

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS (UNISINOS)
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA EMPRESA E DOS
NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO

FILIPPE HEUSER DE ALMEIDA

LEIS DE INCENTIVO ECONÔMICO COMO NORMAS INDUTORAS DE CONDUTA,
UMA ANÁLISE ECONÔMICA DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

Porto Alegre

2025

FILIPPE HEUSER DE ALMEIDA

**LEIS DE INCENTIVO ECONÔMICO COMO NORMAS INDUTORAS DE CONDUTA,
UMA ANÁLISE ECONÔMICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em 2025, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Empresa e dos Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

Orientador: Prof. Dr. Manoel Gustavo Neubarth Trindade

Porto Alegre

2025

A447l Almeida, Filipe Heuser de

Leis de incentivo econômico como normas indutoras de
conduta, uma análise econômica dos incentivos tributários /
por Filipe Heuser de Almeida. – 2025.

150 f. : 30 cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio
dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito da
Empresa e dos Negócios, 2025.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Gustavo Neubarth Trindade.

1. Tributação. 2. Extrafiscalidade. 3. Benefícios fiscais.
4. Isenção. 5. Análise econômica de direito. I. Título.

CDU 346

Catálogo na Fonte:

Bibliotecária Vanessa Borges Nunes - CRB 10/1556

FILIPPE HEUSER DE ALMEIDA

**LEIS DE INCENTIVO ECONÔMICO COMO NORMAS INDUTORAS DE CONDUTA,
UMA ANÁLISE ECONÔMICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em 2024, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Empresa e dos Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

Aprovado em: 25/08/2025.

BANCA EXAMINADORA

Fabiano Koff Coulon – Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)

Cristiano Colombo - Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)

Luiz Marcelo Berger – Fundação Getúlio Vargas (FGV)

Dedico o presente estudo aos meus pais José Laurindo Sasso de Almeida e Rita de Cássia Heuser de Almeida, que sempre proporcionaram todo apoio financeiro e moral para garantir meu acesso aos melhores estudos possíveis. Dedico também, o presente estudo a minha esposa Naiane Pletsch, que juntamente com meus pais sempre me apoiou e compreendeu a abdicação de momentos em família em prol desta jornada. O apoio de você é inestimável.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço ao Prof. Dr. Manoel Neubarth Trindade, meu orientador e amigo de tantas horas que muito contribuiu à construção deste estudo. Mais do que isso, foi quem me apresentou a Análise Econômica do Direito e seu potencial ainda nos tempos de graduação. Desde então, mostrou-se mais do que um grande orientador, mostrou-se um valoroso amigo.

Em igual medida, cabe o agradecimento ao Prof. Dr. Fabiano Koff Cuolon, que além de apresentar e me acolher no Mestrado Profissional em Direito da Empresa e dos Negócios, também sempre foi um excelente amigo e professor, tendo sido, assim como meu orientador, um dos responsáveis pelo meu gosto pela AED ainda nos tempos de graduação.

Outro professor, ao qual não posso deixar de mencionar, que muito auxiliou-me, principalmente na compreensão das exigências do Mestrado Profissional para esta monografia é o Prof. Dr. Wilson Engelmann, a quem agradeço imensamente por ter-me auxiliado a encontrar a entrega prática deste estudo, elemento fundamental para as monografias deste mestrado.

Em nome deste três excelentes professor e amigos, estendo os agradecimentos a todos os demais professores que contribuíram, muitas vezes sem imaginar para a construção desta obra. Indiscutivelmente o corpo docente deste mestrado é elemento fundamental de sua excelência.

Mais uma vez, é mandatório reforçar as referências aos meus pais José Laurindo e Rita, assim como a minha noiva Naiane, que além de todo apoio, sempre foram revisores desta obra em tempo quase integral, seja ouvindo minhas ponderações e preocupações ou revisando minha obra. Para vocês não basta dedicar, é necessário também agradecer.

Outro grande amigo que merece agradecimento é meu sócio Lucas Iop Tavares, que além de manter o escritório operando naturalmente em minhas ausências no decorrer da construção desta monografia e dos compromissos do mestrado, seguidamente debateu comigo pontos estudados nesta obra. É gratificante ter como amigo e sócio uma pessoa de tão alta qualidade.

Ademais, também devo agradecer ao amigo Dr. Adriano Minozzo Borges, exímio colecionador de obras jurídicas, o qual sempre disponibilizou seu acervo para pesquisas que muito contribuíram para construção deste estudo. Certamente, as

obras de sua coleção agregaram em muito ao resultado aqui apresentado. Em conjunto, agradeço ao amigo Fabio Martini, ambos incentivaram meus estudos na área tributária, área amplamente desenvolvida nesta obra.

Também agradeço aos amigos Antonio Pietro Almeida, Lilian Brandt Stein e Danilo Brum de Magalhães Júnior, estes desbravaram seus mestrados e mostraram-me que era possível, além disso, foram com seus relatos e aconselhamentos expoentes que culminaram na decisão de realizar este mestrado. Se já não bastasse, também contribuíram principalmente nas fases iniciais de construção desta obra.

Outro amigo a quem devo agradecer é ao Douglas Ramos, amigo de longa data, desde os tempos de infância, que em que pese não seja acadêmico ou operador do direito, foi quem me apresentou-me a Lei de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico de Bento Gonçalves, elemento central aqui analisado. Da sua necessidade de buscar incentivos ao empreendedorismo conhecemos a lei utilizada para análise deste trabalho.

Por fim, agradeço aos colegas do Mestrado Profissional, com quem compartilhei estudos e aflições nos últimos dois anos. Certamente a jornada tornou-se muito mais agradável com vocês.

“Clássico ditado afirma que as duas únicas coisas certas na vida são os tributos e a morte. Desses dois eventos indesejáveis, a humanidade procura atrasar o último, o que nem sempre é possível, e reduzir o primeiro ao seu limite de justiça e tolerância.”¹

¹ MARTINS. Ives Gandra. **A queda dos mitos econômicos**. São Paulo: Cengage Learning, 2004. p. 80. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522108077/pageid/31>. Acesso em: 18 de agosto de 2024.

RESUMO

A tributação é um elemento muito importante na vida em sociedade, seja por ser a forma de sustento das estruturas e atividades estatais, ou seja, pelo custo de transação suportado por quem está sujeito a esta tributação. Fato é, trata-se de um elemento presente no cotidiano da sociedade. Cabe destacar, a tributação é custo de transação, portanto, uma falha de mercado. As ditas falhas de mercado podem alterar o comportamento dos agentes, afastando estes de condutas com alto custo, assim, altas cargas de tributação afastarão os agentes de realizar transações. Notadamente, quando um agente deixa de realizar transações toda a cadeia acaba perdendo, o Estado perde ao deixar arrecadar impostos, a sociedade perde ao não colher as externalidades positivas das transações e o próprio agente perde ao não transacionar. Outrossim, quando o Estado diminui ou retira por meio de isenções a carga tributária, gera-se o estímulo necessário para que os agentes transacionem. Assim, de forma inversa ao efeito do aumento de tributos, a sua diminuição pode induzir ao empreendedorismo, o que gera externalidades positivas para toda a sociedade. Em decorrência deste efeito, pode o ente público, utilizar da norma tributária, estabelecendo benefícios fiscais para induzir o comportamento empreendedor dos agentes. Trata-se do Estado utilizando o tributo de forma extrafiscal para estabelecer uma situação de ganha-ganha. A partir de uma Análise Econômica do Direito é possível compreender essa correlação entre aumento ou diminuição do tributo e a alteração da conduta dos agentes.

Palavras-chave: Tributação; Extrafiscalidade; Benefícios Fiscais; Isenção; Análise Econômica do Direito.

ABSTRACT

Taxation is a very important element in life in society, either because it is the form of support for State structures and activities, or because of the transaction costs borne by those who are subject to this taxation. The fact is, it's an element present in the daily life of society. It turns out that this taxation is a transaction cost, therefore, it's a market failure. Market failures can change the behavior of agents, moving them away from high-cost conduct, thus, high tax burdens will keep agents away from carrying out transactions. Notably, when an agent stops carrying out transactions the entire chain ends up losing, the State loses by failing to collect taxes, society loses by not reaping the positive externalities of transactions and the agent itself loses by not transacting. Otherwise, when the State reduces or removes the tax burden through exemptions, it generates the necessary stimulus for agents to transact. Thus, inversely to the effect of increasing taxes, their reduction can induce entrepreneurship, which generates positive externalities for society as a whole. As a result of this effect, the public entity can use the tax rule, establishing tax benefits, to induce the entrepreneurial behavior of agents, this is the State using the tax in an extrafiscal way to achieve a win-win situation. From an Law and Economics it's possible to understand this correlation between an increase or decrease in taxes and changes in the conduct of agents.

Key-words: Taxation; Extrafiscality; Tax Benefits; Exemption; Law and Economics.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Deslocamento da oferta após acréscimo de tributo.....	80
Figura 2 - Deslocamento da oferta após o incremento de Incentivo Fiscal.....	95
Figura 3 - Fluxograma com o passo a passo de acesso a leis de incentivo econômico.....	106

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Repartição das receitas tributárias para municípios.....	106
---	-----

LISTA DE SIGLAS

AED	Análise Econômica do Direito
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Móveis
ITR	Imposto Territorial Rural
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 TRIBUTAÇÃO E INCENTIVOS FISCAIS	19
2.1 A isenção tributária: natureza jurídica e concessão	33
2.2 Extrafiscalidade, função da tributação para além da mera arrecadação	48
3 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO.....	60
3.1 Análise econômica da tributação	73
3.2 Análise Econômica dos incentivos fiscais	87
4 APRESENTAÇÃO DO QUADRO JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS	102
4.1 Incentivo ao Desenvolvimento Econômico por meio de leis municipais ...	114
4.2 Fluxograma de acesso a lei de incentivo ao desenvolvimento econômico	126
5 CONCLUSÃO	133
REFERÊNCIAS.....	141

1 INTRODUÇÃO

Os tributos fazem parte do cotidiano dos agentes econômicos de forma direta e indireta. No Brasil os tributos são divididos em tributos federais, estaduais e municipais e possuem diferentes fatos gerados. Diversos são os fatos tributados como a renda, a propriedade, a circulação de bens, a prestação de serviço e tantos outros fatos típicos. A verdade é que, poucos são os atos não tributados no país, a tributação está presente na realidade das pessoas físicas e jurídicas.

