior de circulação (saída da indústria ou do importador).

No entanto, mesmo com a previsão constitucional, as opiniões variaram desde a sua absoluta inconstitucionalidade<sup>34</sup> até sua legitimidade irrestrita<sup>35</sup>, passando pelo entendimento exposto por SILVA ao afirmar que, mesmo que se parta da constitucionalidade da substituição tributária,

<sup>32</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. RE 213.396/SP. Relator Min. Ilmar Galvão. Julgado em 02/08/1999, DJ 01/12/2000, p. 97.

<sup>33</sup> STF, Pleno, ADI 1851, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22/11/2002, p. 55.

<sup>34</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 158-165.

<sup>35</sup> Consagrada na legislação de alguns Estados, que não admitem a restituição da diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetivamente praticada na operação seguinte, quando esta é menor que aquela.



deve ela ser compreendida de forma constitucionalmente adequada<sup>36</sup>, respeitando as limitações ao poder de tributar, motivo pelo qual o autor enumera várias balizas que devem ser obedecidas para torná-la juridicamente viável<sup>37</sup>.

Nota-se então que a discussão que permeia a substituição tributária progressiva, principalmente no ICMS, geralmente tem como pressuposto a violação a direitos do contribuinte: a invalidade, em face do princípio da legalidade, da imposição de obrigação tributária antes da ocorrência da materialidade prevista na Constituição como possível hipótese de incidência tributária; a violação aos princípios da igualdade, capacidade econômica e não-confisco pela definitividade da base de cálculo presumida quando a base efetivamente praticada for menor; a violação da natureza plurifásica do ICMS e da não-cumulatividade pela concentração da tributação.

Nesse contexto, e no que interessa ao presente trabalho, é de se indagar: poderia a substituição tributária progressiva configurar benefício fiscal?

A nosso ver, a resposta será positiva, a depender de como o Estado estime a margem de valor agregado que vai compor a base de cálculo para a operação subsequente.

Ao instituir a substituição tributária progressiva e imputar a condição de responsável por substituição pelas futuras operações internas, poderá haver um benefício fiscal aos substituídos<sup>38</sup> se a margem de valor agregado for prevista em montante sabidamente inferior à margem de lucro praticado no mercado no qual atuam. Esta é, sem dúvida, uma forma jurídica de beneficiar o comércio interno do Estado que, se estivesse submetido ao regime normal de débito e crédito, teria que oferecer à tributação o valor total da operação, que incluiria uma margem de lucro superior à presumida.

Nesse caso, a caracterização do benefício fiscal também se dá no mencionado regime de antecipação do fato gerador. O mesmo

<sup>36</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A substituição progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 89.

<sup>37</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A substituição progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 89-120.

<sup>38</sup> A redução da carga tributária pode alcançar indiretamente o substituto, quando ele e substituído forem de um mesmo grupo econômico, embora tal análise não seja estritamente jurídica.

contribuinte que pagará o ICMS antecipadamente pela operação presumida a realizará no futuro, usufruindo assim do benefício de ter uma base de cálculo reduzida, pois pagou definitivamente o ICMS calculado sobre valor inferior ao valor da operação realizada.

Em conclusão, em ambas hipóteses (substituição tributária progressiva ou antecipação de fato gerador) haverá o benefício fiscal de redução de base de cálculo quanto for adotada, de forma deliberada pelo Estado, uma margem de valor agregada de valor inferior à margem sistematicamente praticada pelos substituídos, o que demandaria a sua aprovação por convênio no âmbito do ICMS.

Ao contrário, não haverá benefício fiscal quando a presunção da margem de valor agregado for equivalente à realidade dos preços praticados no mercado, ou seja, quando seguidos os ditames do art. 8º, §4º da LC 87/96:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Ao instituir a margem de valor agregado mediante estudo do mercado dos substituídos, aferindo o valor usualmente praticado e adotando-o como parâmetro, não haverá benefício fiscal. A eventual prática de base de cálculo com margem inferior à presumida decorrente de estratégia comercial ou de influxos do mercado não terão o condão de transformar em benefício fiscal a presunção construída em atenção à realidade econômica do mercado que sofrerá a tributação antecipada.



Com isso, chegamos à conclusão de que a verificação do benefício fiscal nesses casos dependerá do exame do caso concreto, ou seja, deverá ser analisado se foram levantados os preços usuais nos termos do art. 8º, §4º da LC 87/96.

O que interessa para o presente estudo, contudo, é assentar a existência de regimes tributários qualificados pela existência de benefícios fiscais utilizados com objetivo simplificador da tributação, diminuindo os custos com fiscalizações onerosas ou propiciando um maior fluxo de arrecadação espontânea pela facilitação do cumprimento das obrigações tributárias.

### 3. BENEFÍCIOS FISCAIS: FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL E REGRESSIVIDADE

Dos tópicos anteriores podemos verificar que benefícios fiscais podem se pautar em objetivos extrafiscais e simplificadores e se distanciar da capacidade econômica.

Aqui, verificaremos que esse distanciamento é causa de regressividade da tributação, contrariando a determinação de progressividade vista acima. Isso demanda indagar a existência de fundamentos constitucionais para esse distanciamento, e em quais limites eles são admitidos.

Nossa análise da literatura jurídica demonstra que os autores tendem a atribuir maior importância ao princípio da capacidade econômica, pelo fato de ser o critério de aferição da igualdade tributária e parâmetro de justiça distributiva, sendo os demais fundamentos sempre balizados pela capacidade econômica e carentes de uma maior justificação.

No que toca aos benefícios fiscais atrelados à simplificação do sistema tributário, há forte tendência de implicarem subtributação dos beneficiados, que deixam de oferecer sua real capacidade econômica à incidência tributária.

Para TIPKE, a capacidade econômica é o princípio preferencial e fundamento de um direito tributário justo<sup>39</sup>, possuindo um peso real e não apenas nominal<sup>40</sup>. Por isso, o autor entende que regimes opcionais como a apuração de bases presumidas são inconstitucionais, pois impedem

<sup>39</sup> TIPKE, Klaus e YAHASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28-9.

<sup>40</sup> TIPKE, Klaus e YAHASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33.

que a tributação seja distribuída entre os contribuintes de acordo com a capacidade econômica.

GALLO<sup>41</sup> também repudia o uso indiscriminado de mecanismos de apuração da base tributária por meio de presunções. Segundo ele, isso é reflexo de um sistema tributário que, afetado pela mundialização do capital e pela ideologia neoliberal, se utiliza desses mecanismos como meio de proporcionar uma tributação fácil, simples e cômoda, mas distante da capacidade econômica.

Em aproximação do tema no Brasil, DERZI afirma que “a praticidade não tem primazia sobre a justiça”<sup>42</sup>. Segundo TIPKE, “o ganho em praticabilidade não pode ter por consequência um excessivo prejuízo da justiça no caso concreto”<sup>43</sup>.

DERZI analisa casos do direito brasileiro em que a lei se vale de presunções e generalizações, desconsiderando a manifestação de capacidade econômica dos casos concretos, como a pauta de valores no IPTU e a substituição progressiva no ICMS, assumindo que mesmo que essas medidas beneficiem financeiramente o contribuinte, atuam em prejuízo da justiça tributária:

Beneficiando ou não o proprietário do imóvel sob o aspecto financeiro, o modo de raciocinar padronizante da Administração que simplifica a execução da lei fiscal criando presunções, por meio de valores e somatórios fiscais, ofende os princípios da legalidade, indelegabilidade de funções e justiça tributária individual. Praticabilidade e justiça fiscal são princípios incompatíveis, como lembra Arndt<sup>44</sup>.

Podemos, portanto, afirmar que benefícios fiscais com objetivo de simplificação, ainda que cumpram seu objetivo e forneçam um fluxo mais cômodo de receitas para os cofres públicos, estão em tensão permanente com a capacidade econômica e com a justiça tributária, principalmente na sua função redistributiva. As medidas simplificadoras generalizam e presumem a riqueza tributável, impedindo a incidência da norma tributária que se aproxima da real capacidade econômica demonstrada, sendo

<sup>41</sup> GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco*. 2ª ed. Bolonha: Mulino, 2011, p. 28 e ss.