Tamanha é a quantidade de tributos existentes que precisou o legislador estabelecer ampla norma para organização do sistema tributário. Assim, coube a Constituição Federal estabelecer competências tributárias e fatos tributáveis. Desta forma, separou-se quem e o que pode ser tributável e a quem cabe esta competência. Daí se inicia a estrutura e a compreensão do que é a Regra Matriz de Incidência Tributária.

Isto é, determina-se por meio da norma a delimitação necessária para tributar ou não tributar. Desta mesma delimitação partem os demais instrumentos tributários, tais como os benefícios fiscais. Por este motivo, compreender a estrutura do sistema tributário é fundamental para compreensão de como incentivos tributários operam e induzem comportamentos.

Indiscutivelmente a tributação é elemento crucial na tomada de decisão dos agentes econômicos, essa decisão é uma escolha racional, na qual se opta por um cenário específico entre outros diversos cenários possíveis. Essa escolha racional ocorre em decorrência das preferências de cada agente. Tais preferências compõem o processo racional de análise que objetiva, normalmente, a maior utilidade racional de seus recursos.

Em compasso, para que se obtenha esta maior utilidade racional dos recursos as decisões serão tomadas afastando falhas de mercados. Destaca-se que o mercado apresenta diversas falhas de mercado aos agentes que pretendem utilizá-lo. Ocorre, portanto, que para utilizar recursos de forma eficiente, estas falhas de mercado deverão ser eliminadas ou ao menos minoradas pelos agentes.

Dentre estas falhas de mercado estão os tributos, esses ofertam custo adicional às operações do mercado, este custo pode ser tratado como um custo de transação. Os custos de transação diminuem a eficiência dos recursos alocados pelos indivíduos. Diante disso, sabendo que cada agente econômico atuará

observando as formas de aumentar esta eficiência, sabe-se que estes agentes atuarão, portanto, utilizando as melhores formas de afastar os custos de transação.

É perceptível que custos acrescidos a operações afastam a utilidade marginal dos agentes o que o faz ser, portanto, uma falha de mercado pertinente na alocação de recursos. Sendo assim, a tributação, como custos de transação, é elemento crucial a ser observado pelos agentes econômicos uma vez que crescem custos as operações. Diante desta natureza, entende-se que a tributação ou ausência de tributação é desincentivo ou incentivo a determinadas operações.

Outrossim, se por um lado a tributação é falha de mercado a ser observada pelos agentes, a ausência de tributação também merece a devida atenção. Isto é, se a tributação afasta a eficiência a não tributação de determinada operação oferta aos agentes um incentivo. Trata-se de benefício fiscal concedido por entes públicos para induzir comportamento.

Assim, o presente estudo busca compreender como leis que estabelecem benefícios econômicos operam como normas indutoras de conduta. Isto é, pretende-se estabelecer como benefícios fiscais induzem agentes a realizarem determinadas condutas, ou seja, como os contribuintes reagem logicamente aos incentivos fiscais. Portanto, o tema do presente estudo é Leis de Incentivo Econômico como Normas Indutoras de Conduta, Uma Análise Econômica dos Benefícios Fiscais.

É consabido que medida muito utilizada pelo poder público é a concessão de benefícios tributários como forma de incentivo ao desenvolvimento econômico. Desta forma, é pertinente a análise dos benefícios tributários como forma de incentivar o desenvolvimento econômico. Isto é, uma vez que os benefícios tributários são o principal caminho para geração de incentivo a atividade empresarial, sua análise é relevante.

Coloca-se o tema em evidência uma vez que na atual conjuntura econômica global não é permitido aos agentes negligenciar o custo tributário nas suas operações. Ademais, a redução dos custos de transação se traduz em maior utilidade. Assim, é mandatório, para o setor privado, utilizar benefícios tributários para aumentar a eficiência dos recursos. Ocorre que, benefícios fiscais operam por meio da ausência de tributação, esta retirada de tributação é incentivo crucial do poder público ao empreendedorismo.

Importante destacar que o objeto de análise do presente estudo é o incentivo oferecido aos agentes econômicos em decorrência da menor carga tributária. Está

menor carga tributária pode ocorrer de diversas formas, no entanto, a forma comumente utilizada por leis de incentivo ao desenvolvimento econômico é a isenção tributária. Por este motivo, não se pretende aprofundar o estudo sobre as imunidades tributárias, não incidência tributária ou demais formas de retirada de tributação.

Tratam-se de institutos diferentes, cada qual com suas qualidades específicas, estas diferenças entre os institutos serão abordadas oportunamente a fim de limitar o conceito de isenção. Também não serão objeto do presente estudo outros benefícios concedidos pelo Estado aos contribuintes no intuito de gerar desenvolvimento econômico como é o caso das subvenções.

Ademais, para que se compreenda, na prática, o incentivo a conduta empreendedora por meio do tributo, o presente estudo, após a devida demarcação técnica, observará os incentivos criados por uma lei de incentivo ao desenvolvimento. Para este fim destacamos a lei do município de Bento Gonçalves. Utilizando uma norma prática e indo além da norma abstrata pretende-se estabelecer o diálogo entre os conceitos doutrinários e a prática.

Isto posto, as perguntas que se busca responder são: O que é um incentivo fiscal? Como os incentivos fiscais são instrumentos de desenvolvimento econômico? Como os incentivos fiscais operam por meio de isenções tributárias? Como a isenção tributária influencia na escolha racional dos agentes? Como o empreendedor pode utilizar leis de incentivo ao desenvolvimento econômico?

Diante destes questionamentos, parte-se da revisão bibliográfica quanto a tributação e a análise econômica do direito, após serão observados os aspectos práticos da concessão de benefícios fiscais, assim como os tributos em espécie isentados. Para tanto justifica-se a observação da lei municipal em conjunto com a fundamentação teórica estabelecida.

Para compreender a relação entre a norma tributária e a conduta dos agentes se elege a Análise Econômica do Direito como método de análise das informações coletadas. Com o devido emprego desta metodologia será possível atingir o objetivo geral do presente trabalho. O objetivo geral é composto pela compreensão dos incentivos fiscais como instrumento de indução da conduta dos agentes em decorrência da diminuição da carga tributária ocasionada pela isenção tributária.

Em linha com o objetivo geral, como entrega prática deste estudo pretende-se elaborar ao fim um fluxograma prático de acesso às leis de incentivos fiscais. Isto é,

pretende-se por meio de um infográfico destacar todos os pontos cruciais para utilização de leis de incentivo ao desenvolvimento econômico por contribuintes. Esta representação visual auxiliará a desmistificar benefícios fiscais como algo intangível.

Oportuno observar que a presente monografia possui como objetivos específicos: (i) compreender a estrutura tributária brasileira e estabelecer o conceito de incentivos fiscais; (ii) estabelecer o conceito de isenção tributária e o caráter extrafiscal dos tributos; (iii) estabelecer uma análise econômica do direito sobre a tributação e os incentivos fiscais; e (iv) realizar uma análise prática da norma que gera o incentivo ao desenvolvimento econômico.

Previamente a revisão bibliográfica dos autores consagrados possibilitará estabelecer o fenômeno da tributação, compreender a Regra-Matriz de Incidência Tributária e com isso traçar o conceito de tributação, isenção tributária e extrafiscalidade. Com isto será possível estabelecer a função tributária para além da mera tributação, estabelecendo a isenção tributária como instrumento de extrafiscalidade.

Na sequência, a revisão de autores consagrados da *law and economics*² possibilitará estabelecer a Análise Econômica do Direito como método e assim, elaborar uma análise econômica da tributação e da isenção. Com esta revisão será possível enquadrar tributos como custos de transação e a isenção com instrumento de incentivo necessário para o empreendedorismo e por consequência o desenvolvimento econômico. Nota-se, esta dissertação parte da observação destes conceitos tradicionais para estudar a utilização destes instrumentos na prática.

Ocorre que, construída a análise jurídica tributária e estabelecida a metodologia da Análise Econômica do Direito será possível compreender tanto juridicamente quanto economicamente a natureza e funcionamento dos incentivos tributários e como estes induzem determinadas condutas. Portanto, ao término da revisão bibliográfica, com base no Direito e Economia, restará compreendida a concessão de incentivos tributários como instrumento de desenvolvimento econômico.

Ao final deste estudo, a base bibliográfica jurídica e econômica será confrontada com uma lei prática, no intuito de entregar o emprego prático do presente estudo. A lei prática destacada para análise é a Lei de Desenvolvimento de Bento

² Direito e Economia. Tradução nossa.

Gonçalves, um município fortemente industrializado localizado no Estado do Rio Grande do Sul.

A união do estudo teórico ao estudo prático dos benefícios fiscais como ferramenta de desenvolvimento será traduzido em um fluxograma prático de acesso aos incentivos tributários. Oportuno observar que, dentre os diversos incentivos fornecidos pela lei, aqueles que serão objetos de estudo são somente os ocasionados em decorrência das isenções tributárias.

Isto é, com base na revisão bibliográfica e de posse do estudo do caso prático, será possível compreender os principais aspectos que levam ao processo racional que culmina na utilização da lei municipal pelos agentes privados. Ainda que, compreender como essas leis criam incentivos ao desenvolvimento seja o objetivo principal deste estudo, é enriquecedor observar os elementos que serão considerados no processo racional.

O emprego das teorias econômicas estabelecendo uma discussão jurídica e econômica é uma metodologia que fornece ferramentas de análise ampla ao tema. A Análise Econômica do Direito possibilita o estudo das escolhas racionais dos agentes econômicos diante dos diversos cenários e alternativas. Evidentemente, não se pretende estabelecer uma profunda e exaustiva discussão sobre direito e economia, mas sua revisão é necessária.

Em que pese a parte final do presente estudo seja dedicada para analisar a lei prática de incentivo ao desenvolvimento, também será dedicado o devido espaço para compreensão dos tributos ora isentados. Este é o devido local para esta análise, possibilitando a confrontação do tributo municipal mutilado pela norma isentiva. Não basta compreender o benefício criado aos agentes privados, é necessário compreender o efeito causado diretamente para arrecadação pública e aos agentes relacionados.