<sup>42</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 362.

<sup>43</sup> TIPKE, Klaus e YAHASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39.

<sup>44</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 355.

admitidas apenas quando reflitam a maioria dos casos individuais e não se distanciem de forma radical da realidade econômica<sup>45</sup>.

Nesses termos, a presunção simplificadora que pressiona a incidência tributária para um nível inferior de riqueza que poderia ser captado termina por resultar em tributação regressiva. Quanto mais a riqueza do contribuinte se distancia da riqueza presumida maior será a regressividade, pois tanto o contribuinte que supera a presunção quanto aquele que apresenta uma riqueza próxima daquela presumida terão a mesma carga tributária decorrente da medida simplificadora.

Portanto, apesar de admitidos os benefícios fiscais simplificadores, não há espaço em nosso ordenamento jurídico para afirmar que, enquanto parâmetro de validade da tributação, a praticidade esteja sempre à disposição do Estado para que se abandone a capacidade econômica, pois não tem primazia sobre esta última.

Deve haver um motivo real e demonstrado de que, na ausência do benefício fiscal de cunho simplificador, o fluxo de arrecadação seria seriamente afetado e os custos fiscalizatórios aumentados. A simples possibilidade de adesão a benefícios fiscais apresenta-se em tensão permanente com a capacidade econômica, e demanda reavaliação constante por parte do legislador.

O mesmo se diga dos incentivos fiscais, que são válidos se suportados por uma finalidade constitucional que o Estado tem o dever de alcançar. Nesse sentido a lição de ÁVILA:

Quando os impostos tiverem uma justificação e uma finalidade extrafiscal, enquanto instituídos com o propósito prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, já não mais será o princípio da capacidade contributiva a medida de diferenciação entre os contribuintes. Recorde-se: justificações diversas levam à utilização de critérios distintos. Ora bem: ao Estado cumpre não só garantir e estimular a realização dos princípios fundamentais (arts. 1º a 5º) ou gerais da tributação (arts. 145 a 149); ao Estado incumbe também estimular e realizar os princípios gerais da atividade econômica (arts. 170 e ss.), bem como zelar pela concretização de outros tantos fins, como a manutenção do Estado Federativo (art. 18), a preservação da eficiência administrativa (art. 37), a garantia da segurança pública (art. 144), a implementação da política urbana (arts. 182 e 183), a garantia da função social da propriedade (arts. 184 a 191), a preservação da ordem social

<sup>45</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Temas de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 225

(arts. 193 a 231), a evolução da ciência e da tecnologia (arts. 218 a 224), a proteção do meio ambiente (art. 225) e da família (arts. 231 e 232), a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior (art. 237)<sup>46</sup>.

Nesses casos, a norma tributária se afasta da capacidade econômica, pois a tributação passa a se pautar no alcance de outra finalidade constitucional que não a repartição do encargo tributário:

O que importa é que todos esses fins (ou tarefas) podem justificar o modo instituição de impostos. E — eis o decisivo — ao justificar a instituição de um imposto em algum fim estatal o legislador afastar-se-á do direito fundamental à igualdade segundo a capacidade econômica dos contribuintes.<sup>47</sup>

Mesmo quando a lei tributária pretenda induzir comportamentos por meio de incentivos fiscais, a capacidade econômica não é abandonada. Ainda que não seja utilizada para justificar a graduar o tributo, permanece ela como parâmetro de validade, uma vez que só se justifica seu abandono enquanto a finalidade pretendida com a indução é alcançada. Passa a conclusão de ÁVILA:

Importa notar que o dever de observância da capacidade contributiva ainda permanece, não mais como finalidade da repartição do encargo, mas como *ponto de referência* da ponderação a ser feita: a realização da finalidade extrafiscal não poderá restringir de forma excessiva o direito fundamental à igualdade segundo a capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva deixa de ser finalidade para ser *contraponto* e *parâmetro* do processo de ponderação entre finalidades e bens dialeticamente implicados. Mesmo havendo outra finalidade, a igualdade ainda funcionará como instrumento de controle da realização isonômica daquela finalidade.<sup>48</sup>

<sup>46</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, no. 3, junho, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 10 de novembro de 2009. Página 15-6.

<sup>47</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, no. 3, junho, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 10 de novembro de 2009. Página 16.

<sup>48</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, no. 3, junho, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 10 de novembro de 2009. Página 18.



Portanto, também no que toca aos incentivos fiscais, não se pode afirmar que as diversas finalidades estatais justificam sua primazia sobre a capacidade econômica enquanto parâmetro para justificar e graduar a tributação.

O que se admite é que, enquanto os incentivos fiscais sejam compatíveis com a finalidade, encontrarão fundamento de validade. Fora desse estrito parâmetro, constituem unicamente fonte de regressividade tributária, uma vez que, impotentes para provocar a indução, servirão como fator de maior redução para aqueles que apresentam maior capacidade contributiva.

DERZI, por sua vez, afirma que esses incentivos fiscais “somente se justificam na medida em que geram empregos, propiciam a capacitação de mão-de-obra, enfim, são aptas a redistribuir renda entre grupos e regiões do País. Servem, assim, mediatamente à justiça social e apenas nessa medida se justificam”<sup>49</sup>. DERZI critica a concessão de incentivos fiscais “sem o conhecimento preciso de sua eficiência”<sup>50</sup> e ainda aponta a existência de um dever de verificação da promoção dessas finalidades a partir da concessão de incentivos fiscais, para impedir que eles se transformem em simples instrumentos de regressividade tributária, afirmando que “concebida a isenção para o desenvolvimento e implementada, seus resultados deveriam ter sido criteriosamente seguidos para revisão, retificação ou cancelamento, o que raramente ocorreu”<sup>51</sup>.

Nesse mesmo sentido, CHANG se opõe ao que chama de “teoria do trickle-down” (teoria do gotejamento), que pode ser resumida no sentido de que o enriquecimento dos mais ricos faria com que parte da riqueza acabe por respingar sobre os mais pobres, gerando melhorias para todos. Daí sua oposição a incentivar essa situação por meio de exonerações tributárias aos ricos sem que seja exigida como contrapartida condutas que levam a uma melhor redistribuição da riqueza:

<sup>49</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 553.

<sup>50</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 395.

<sup>51</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 396.

Quando você compreender que a economia trickle-down não funciona, você enxergará as reduções excessivas de impostos para os ricos pelo que elas são - uma mera redistribuição ascendente de renda, em vez de uma maneira de fazer com que todos nós fiquemos mais ricos, como nos disseram que iria acontecer<sup>52</sup>.

Em termos jurídicos, podemos dizer que, sem a demonstração da existência de resposta dos contribuintes beneficiados à indução pretendida pela lei, a permanência desses incentivos fiscais apenas permite com que aqueles de maior capacidade econômica destinatários da exoneração aumentem sua riqueza pela ausência de tributação, o que acarreta a regressividade tributária.

## 6. CONCLUSÃO

Os benefícios fiscais podem ser introduzidos como forma de simplificar a tributação, ou torná-la instrumento de indução pelo estímulo a condutas que, ao ver do Estado, os agentes econômicos não realizariam na ausência da exoneração.

Verificamos, contudo, que nem sempre essas normas, apesar de aparentemente buscarem um fundamento de validade, cumprem com a determinação de obediência da capacidade econômica e de progressividade do sistema tributário.

A redução da tributação sobre manifestações de riqueza por meio de presunções ou incentivos fiscais apresentam-se em tensão permanente com essas normas constitucionais, o que demanda que sejam permanentemente confrontadas para verificação de sua compatibilidade com a Constituição.

<sup>52</sup> CHANG, Ha-Joo. 23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo. Tradução: Claudia Gerpe Duarte. Edição Kindle. São Paulo: Cultrix, 2013, pos. 222.