Reforça-se que o presente estudo possui como problema a compreensão do incentivo ao desenvolvimento econômico por meio das leis de benefício econômico que operam por meio das isenções tributárias. Ou seja, leis que incentivam agentes privados por meio de renúncia fiscal própria. Para tanto, busca-se desenvolver a compreensão do processo de alocação de recursos dos agentes econômicos utilizando da norma como forma de obtenção da maior utilidade possível de seus recursos. Por este motivo, compreender, também, a natureza dos tributos isentados, como seus efeitos é mandatória.

Novamente, frisa-se, a Análise Econômica do Direito é metodologia adequada a ser empregada. Este método permite combinar as ciências jurídicas e econômicas, o que em suma, possibilita acrescentar a compreensão jurídica a compreensão dos fenômenos sociais. Fato é, que o universo jurídico encontra dificuldade em compreender as complexas relações sociais.

Diante disto, a economia fornece ao universo jurídico um método de análise que preenche as lacunas do direito. A Análise Econômica proporciona compreender o comportamento dos agentes e seu processo de decisão. Agregando esta metodologia a revisão bibliográfica, a revisão das normas tributárias e ao estudo de caso prático, será possível prever a conduta dos agentes e estabelecer o fluxograma de conduta para utilização de leis de desenvolvimento econômico.

Por este motivo o presente estudo parte da revisão bibliográfica do Direito Tributário, a fim de determinar o que é tributação, o que são incentivos fiscais, o que é o instituto da isenção tributária e seu caráter extrafiscal. Também irá se realizar a revisão dos conceitos básicos da Análise Econômica do Direito no intuito de determinar o que são falhas de mercado e custos de transação. Com estas revisões feitas será possível relacionar os conceitos e estabelecer uma análise econômica da tributação e dos incentivos fiscais.

Ao término do presente estudo se apresenta o quadro jurídico dos benefícios fiscais, compreendendo suas nuances. Após, se destaca a lei municipal, uma vez que esta oferece na prática aos agentes econômicos, dentre outros benefícios, isenções tributárias. Observada a norma prática, se estabelece os principais elementos para sujeição aos benefícios tributários contidos na norma de desenvolvimento econômico, assim como os tributos ora isentados.

Este estudo observa o método qualitativo a fim de produzir informações aprofundadas e ilustrativas. Desta forma, será possível entregar um estudo prático de como benefícios tributários induzem comportamentos e por consequência da tomada de decisão dos agentes econômicos em decorrência de uma lei que estabelece incentivos econômicos por meio das isenções tributárias. A Análise Econômica do Direito possibilita traçar essa relação de causa e efeito entre norma e conduta dos agentes.

Estabelecer a relação entre incentivos criados por leis que contenham isenções tributárias e o desenvolvimento econômico resultante é fundamental atualmente. O mercado apresenta diversas barreiras à atividade empresarial. Uma

destas dificuldades é o custo de transação existente no mercado. Este custo é causado por diversos motivos, um destes é a tributação, qualquer medida que afaste esta barreira merece a devida atenção.

Isto é, a existência de isenções tributárias instituídas por leis de incentivo de desenvolvimento econômico é meio pelo qual o estado retira parte destes custos e cria incentivo ao desenvolvimento econômico. O incentivo não está no simples fato de existir uma lei em prol do desenvolvimento, mas sim pela existência de norma que retira a tributação em determinada ocasião, ou seja, diminui as barreiras para o empreendedorismo.

Esta ausência de tributação fornece o incentivo necessário para o empreendedorismo e por consequência o desenvolvimento econômico da sociedade. Trata-se de incentivo em decorrência do afastamento ou ao menos da minimização dos custos de transação. Por tanto, a lei de incentivo de desenvolvimento econômico afasta falhas de mercado, oferecendo às empresas o ambiente necessário para o desenvolvimento econômico.

Notadamente, cria-se uma situação de ganha-ganha. Ainda que em um primeiro momento o ente público renuncie a arrecadação, com o empreendedorismo serão geradas externalidades positivas. A atividade empresária gera empregos, tributos e faz com que o capital circule. Efetivamente, incentivar a atividade empresária proporciona além do desenvolvimento privado o desenvolvimento social.

Diante disto, pinçar uma lei municipal, possibilita ao presente estudo a análise prática dos incentivos tributários por meio das isenções. Além disso, demonstrar a racionalidade contida na disponibilização e na utilização das isenções tributárias pelas empresas e seus benefícios é fundamental para preencher a lacuna interdisciplinar que afasta os agentes econômicos do uso das leis de incentivo ao desenvolvimento como instrumento de mitigação dos custos de transação.

Ademais, afastar as dúvidas que impedem a utilização das leis de incentivo ao desenvolvimento econômico, demonstrando seus benefícios e elaborando um fluxograma de acesso a estas leis é a entrega prática exigida pelo mestrado profissional. Isto é, evidenciar os incentivos ao desenvolvimento como meio de diminuir custos de transação é forma essencial de desmistificar o uso das leis de incentivo como instrumento de empreendedorismo. Assim, emprega-se uma abordagem descritiva ao presente estudo.

A presente dissertação pretende ao fim demonstrar como as leis de incentivo ao desenvolvimento são instrumento extrafiscal eficiente e benéfico. Isto se dará por meio da compreensão de como as isenções tributárias contidas nestas leis criam incentivos ao desenvolvimento uma vez que esta isenção poderá influenciar a escolha racional dos agentes.

2 TRIBUTAÇÃO E INCENTIVOS FISCAIS

A atual economia global obriga os agentes econômicos a gerirem seus recursos com a melhor eficiência possível. Um dos principais pontos relacionados a esta melhor gestão é eludir custos de transação. Entre os custos de transação que estão costumeiramente presentes em operações, principalmente no cenário brasileiro, estão os custos com tributação. Outrossim, neste cenário gerir recursos com eficiência obriga estabelecer uma adequada gestão dos custos tributários.

Isto é, a adequada gestão dos custos de transação relacionados a tributação é elemento fundamental para a saúde financeira da empresa. Portanto, para início dos diálogos é mandatório mencionar que, ao tratar da gestão ou planejamento tributário não se faz menção aos atos ilegais de se evitar tributos, mas sim da adequada utilização de normas tributárias para evitar tributações desnecessárias.

Enfatiza-se, tamanha é a carga tributária no Brasil que o próprio legislador cuidou de acrescentar ao sistema tributário situações e casos em que há tratamento diverso, diminuindo a pressão tributária sobre os contribuintes. Desta feita, cabe ao agente utilizar-se destas previsões legais para afastar custos tributários, ainda que momentaneamente. Ademais, seguidamente, estas situações de tratamento diferenciado manifestam-se em forma incentivos tributários, que comumente operam por meio de isenções tributárias.

Estes incentivos tributários e a forma que estes induzem o comportamento dos agentes, objeto de estudo do presente trabalho, assim como as isenções tributárias, somente existem, pois, existe tributação. Sendo assim, antes de compreender o fenômeno dos benefícios fiscais e a forma que estes operam, é mandatório para a adequada compreensão da sistemática destes, o entendimento prévio do que é tributação e o que é tributo.

Primariamente, dos estudos de Avila, é possível extrair que a norma tributária tem de pôr fim a obtenção de receitas atingindo sua eficácia por meio da oneração

quando observada a finalidade fiscal e, também sua eficácia quando há subtração em decorrência de um benefício fiscal³. Assim, a norma tributária onera e desonera o contribuinte com base em determinados objetivos. Percebe-se, que a depender do objetivo estabelecido, o tributo pode ser utilizado de diferentes formas, e em ambos os casos, considerar-se-á eficiente.

Ocorre que, o termo tributo possui diversas acepções, Paulo de Barros destaca que o vocábulo pode ser compreendido como: (i) quantia; (ii) prestação devida pelo sujeito passivo; (iii) direito subjetivo do sujeito ativo; (iv) sinônimo de uma relação jurídica; (v) sinônimo de norma jurídica; e (vi) sinônimo de norma, fato e relação jurídica⁴. Fica claro, que o vocábulo tributo possui diversas acepções, mas todas coligam-se em um mesmo sentido de descrever a relação jurídica entre Estado e contribuintes.

Importa perceber que, independentemente da acepção escolhida, a ideia de custo imposto por um agente a outros agentes parece rondar todos os vocábulos possíveis, se não diretamente ao menos com um breve raciocínio lógico. É fácil estabelecer uma relação de que tributos são cobrados por Estados de forma impositiva as pessoas naturais e pessoas jurídicas em decorrência de determinados fatos. Também, é consabido que esta imposição ocorre em decorrência de sua atividade estatal.

No entanto é necessário ir além do conhecimento popular, e da simples determinação do que é tributo é devido pelos agentes ao Estado e que isto ocorre em decorrência de sua atividade estatal. É obrigatório para a devida análise a que esta monografia se propõe, compreender intrinsecamente o sistema tributário nacional. A questão central é compreender por que existe a necessidade da imposição tributária e como se estabelece a relação entre Estado e contribuinte e suas consequências.

Assim, tributo é vocábulo que pode assumir diferentes acepções, boa parte apontando um mesmo sentido, mas, mesmo assim, diversas entre si. A doutrina apresenta oportunamente cada uma delas a depender do assunto. O homem médio tenderá a classificar tributo como simplesmente uma quantia que o Estado cobra, no

³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 137.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 23 – 24.

entanto, há necessidade de exaurir este conceito, atribuindo-lhe profundidade técnica.

Evidentemente o homem médio não está equivocado, apenas é simplório, o que não é o suficiente para o presente estudo. Para Hugo de Brito Machado⁵ “o tributo é o instrumento utilizado pelo Estado para a obtenção dos recursos financeiros dos quais necessita para o custeio de suas atividades”. Em evidência, a conclusão óbvia de que tributo é determinada quantia cobrada pelo Estado, não está equivocada, no entanto, há de se compreender que isto se dá com a finalidade de custear suas atividades e não pura e simplesmente pelo ato de cobrar.

Nota-se, as definições de tributo são várias, mas estão relacionadas. Isto é, se há quantia a ser paga por um agente econômico é porque há uma relação jurídica. Se há uma relação jurídica também existe sujeito passivo como aquele que deve algo e no pólo contrário o sujeito ativo para quem se deve algo. Ainda, se todos estes elementos existem é porque há uma norma fazendo surtir seus efeitos. Este último aspecto, talvez seja, juntamente com a existência de uma sociedade com um Estado soberano, o principal aspecto para que exista e se discuta a tributação.

Conforme destacado, é facilmente perceptível por qualquer agente que o Estado impõe aos agentes econômicos a tributação. Neste sentido Ives Granda Martins⁶ destaca “a imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram”. Ou seja, tal qual uma empresa cobra valor certo por seus produtos ou serviços, a imposição de tributo por um Estado é uma forma de gerar recursos. Existe, portanto, tributação porque há sociedade organizada e Estado soberano.

Isto é, a sociedade evoluiu para uma convivência organizada e desta convivência se originam os sistemas estatais e principalmente um ente estatal para gestão desta convivência organizada. Por sua vez, este ente necessita de fonte de renda que sustente sua atividade. Nota-se que a própria sociedade “cria”, em dado momento um Estado. A função e criação deste Estado na compressão de Alcantara ocorre em prol da gestão dos interesses comuns da sociedade, sejam eles relacionados a esfera executiva, legislativa ou judiciária⁷.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 36.

⁶ MARTINS, Ives Granda. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 2.

⁷ ALCANTARA, Silvano Alves. **Direito constitucional**. Curitiba: Contentus, 2020. p. 6.

É importante compreender que o Estado emana da sociedade para gerir justamente esta sociedade. Cria-se estrutura complexa que garante desde os direitos básicos até as questões mais complexas. Há diferentes níveis de intervenção estatal na sociedade, intervenções estas estabelecidas e garantidas pela Magna Carta. Ocorre que, no tocante a tributação, serão abordados oportunamente os deveres e limites do Estado para a organização social e cumprimento dos deveres fundamentais.

Aqui não se pretende estabelecer um estudo aprofundado de onde emana a estrutura estatal, para os devidos fins é satisfatório destacar que, esta estrutura surge por necessidade organizacional da sociedade. Por este motivo há soberania estatal, que concede a esta figura o poder de gerir, assim como também o próprio poder de tributar. Portanto, cabe destacar o poderio desta entidade. Este poder é anotado por Carraza⁸;

Soberania é a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania quem possui o poder supremo, absoluto e incontestável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder. Bem por isso, ela sobrepára tudo e qualquer autoridade.

Destaca-se que o Estado possui soberania sobre os demais agentes econômicos, possuindo, portanto, soberania ampla e incontestável. No entanto, para que possa exercer essa soberania, é necessário que esta estrutura se mantenha financeiramente. Compreende-se, portanto, que havendo a necessidade da existência de um Estado soberano, há por consequência a necessidade de tributação para manutenção das atividades estatais. Ocorre que, esta tributação é exercida com base na soberania em prol da manutenção da atividade estatal.

Diante do exposto, entende-se de forma primária que estados existem em decorrência da organização da sociedade e exercem de forma soberana a gestão desta sociedade. Assim como também se entende que justamente para que seja possível exercer esta gestão, utiliza-se da tributação como fonte de renda e sustento da estrutura necessária para esta atividade. Se estas estruturas não se mantiveram, por consequência não atenderão a necessidade organizacional exigida pela sociedade.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 119.

Compreender a necessidade da estrutura estatal para gestão da sociedade, assim como a sua causa de tributar é ponto fundamental para absorver o conceito de tributação. Ademais, para Greco, o ato de tributar é ato imperial e autoritário que parte daquele que tem poder para agredir em prol da manutenção da atividade estatal.⁹ Trata-se de uma soberania para gerir e para angariar fundos para esta gestão, ou seja uma soberania que autoriza o poder agredir por meio do ato de tributar. Oportuno mencionar, que em igual medida, esse poder permite a concessão de incentivos tributários os quais são objeto de análise deste estudo.

Ocorre que, compete a cada ente por força da Constituição Federal instituir determinados tributos, desde que respeitadas as normas constitucionais. Neste sentido, Silva¹⁰, explica que “o exercício da competência tributária, traduzido como poder de tributar, além de ser indelegável, revela a possibilidade de a Administração Pública exigir tributo de acordo com as regras estatuídas pela Carta Cidadã”. Assim, uma vez observados os limites constitucionais, poderá a administração pública exigir ou deixar de exigir tributo por meio do exercício de sua soberania.

Importante destacar que a Magna Carta trata extensamente das competências tributárias, no entanto, como o objetivo do presente estudo é analisar o funcionamento dos benefícios fiscais, não serão trazidos à luz desta monografia a ampla discussão e elementos que fundamentam as diferentes competências. Basta para a presente compreensão os conceitos doutrinários de competência, o que será suficiente para estudar, posteriormente, a concessão de benefícios fiscais por meio de isenção tributárias e como estes geram o desenvolvimento econômico.

Seguindo, tributar é poder restrito do Estado, uma vez observada a norma de competência, somente o ente público determinado na norma constitucional poderá exercer seu direito de tributar, assim como também o de não tributar. Isto ocorre pois, conforme observado por Becker, além de ser instrumento de arrecadação, também se trata de um instrumento social, possuindo, portanto, caráter fiscal e extrafiscal¹¹. Resta evidenciado que o tributo será considerado eficiente tanto quando exercer o objetivo fiscal ou o objetivo extrafiscal pelo ente competente.

⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2019. p. 42.

¹⁰ SILVA, Roque Sérgio D'Andréa Ribeiro da. **Introdução ao direito constitucional tributário**. Curitiba: InterSaberes, 2013. p. 34.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noese, 2018. p. 629.

Ademais, cabe destacar oportunamente, que ainda que o Estado possua competência para tributar, este não pode atuar livremente, isto é, para que ocorra a imposição de tributo, é necessário que exista lei prévia que o institua. Este fato é tão precioso para o ordenamento jurídico pátrio que foi fixado na Constituição Federal. No Art. 150, inciso I da Carta Magna está vedado aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exigir ou até mesmo majorar tributos sem uma lei prévia¹². Fica evidenciado que para que seja exigido tributo é necessário que exista lei que o estabeleça.

Esta norma constitucional atenta aos princípios da segurança jurídica e da legalidade. O princípio da segurança jurídica está presente em todos os campos do direito, aqui pretende-se destacar o que é mais pertinente para a tributação. Com relação a tributação Paulsen¹³ observa que o princípio busca garantir que “as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequências indesejadas”.

Os agentes estabelecem planejamentos simples e complexos com base nos custos existentes em cada cenário. Autorizar que a norma modifique a todo momento o cenário e seus custos traria para estes agentes um grau de tamanha incerteza que toda possibilidade de planejamento seria afastada e por consequência qualquer conduta empreendedora. O princípio da segurança jurídica garante um cenário estável que permita aos agentes estabelecer planejamentos sólidos e empreender reduzindo seus riscos.

Assim, fica evidente que as oscilações tributárias dificultam o processo racional dos agentes, não permitindo-lhes agir com segurança. Em linha, conforme observa Harada, trata-se de um princípio fundamental para manutenção o estado democrático de direito uma vez que estabelece uma regra comum entre os agentes privados e públicos¹⁴. Assim, é princípio fundamental justamente por determinar regras aplicáveis a todos que atuam dentro de um mesmo sistema, uma vez que estão todos sujeitos ao mesmo ordenamento constitucional.

¹² BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de ago. de 2024.

¹³ PAULSEN. Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 83.

¹⁴ HARADA KIYOSHI. **Segurança Jurídica em Matéria Tributária Produzida pelo STF**. FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (coord.). Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Almedina, 2021. p. 685.

Ou seja, versa sobre garantir previsibilidade aos agentes econômicos e possibilitá-los tomar decisões com base no cenário posto sem surpresas. Isto é, o custo imposto pela tributação pode modificar a conduta dos agentes, por este motivo o princípio da Segurança Jurídica estabelece normas para modificações tributárias. Desta forma, permite-se ao agente privado a previsibilidade necessária para que este determine racionalmente suas condutas.

Em conexão ao princípio da Segurança Jurídica e à norma constitucional está o princípio da Legalidade. Este, aborda também a necessidade de anterioridade para que exista cobrança, é notável a conexão entre os princípios isto ocorre uma vez que, assim como Shoueri¹⁵ determina:

É uma garantia do cidadão contra abusos por parte dos governantes. Em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados.

Ocorre que o princípio da legalidade garante ao contribuinte que não haverá imposição tributária sem que exista uma norma que a permita. Destaca-se a similaridade com a já observada preocupação do legislador em não surpreender os contribuintes. Nota-se o Art. 150, Inciso III, da CF veda aos entes exigir tributo a fato anterior à vigência de lei, assim como prevê a não cobrança no mesmo exercício ou ao menos dentro de noventa dias de publicação¹⁶.

Fato é que, os princípios, em matéria tributária, se complementam. Para Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica é um sobreprincípio do princípio da legalidade ou da anterioridade¹⁷, funcionando, portanto, como uma base para estes segundos. Trata-se de autorizar o contribuinte a decidir racionalmente se realizará a conduta tributável, o que por consequência significa permitir ao contribuinte decidir se será tributado ou não.

Há, portanto, uma razão lógica nos princípios constitucionais, neste sentido, Porto compreende ser lógica a relação entre segurança jurídica e a necessidade de

¹⁵ SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 306.

¹⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 157 - 158

consentimento do contribuinte com relação ao tributo criado¹⁸. Em suma, o princípio da segurança jurídica e o princípio da legalidade são elementos constitucionais que evitam que a soberania estatal ocorra livremente e independente da vontade dos agentes privados.

O poder de tributar existe e pertence somente ao Estado, no entanto, mesmo este deverá atentar aos princípios constitucionais. Evita-se desta forma abusos de poder e surpresas aos contribuintes. Desta feita, busca-se evitar, acima de tudo, que o contribuinte seja surpreendido com uma tributação a qual não estava prevista, garantindo a segurança jurídica ampla. Outra forma de apresentação destes princípios é costumeiramente feita por meio do princípio da anterioridade, conforme feito por Coelho¹⁹:

O princípio da anterioridade expressa a ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades

Não basta, para que ocorra a tributação, a simples existência de um Estado soberano organizado. Também não basta que este queira exigir quantia certa para arcar com seus custos de gestão para a sociedade. Ainda que este possua o poder soberano de tributar. É necessário que se inclua no ordenamento jurídico a previsão legal do tributo, no sentido de norma tributária, com a devida anterioridade para que o contribuinte compreenda suas obrigações tributárias.

Suprimir estes princípios constitucionais, permitindo alterações da norma tributária a qualquer momento e ainda permitindo a norma retroagir sobre atos anteriores tornaria, atribuiria imprevisibilidade aos cenários econômicos. Esta imprevisibilidade afastaria toda e qualquer atividade econômica pela impossibilidade de agir de forma racional. Os agentes, incertos dos efeitos decorrentes das suas condutas, optariam por não realizar nenhuma conduta.

De posse destes conceitos é possível determinar que, cumprindo o rito legislativo, respeitados os princípios constitucionais e incluída a previsão legal para

¹⁸ PORTO, Éderson Garin. “**Ainda sobre a legalidade tributária**: um exame das funções eficácias como instrumento do controle do poder de tributar”. Revista de Direito Tributário: São Paulo, 2015. p. 8 – 9.

¹⁹ COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Os Direitos dos Contribuintes e os Princípios Constitucionais em Matéria Tributária**. FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (coord.). Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Almedina, 2021. p. 101.

tributar, a tributação irá ocorrer de forma legal. Becker²⁰ é taxativo neste sentido ao trazer que “realizando-se a hipótese de incidência incide sobre ela automaticamente, a regra jurídica a relação jurídica é uma consequência (efeito jurídico) daquela incidência da regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada.” Ou seja, existindo previsão legal e ocorrendo fato gerador, automaticamente age a norma tributária impondo tributação. Não há o que o contribuinte possa reclamar, uma vez que conhecia a previsão tributária e realizou o fato gerador.

O fato gerador, é conforme Harada²¹ “uma descrição legislativa genérica e abstrata que uma vez ocorrida em concreto, faz nascer, ipso facto, a obrigação de pagar determinado tributo. É a subvenção dos fatos à hipótese legal prevista”. O fato gerador consta na norma de forma hipotética, no entanto, se este fato gerador se concretizar no mundo real, nascerá a relação jurídica. É uma opção dos agentes não realizar determinados fatos geradores e por consequência não serem tributados, da mesma forma que estes agentes ao realizarem estes fatos, saberão previamente que serão tributados e em qual medida isto ocorrerá.

Dá a importância dos princípios da segurança jurídica e da legalidade. Vale complementar com os ensinamentos de Aurora Tomazini²², que o ordenamento estabelece uma norma de incidência, ou seja, há uma regra-matriz de incidência tributária a qual produzirá seus efeitos em casos concretos. Ocorre que, havendo norma expressa prevendo conduta tributável e o acontecimento desta conduta descrita nesta norma acarretará o surgimento da obrigação tributária. Sem atos e casos concretos a regra-matriz não produz seus efeitos.

A incidência de determinado tributo sobre um fato é delimitada pela norma tributária em sentido estrito, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho²³ “haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição”. Outrossim, são características primordiais da norma tributária, a previsão completa de determinada conduta, de forma precisa, completa e exata para que ocorra a incidência tributária. Somente ocorre a tributação quando

²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 279.

²¹ ARADA, Kiyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção – Doutrina e prática**. São Paulo: Editora Foco, 2020. P. 67.

²² CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 5, ed. ampl. rev. São Paulo: Noeses, 2016. p. 389.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 264.

se soma a regra-matriz de incidência tributária a ocorrência do fato descrito nesta norma, sem isto não há tributação.

Neste sentido, Becker destaca que a hipótese tributária somente surte seus efeitos quando todos os elementos da norma se perfectibilizam, ausência de qualquer um dos elementos descritos na norma, faz com que a incidência seja afastada²⁴. Evidente, portanto, que estabelecer uma regra-matriz, elencando seus elementos de forma completa, cria-se o caminho necessário para que o Estado faça incidir tributo. A não observância desta sistemática afronta aos princípios constitucionais e afasta a aplicação da norma tributária.

Ademais, a regra-matriz, nas palavras de Schoueri²⁵ é compreendida da seguinte forma:

A Regra Matriz é apresentada com um método, um recurso para compreensão do fenômeno jurídico tributário. Partindo da premissa que toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chega-se ao esquema proposto.

Neste sentido, a regra instituidora apresenta as hipóteses de incidência, assim como o seu consequente, destaca-se que, tratando-se de uma norma tributária, estes elementos se repetem, e, portanto, é possível estabelecer uma regra-matriz de incidência tributária. Esta regra faz com que, toda vez que a hipótese fática se perfectibiliza no mundo real a norma tributária incida produzindo seus efeitos conforme determinado na própria norma. É esta previsibilidade que possibilita aos agentes agirem de forma racional.

O autor Paulo de Barros Carvalho destaca ainda, que todo tributo hospeda os elementos da RMIT, ou seja, ao observar tais elementos será possível extrair o núcleo lógico-estrutural da norma que estabelece a incidência tributária²⁶. Importa compreender, portanto, que os agentes podem prever o custo tributário de suas ações justamente pelos elementos da regra-matriz de incidência tributária. O fato de ser possível extrair um núcleo lógico-estrutural possibilita prever com certo grau de

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 328.

²⁵ SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 541.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 265 - 266.

certeza a incidência da norma e, portanto, o custo tributário. Esta estrutura lógica e que se repete, é dissecada por Aurora Tomazini²⁷:

Haverá, assim, para construção dos conceitos conotativos destas normas, no antecedente (i) um critério material (delineador do comportamento/ação pessoal); (ii) um critério temporal (condicionador da ação no tempo); e (iii) um critério espacial (identificador do espaço ações). E, no consequente: (iv) um critério pessoal (delineador dos sujeitos ativo e passivo da relação); e (v) um critério prestacional (qualificador do objeto de prestação).

Diante disso, havendo norma que contenha antecedente com critério material, critério temporal, critério espacial e consequente com critério pessoal e critério prestacional e ocorrendo fato que preencha todos esses elementos nascerá a relação jurídica. Esta estrutura lógica entrega previsibilidade a norma, afastando incertezas. Os agentes podem, a partir disso, prever com elevado grau de certeza se suas condutas serão tributadas ou não.

Isto é, conforme Becker observa, o tributo é prestação oriunda de uma obrigação tributária originária de uma relação tributária em decorrência da ocorrência de um fato que preenche hipótese de incidência presente na regra jurídica²⁸. Isto ocorre em virtude da força juridicizante da norma tributária devidamente estruturada. De forma lógica compreende-se, se há RMIT previamente constituída por meio de norma tributária e há fato gerador realizado pelo contribuinte, origina-se em decorrência do preenchimento da hipótese de incidência a relação jurídica-tributária.

Ocorre que, em decorrência da previsibilidade de seus efeitos, a norma tributária induz o comportamento dos agentes. Tendo certeza da tributação incidente sobre cada hipótese tributária, os agentes podem optar ou não por realizar fatos hipotéticos contidos na norma. Ou seja, a capacidade de onerar da norma, faz com que estes agentes, a partir da segurança jurídica da tributação, planejem suas condutas, aceitando ou evitando a tributação. Ocorre que, em igual medida, sendo conhecedor deste processo lógico dos agentes econômicos, pode o Estado utilizar a norma de forma diversa para induzir condutas.

²⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 5, ed. ampl. rev. São Paulo: Noeses, 2016. p. 388.

²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 328. p. 325.

Trata-se da utilização da norma tributária como norma indutora de conduta da forma mais pura, ou seja, de forma proposital. Neste sentido, Faria²⁹ contempla ser “certo que a desoneração de tributos se insere na forma de intervenção, através da qual o Estado incentiva ou desestimula determinada atividade econômica em sentido estrito”. Ou seja, a norma tributária pode ser empregada propositalmente para incentivar condutas tanto quanto para desestimular condutas dos agentes com base no interesse público.

Ocorre que, existem diversas formas de incentivo, assim como também existem variadas formas de intervenção estatal na economia. Conforme observa Silva, o estado pode intervir de diferentes maneiras na economia, uma destas é a forma indutiva, ou seja, o estado induz o contribuinte por meio de leis, o que em matéria tributária ocorrerá por meio da concessão de incentivos fiscais ou aumento da tributação³⁰. Assim o estado institui incentivos fiscais para induzir o contribuinte a realizar determinadas condutas e no caso contrário aumenta a tributação para evitar que o contribuinte realize determinadas condutas.

Ocorre que, o presente estudo lança olhares para a norma indutora por meio de benefícios fiscais, em que pese o aumento de tributos também possa induzir comportamentos estes casos não são pertinentes para o que aqui se objetiva, ainda assim sua observação acresce ao tema desta monografia. Isto é, aqui pretende-se observar a indução de conduta dos agentes por meio da alteração da carga tributária, mas principalmente quando esta indução ocorre em decorrência da diminuição desta carga, ou seja, quando há incentivo.

Assim, verifica-se o conceito de incentivo, nas palavras de Gontijo³¹

Incentivos podem ser entendidos como os tradeoffs (custos e benefícios das possíveis escolhas) que norteiam as condutas humanas. Isso significa que o ator deve ponderar os custos e os benefícios de suas condutas antes da tomada de uma decisão.

²⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 73.

³⁰ SILVA, Ênio Alexandre Gomes Bezerra de (et al). **INCENTIVOS FISCAIS CAPTURADOS PELO OLIGOPÓLIOS: UMA PERSPECTIVA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO**. TABAK, Benjamin Miranda. AGUIAR. Julio Cesar de. *Análise econômica do direito: uma abordagem aplicada*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed, 2015. p. 88.

³¹ GONTIJO, José Francisco Rodrigues. **INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Ano X. 17. n. Curitiba: 2017. Disponível em: <https://www.opet.com.br/faculdade/revista-anima/pdf/anima17/12-INTERPRETACAO-ECONOMICA-NO-DIREITO-TRIBUTARIO-GONTIJO.pdf>. Acesso em 03 de julho de 2024.

Notável a relação entre a previsibilidade dos custos tributários e a tomada de decisão dos contribuintes. A certeza da não tributação ou da tributação norteia a conduta humana. Sendo assim, em igual medida, para conceder um incentivo fiscal de forma eficiente, deverá o ente público ofertar o incentivo em um determinado cenário de menores custos e maiores benefícios a estes agentes. Para atuarem como *tradeoffs*³², a tributação deve modificar o ponto de equilíbrio da tributação seja aumentando ou diminuindo o custo tributário. Assim, diante deste cenário o contribuinte optará por uma conduta em decorrência das demais.

Trata-se claramente de uma intervenção de domínio econômico por meio da norma tributária. A intervenção de domínio econômico encontra guarida na Constituição Federal em seu Art. 170 que prevê como um dos elementos principais da ordem econômica a existência digna do cidadão por meio da valorização do trabalho e da livre iniciativa³³. Assim, pode o Estado interferir na economia para valorizar o trabalho e a livre iniciativa.

Destaca-se que, claramente a Constituição Federal permite, a depender da necessidade de gerar o desenvolvimento econômico de uma nação, intervenções estatais na economia. Trindade observa que as variáveis constitucionais, sob o prisma da Análise Econômica do Direito, podem através das oportunidades criadas por seus comandos normativos gerar o crescimento econômico³⁴. Simplificando, a Magna Carta autoriza a conduta intervencionista do Estado em prol do desenvolvimento econômico.

Ocorre que, esta intervenção ocorre por meio da legislação, o Estado, não necessariamente intervém diretamente na economia nacional, este utiliza da norma pátria para perfectibilizar suas medidas. Neste sentido Brito³⁵ pontua a “atuação indireta no domínio econômico como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo, como tal, funções de fiscalização, incentivo e planejamento indicativo”. Por meio de instrumentos normativos o Estado guia de forma indireta a

³² Situação que força o agente a fazer escolhas. Tradução nossa.

³³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

³⁴ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. BALBINOTTO NETO, Giacomio. **Economia constitucional: efeitos das variáveis econômicas sobre o crescimento econômico**. Berkley Program in Law and Economics: 2008. Disponível em: <https://escholarship.org/uc/item/0b41v647>. Acesso em: 14 de jun. 2024.

³⁵ BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimos compulsórios**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 71.

sociedade para que esta perfectibilize o seu planejamento econômico. Assim, os incentivos fiscais são política de intervenção para o desenvolvimento. Nitidamente a norma assume prerrogativas de norma indutora.

Neste ponto, é importante pontuar que há doutrina que estabelece diferença entre benefícios fiscais e incentivos fiscais. ainda que para o presente estudo esta diferença não seja relevante, é mandatório trazê-la para a presente discussão. Assim, como apresenta Guimarães os incentivos fiscais são postos aguardando condutas práticas do contribuinte para que este possa gozar do incentivo, enquanto o benefício fiscal não exige conduta específica para que o contribuinte possa gozar do benefício³⁶. A diferença encontra-se na exigência de contrapartida.

Ocorre que a doutrina, seguidamente trata benefício fiscal e incentivo fiscal como sinônimos, por este motivo a discussão quanto às suas diferenças não será objeto do presente estudo. Exemplo disso é o posicionamento de Lima que aponta não existir uniformização ao passo que há vasta doutrina que trata os institutos como sinônimos do meio pelo qual o ente busca atingir seus princípios constitucionais de ordem econômica³⁷. Aqui pretende-se compreender os efeitos da redução da carga tributária, independente se tratados como incentivos ou como benefícios.

Portanto, para o presente estudo não serão excluídas as doutrinas que abordam o tema desta forma, uma vez que o que se pretende é estabelecer uma Análise Econômica da concessão dos incentivos fiscais e como estes induzem o comportamento dos agentes em prol do desenvolvimento econômico. Assim, não há motivos para estabelecer uma profunda dissecação jurídica com relação a diferença entre os institutos. Isto é, independente da designação (benefício ou incentivo), o efeito é a desoneração tributária que favorece um determinado grupo em prol do interesse nacional.

Ainda assim, compreende-se a importância de haver contrapartida para concessão de incentivos e benefícios fiscais, pois o elemento mais importante para a presente análise é compreender como a concessão destes resulta no

³⁶ GUIMARÃES. Bruno A. François. **Limites à concessão de benefícios fiscais: dos controles formais aos controles materiais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 61.

³⁷ LIMA, Felipe Menezes. **Princípio constitucional da eficiência financeira**. v. 3. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2022. p. 53

desenvolvimento econômico da sociedade. Carota³⁸ pontua que “incentivos fiscais são uma forma pela qual o Estado reduz ou elimina uma parcela dos tributos, visando através das políticas econômicas e sociais incentivar determinadas atividades.” Assim, incentivos fiscais, inclusive como a nomenclatura sugere, incentivam determinadas condutas por meio da diminuição da carga tributária.

Esta diminuição dos tributos exigidos do setor privado é o que induz os agentes a realizarem determinadas condutas e gerar por consequência desenvolvimento socioeconômico. Assim, é necessário compreender também a forma pela qual ocorre esta diminuição da carga tributária. No Brasil, tributos podem ser diminuídos conforme interesse em intervir na economia por meio de isenções tributárias. Sendo assim, pretende-se a seguir estudar o instituto da isenção tributária, a fim de compreender como este instrumento é meio para a geração de incentivos tributários.

2.1 A isenção tributária: natureza jurídica e concessão

A tributação ocorre uma vez que há norma expressa e um fato gerador que se enquadre na hipótese formulada nesta norma. O ente público, seja esta a União, Estado ou Municípios tributará diferentes fatos típicos no intuito de arrecadar, assim como poderá deixar de cobrar determinados tributos com outras intenções. Guimarães³⁹ pontua que “a competência para instituição de tributos acarreta a correlata prerrogativa ao Ente Público de não exercer ou de exercê-la apenas parcialmente”. Assim, a competência tributária autoriza que cada ente exerça a tributação ou não.

Desta forma, compete ao mesmo ente público optar por tributar ou não tributar. Isto ocorre porque a tributação é custo de transação que pode barrar o desenvolvimento de determinada região. Ou seja, a tributação gera desincentivo a determinadas condutas de forma que se torne interessante a supressão da tributação. Diante disso, no intuito de evitar este desincentivo o Estado pode utilizar da isenção tributária. A isenção tributária pode figurar como importante instrumento

³⁸ CAROTA, José Carlos. **Planejamento tributário e incentivos fiscais empresariais**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2023. p. 145.

³⁹ GUIMARÃES, Bruno A. François. **Limites à concessão de benefícios fiscais: dos controles formais aos controles materiais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 57.

de incentivo ao desenvolvimento econômico, uma vez que afasta a tributação de um determinado fato e incentiva que este fato seja realizado pelo agente.

Ocorre que, o ordenamento jurídico brasileiro apresenta diversas formas de não ocorrer a tributação, que serão analisadas a seguir no intuito de delimitar o que é isenção e suas acepções. Assim cabe inicialmente observar, com base no texto de Brogini⁴⁰ que:

Ocorrido o fato descrito na norma tributária (hipótese de incidência), deve-se pagar o tributo correspondente (consequência jurídica). As exceções a essa regra são determinadas por dispositivos legais que ora modificam a hipótese de incidência, ora alteram as condições envolvidas no cumprimento da obrigação de pagar determinado tributo.

Desta feita, para os devidos fins deste estudo se compreende que as isenções tributárias, assim com outros institutos, operam sobre a norma tributária, afastando a tributação por meio da modificação da hipótese de incidência. Por este motivo, pretende-se diferenciar isenção tributária da imunidade, da não incidência e da anistia, esta diferenciação auxiliará na definição do conceito de isenção, instrumento pelo qual incentivos tributários tradicionalmente operam.

Assim, parte-se para a compreensão de cada uma destas formas de se afastar a tributação, apresentando seu conceito e funcionamento. Ao fim, restará delimitada a isenção tributária e a razão pela qual este é instituto é o meio pelo qual as normas que pretendem gerar desenvolvimento econômico concedem benefícios fiscais utilizando este instituto. A imunidade tributária no entendimento de Schoueri é a limitação ao poder de tributar, uma vez que é impeditivo constitucional a poder estatal de instituir tributo⁴¹. Basicamente, a imunidade impede que o Estado exerça a sua competência tributária.

Neste sentido, em relação a este impedimento, cabe destacar a compreensão de Carraza, que pontua, as pessoas jurídicas de direito público, observam as permissões constitucionais, podendo instituir tributos que respeitem a regra-matriz de incidência tributária e que, em igual medida, também observam as regras negativas que impedem a tributação⁴². Isto é, tais proibições, que limitam a competência tributária, são traduzidas em imunidades tributárias. Outro sim, são

⁴⁰ BROGINI, Gilvan. **Tributação e benefícios fiscais no comércio exterior**. Curitiba: InterSaberes, 2013. p. 28.

⁴¹ SHOUEIRI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 445.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paula: Noeses, 2015. p. 5.

regras negativas que ao negarem a competência estatal de tributar, protegem bens da sociedade que não podem ficar à mercê dos entes públicos.

Neste sentido, cabe compreender que há norma tributária, assim como há regra-matriz de incidência tributária completa e mesmo ocorrendo a conduta descrita nesta norma, não haverá tributação. Ocorre que, a norma imunizadora, atrelou há algum elemento do fato, uma razão para impedir que o ente competente exerça seu poder de tributar. Em que pese exista norma tributária perfeita e conduta tributável, a tributação não ocorre, pois a imunidade protege determinado bem jurídico precioso para a sociedade.

Diferentemente, a não incidência por sua vez é tratada por Harada⁴³ como a situação que “abarca todos os casos de inexigibilidade do tributo, por inocorrência de fatos concretos que correspondam às prévias descrições abstratas contidas na lei”. Ou seja, a não tributação ocorre quando o fato típico não está descrito na norma como fato tributável. Ainda que lógico, é pertinente frisar, utilizando as palavras de Paulsen⁴⁴, de que a não incidência “é simples consequência do fato de determinada situação não se enquadrar na hipótese de incidência”.

A não incidência difere da imunidade pois, nesta segunda há previsão normativa contendo fato típico que preenche a hipótese da regra matriz de incidência tributária, mas ao mesmo tempo há norma que impede a tributação e a formação da relação jurídica, na não incidência o fato não preencher a hipótese de incidência. Ou seja, trata-se de uma questão de não enquadramento. Importa rememorar que, se não há norma prévia estabelecendo a tributação sobre determinado fato, não há tributação.

Ocorre ser uma questão lógica em decorrência da forma que surgem as obrigações tributárias, nas palavras de Colombo⁴⁵ “com a ocorrência do fato descrito na hipótese da norma jurídica, nasce a obrigação tributária”. Isto é, da mesma forma que em não ocorrendo o fato descrito na norma não se origina a relação jurídica, se o fato ocorrido não está descrito em nenhuma hipótese de incidência tributária, não há formação da relação jurídica. Aqui não se impede a incidência em decorrência de

⁴³ HARADA, Kiyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção – Doutrina e prática**. São Paulo: Editora Foco, 2020. p. 69

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 112.

⁴⁵ COLOMBO, Juliano. Colombo, Cristiano. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010. p. 89.

uma norma tributária, há simplesmente a não incidência por ausência de previsão normativa.

Bem da verdade, a não incidência ajuda também a firmar os conceitos de isenção e imunidade, uma vez que elemento fundamental para validade destes institutos é de estes necessitam estar normatizados, enquanto a não incidência simplesmente não possui uma norma que descreva um efeito sobre a norma tributária. Assim, não há norma tributária, como também não há regra-matriz de incidência tributária que descreva hipótese de incidência. Coelho⁴⁶ traduz:

A imunidade e a isenção são, existem, vêm de entes legais positivos. A não incidência natural ou pura como tal existe, é o não ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas, a não incidência natural ou pura é uma inferência lógica a que se chega por contraste: o que não é o ser é o não-ser.

Ou seja, tanto isenção quanto imunidade estão positivadas na norma, são direito positivo, no entanto, a não incidência por dedução é o simples não ser, não pertencer, ou seja, não necessita de positivação normativa, não existe. Por último, antes de lançar olhares para a isenção tributária cabe mencionar os institutos da anistia ou remissão, que são no conceito de Hugo de Brito Machado um perdão pelo qual se exclui um crédito tributário⁴⁷. Destaca-se ainda que a anistia tributária acompanha o conceito das demais anistias jurídicas, ou seja, o perdão concedido pelo ente público a determinada situação fática. Destaca-se assim que a anistia tributária é concedida sobre uma sanção tributária, ocorrendo a remissão sobre o um débito tributário.

A observação de cada conceito, é importante para determinar a isenção e descrever sua sistemática, tão importante quanto compreender o que é a isenção tributária, é compreender também o que ela não é. Esta análise tem como ponto inicial a formação da relação jurídico-tributária. A relação jurídico-tributária é, assim como as demais relações jurídicas composta por um polo passivo, um polo ativo e um direito que une estes pólos. Nas relações tributárias o pólo passivo é composto pelo contribuinte, que deve tributo, do outro lado da relação, no polo ativo, estará o Estado que possui um crédito.

⁴⁶ COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação a exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p.173

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 339.

Entende-se que o primeiro elemento a ser observado é a norma tributária positivada. Assim, conforme consta no Código Tributário Nacional a isenção exclui o crédito tributário, vide Art. 175, inciso I do CTN⁴⁸ que ao traz, “excluem o crédito tributário: a isenção”, ou seja, o Código Tributário Nacional coloca a isenção como forma de exclusão do crédito. Desta forma, pela leitura simples da norma, há norma tributária, há conduta tributável, assim como há relação jurídica, mas ocorre a exclusão do crédito tributário, o que por consequência afasta a exigência do crédito tributário pelo ente público.

Evidente, o presente estudo não se satisfaz com a simples análise interpretativa da norma tributária pura, é necessário aprofundar o tema utilizando a doutrina tributária. O conceito jurídico de isenção não é pacificado, os juristas da área tributária divergem entre si, até por este motivo é enriquecedor lançar olhares para esta discussão. Os efeitos práticos para o que se propõe este estudo são similares, ainda assim é pertinente discussão para o Direito Tributário. Por este motivo, destaca-se o devido espaço para esta discussão.

A isenção é compreendida por parte da doutrina, e principalmente sob o ponto de vista de Becker, como uma formulação negativa que atua sobre a norma que instituiu tributação, negando a existência de relação tributária⁴⁹. Ou seja, sob este prisma, ainda que exista norma tributária e a conduta descrita na norma ocorra, a isenção tributária não permite que a relação tributária exista. Para esta doutrina, diante de uma isenção tributária a norma de incidência se quer chegar a produzir seus efeitos, uma vez que a norma isentiva impede que ocorra a formação da relação jurídica.

Outra perspectiva quanto ao instituto é extraída dos ensinamentos de Carrazza⁵⁰ que trata como “uma limitação legal ao âmbito de validade da norma jurídica tributária que impede que o tributo nasça”. Dizer que a isenção limita a validade da norma tributária é dizer, em outras palavras, que a isenção impede que a norma tributária alcance determinados fatos. Compreende-se que a atuação da

⁴⁸ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: 27 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 08 de agosto de 2024.

⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 327.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 326

norma de isenção ocorre antes mesmo da possibilidade da formação da relação jurídica, ela impede até mesmo que o tributo nasça.

Outrossim, a norma existe, pois, há previsão de incidência tributária sobre o fato, no entanto esta não alcança validade, impedindo que o tributo nasça. Neste mesmo sentido Harada⁵¹ aponta que:

Pelo critério da especificidade, no confronto de duas normas legais, aplica-se a norma específica em prejuízo da norma genérica. A norma de isenção é sempre uma exceção à norma genérica de tributação, traduzida como uma hipótese de não incidência juridicamente qualificada, ou seja, uma norma específica, exclusiva, distinta da norma genérica de tributação, aquela que define a hipótese de incidência tributária.

Assim, compreende-se como norma exclusiva, em decorrência da sua especificidade, atua sobre a norma genérica de tributação negando-lhe a incidência. Este formato aponta para uma não exigência tributária em decorrência do impedimento de produzir efeitos pelo requisito de validade, ou seja, uma não incidência juridicamente qualificada. A isenção afetaria a validade da norma, por este motivo atuaria antes mesmo da possibilidade de formação da relação jurídica entre polo passivo e polo ativo.

Outra corrente doutrinária pode ser extraída dos ensinamentos de Paulo de Barros⁵² que compreende que “a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência tributária, mutilando-os parcialmente”. Há, portanto, um conflito entre norma de incidência e norma de isenção, as normas incidem de forma simultânea. O que ocorre é que, a norma de isenção limita critério antecedente ou consequente. A norma isentiva afeta um dos elementos da regra matriz de incidência e uma vez que a RMIT não está completa, não é possível ocorrer a tributação.

Ainda, é válido observar a ponderação de Coêlho que atribui a isenção um caráter exonerativo pelo qual há uma exoneração interna que opera sobre a hipótese⁵³. Ou seja, a norma isentiva afeta a tributação por meio de uma exoneração

⁵¹ HARADA, Kiyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção – Doutrina e prática**. São Paulo: Editora Foco, 2020. p. 93

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 522.

⁵³ COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar**. 4. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 304. *E-book*. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530972509/epubcfi/6/44\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml22\]/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530972509/epubcfi/6/44[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml22]/4). Acesso em: 20 de julho de 2024.

na hipótese de incidência, diferente dos demais institutos que operam de forma externa ou afetam o consequente da norma tributária. Compreende-se que, a norma afeta especificamente a hipótese da regra matriz de incidência tributária.

As doutrinas possuem forte embasamento, e por este motivo merecem espaço nesta discussão. Uma doutrina compreende que a isenção tributária impede que ocorra o surgimento da tributação, atuando sobre a validade da norma tributária, está não nasce. A segunda corrente por sua vez compreende que a norma de isenção mutila um dos aspectos da hipótese de incidência, não impedindo que a relação jurídica nasça, mas impedindo que o crédito seja exigido. Ainda assim, o efeito prático obtido, independente da corrente doutrinária, é similar. Importante destacar que majoritariamente entende-se que não há impedimento à formação da relação jurídica, mas sim um impedimento à exigência do crédito tributário.

Para o presente estudo, a principal percepção que se pretende extrair é de que, diante de uma norma tributária que preveja tributação de determinado fato, a isenção é instituto que afasta esta tributação. Seja por não permitir que a relação jurídica se forme ou por mutilar um dos critérios da RMIT. Diante da vasta discussão teórica, é enriquecedor para o presente estudo, trazer também para a luz, o exemplo prático de concessão de isenção tributária. Para tanto apontasse a compreensão e exemplo elaborados por Colombo⁵⁴:

A isenção é a dispensa do pagamento do tributo por força de lei. Há lei que determina a cobrança de Imposto de Renda, no entanto há lei que dispensa quem percebe até determinado teto de pagar o tributo. É o caso do contribuinte do imposto de renda isento, pois, embora tenha auferido renda, está em patamar que a lei dispensa do pagamento do tributo.

De forma direta, há norma que estabelece tributação sobre determinada conduta dos contribuintes, neste exemplo auferir renda. Há também norma isentiva descrevendo situação específica em que este mesmo contribuinte fica isento de pagar determinado tributo, neste caso, auferir renda até certo patamar. Assim, o contribuinte que enquadrar-se em ambas as normas tributárias, ainda que preencha o suporte fático da tributação, será isento por força da segunda norma tributária. Desta feita, existem duas normas tributárias operando sobre o mesmo fato, uma tributando e a outra isentando.

⁵⁴ COLOMBO, Juliano. Colombo, Cristiano. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010. p. 78.

Nota-se que a isenção afastou a tributação, afetando diretamente o poder de tributar. Assim, começa a se perceber a semântica dos enunciados tributários. Isto é, a norma tributária é construída para que recaia sobre mesmo ente a capacidade para instituir determinado tributo e para criar isenção, uma vez que a isenção afeta justamente o poder para tributar. Exemplo claro está no Art. 151, inciso III da Constituição Federal⁵⁵ que traz “É vedado a União: Instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

Evidencia-se que a própria Constituição Federal, em respeito a competência tributária, restringe os poderes da União, não permitindo que esta atue sobre a competência dos demais entes. Logicamente, o artigo em questão dialoga com os demais artigos constitucionais que distribuem as competências tributárias estabelecendo o poder para tributar e para isentar. Carrazza⁵⁶ exemplifica bem “em rigor, a competência para tributar e a competência para isentar são como o verso e o anverso de uma mesma moeda. Ou, dito de outro modo (menos metafórico), se a lei pode validamente tributar, só a lei pode validamente isentar”.

Por este motivo, quis o legislador garantir que está “moeda” estivesse sob inteiro poder do ente competente por cada tributo. Assim, caberá a cada ente tributar e conceder isenção nas formas que a lei permitir. Além disso também deve ser observado a limitação contida na Constituição Federal⁵⁷ em seu §6º do Art. 150 que determina:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

No tocante às alterações legislativas que importem na diminuição da capacidade arrecadatória há elementos que requerem destaque. Qualquer alteração de norma tributária desta natureza deve ocorrer somente por meio de lei específica,

⁵⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 796.

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

o que, por consequência faz concluir que qualquer isenção, por exemplo, está obrigada a passar pelo devido processo legislativo para ser válida. Esta obrigatoriedade busca afastar atos discricionários, ao mesmo passo que resguarda a competência legislativa.

Assim, além de observar a competência tributária de forma que somente o ente competente possua legitimidade para tributar e isentar, também deve se observar a obrigatoriedade, em se tratando de isenção, de respeitar o rito legislativo específico. Desta feita, no interesse de afastar a tributação, deverá o agente público competente, implementar esta medida por meio de lei específica. Isto é, a isenção deverá ocorrer por lei específica justamente para definir todos os elementos exigidos para a validade da norma tributária.

Além disso, é necessário observar que está obrigatoriedade existe em decorrência de um dos principais princípios constitucionais, o princípio da legalidade e por este motivo, obriga uma observação mais profunda. Colombo⁵⁸ observa:

A isenção deverá ser veiculada por lei, em total respeito ao princípio da legalidade, porque, o ente tributante pode realizar contratos administrativos prevendo a instituição de isenção, como ocorre quando se deseja atrair grandes investimentos. Tal benefício, entretanto, somente terá força no âmbito do direito tributário se veiculado por lei.

Perceba-se, da mesma forma que o princípio da legalidade existe para que não ocorra a cobrança de tributos sem a existência de lei prévia, o princípio também limita a concessão de isenções tributárias, as quais somente podem existir por meio de lei. Compreenda-se que sem lei específica não deve haver isenção tributária, esta medida existe primeiro para resguardar a competência tributária e segundo para evitar que se afaste a tributação de forma inadequada, sem a observação dos elementos exigidos pela Constituição Federal.

Também em atenção a competência tributária, o segundo elemento que é merecedor de destaque é o cuidado do constituinte ao mencionar as esferas federais, estaduais e municipais para por meio de lei específica isentar tributo. Neste sentido Machado⁵⁹ é categórico uma vez que “o poder de isentar é inerente ao poder de tributar, de sorte que sendo o tributo da competência dos Estados, ou do Distrito

⁵⁸ COLOMBO, Juliano. Colombo, Cristiano. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010. p. 177.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed, São Paulo: Atlas, 2015. p. 178.

Federal, ou dos Municípios, a União na verdade não pode instituir isenção.” Evita-se que um determinado ente afaste ou prejudique a arrecadação de outro ente estatal. Há amplo respeito à competência tributária.

É perceptível a importância do emprego do meio adequado para afastar a tributação, seja por meio da isenção ou outros institutos. Neste sentido Gadelha observa que a isenção é autolimitação, visto que, o próprio ente limita o seu próprio exercício em decorrência de um interesse socioeconômico⁶⁰. Por este motivo, quis o constituinte resguardar a cada ente o poder para autolimitar sua própria arrecadação, afastando interferências externas e ainda obrigou o emprego do rito legislativo adequado.

Estabelecida a natureza jurídica das isenções tributárias e suas principais nuances para fins de legalidade e validade, parte-se para a compreensão das formas de concessão de isenção. Isto é, qual o formato que o Estado oferta isenções aos contribuintes, principalmente quando o faz por meio de incentivos. Assim dizendo, resta compreendido que as isenções, principalmente as que operam como incentivos devem estar previstas em lei, como também devem observar a competência tributária. Ainda assim há mais de uma forma de isenção que pode ser concedida por entes públicos, a isenção gratuita e a isenção onerosa.

Portanto, é mandatório lançar olhares para estas formas de isentar para pinçar aquela adequada a concessão de benefícios fiscais. Ocorre que, o meio mais comum de concessão do instituto, é a concessão de forma simples, ou seja, basta que o contribuinte preencha os requisitos básicos descritos na norma para que faça jus a isenção, tal qual o exemplo anterior da isenção do imposto de renda até certo patamar de renda. Ou seja, tal qual o tributo incide quando preenchidos os elementos da RMIT, quando preenchidos os requisitos da isenção está se perfectibiliza, sem a necessidade de contrapartidas.

As isenções tributárias simples, podem inclusive por força de lei serem revogadas a qualquer momento. O Art. 178 do CTN⁶¹ é taxativo “a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser

⁶⁰ GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma e federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 109

⁶¹ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 08 de agosto de 2024.

revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”. Destaca-se que a própria lei, por meio deste dispositivo, diferencia as isenções concedidas de forma simples e as de forma onerosa, ou seja, por prazo e condições específicas.

Ainda assim, mesmo que a revogação de benefícios fiscais não onerosos possa ocorrer a qualquer tempo, estes devem atentar ao princípio da anterioridade. Conforme RE 564225, revogação de benefícios fiscais é forma de aumento de tributo de forma indireta e em que pese possam ocorrer a qualquer tempo, deverão observar o princípio da anterioridade não produzindo seus efeitos imediatamente e não surpreendendo contribuintes⁶². Claramente o ato de revogar isenções simples não pode ser confundido com o momento de produção de seus efeitos. Ocorre que, este entendimento ainda sofre modificação quando as isenções são concedidas por meios onerosos.

Isto é, em se tratando de benefícios fiscais concedidos em decorrência de contraprestação, Shoueri⁶³ expõe que “tal regra sofre, entretanto, importante exceção no caso de isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições”. Isto é, a isenção condicionada ou onerosa não poderá ser revogada a qualquer tempo. Importa compreender que diferente das isenções simples, as onerosas estabelecem exigências aos agentes econômicos para que este possa usufruir do afastamento da tributação.

Estas exigências costumeiramente obrigam os agentes a adotarem condutas que geram custos. Entenda-se, para enquadrar-se na isenção tributária simples basta que o contribuinte realize a hipótese descrita na norma, na isenção onerosa, exija contrapartida, por este motivo trata-se de isenção condicionada e concedida por tempo determinado. Justamente por gerar custo ao agente Paulsen pontua que, neste caso, há direito adquirido, uma vez que houve prazo determinado e condição

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário 564225/RS**. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. Primeira Turma. Relator(a): MARCO AURÉLIO julgado em 02-09-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur285016/false>. Acesso em 24 de agosto de 2024.

⁶³ SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 754.

estabelecida. Há direito adquirido justamente pela natureza da isenção condicionada⁶⁴.

Nestes casos, sequer há de se falar do princípio da anterioridade, os benefícios condicionados ou onerosos não podem ser suprimidos, independente de observação deste princípio. Em que pese a norma isentiva possa ser revogada, esta revogação surtirá efeitos somente para os contribuintes que não estejam usufruindo da isenção condicionada. Para os agentes que tenham atendido às condições estabelecidas pela norma, a isenção será válida até o prazo estabelecido pela norma, uma vez que se trata de direito adquirido.

Oportuno observar que, o entendimento também é reforçado pela própria Suprema Corte por meio da Súmula 554⁶⁵ no sentido de que “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”. Ou seja, tanto doutrina quanto jurisprudência são claros, isenções tributárias condicionadas, contendo prazo e contraprestação não podem ser tratadas como isenções simples e serem revogadas a qualquer tempo. Remonta-se ao princípio da segurança jurídica, uma vez cumprida as exigências normativas para concessão da isenção onerosa, não pode o contribuinte ser surpreendido com sua revogação.

Isto ocorre justamente pela natureza destas, Carrazza⁶⁶ destaca que “isenções condicionais também são chamadas bilaterais ou onerosas, porque, para serem fruídas, exigem uma contraprestação do beneficiário. Ele é que deve decidir se vale, ou não, a pena fruir desta vantagem”. Assim, presume-se que o contribuinte para fazer jus a isenção onerosa teve que aderir a determinadas condições, afastando a possibilidade de sua revogação a qualquer tempo. É válido destacar as nuances do instituto, assim observa-se os estudos de Carota⁶⁷ que diferencia:

CARÁTER GERAL – Alcança a totalidade da sujeição passiva do Fato Gerador ou de uma parcela desta. Concedido independente de requerimento dos interessados, ou qualquer formalidade adicional.

⁶⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 280.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 554**. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2283>. Acesso em 24 de agosto de 2024.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 807.

⁶⁷ CAROTA, José Carlos. **Planejamento tributário e incentivos fiscais empresariais**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2023. p. 210.

CARÁTER INDIVIDUAL – Concedido caso a caso mediante despacho administrativo da autoridade competente designada pela lei. Só concedido mediante requerimento. O contribuinte tem que atender os requisitos legais.

Leia-se, a isenção geral é sinônimo da isenção simples pois, ao preencher a conduta descrita na norma, o contribuinte fará jus automaticamente ao benefício fiscal, sem necessidade de formalidades que comprovem uma contrapartida. Basta existir norma de tributação, norma isentiva e a simples conduta descrita em ambas as normas. Por outro lado, a isenção individual é sinônimo da isenção onerosa, uma vez que, ainda que qualquer contribuinte possa fazer jus, será necessário a realização de contrapartida e da sujeição ao ente público para perfectibilizar a isenção tributária.

Destaca-se a diferença, em ambos os casos há norma de tributação e há norma isentiva, no entanto, em um caso basta que a conduta, fato descrito em ambas as normas, ocorra para que o tributo seja isento, na outra, é necessário atender medidas específicas estabelecidas na norma isentiva. Sendo assim, ao cumprir determinada especificação e submetê-la ao Estado, o contribuinte faz nascer uma relação bilateral. Ou seja, o Estado determina condições, as quais geram custos ao contribuinte, para concessão de determinado incentivo fiscal.

Trata-se de uma das formas de utilização do tributo para orientar conduta, ou seja, trata-se de extrafiscalidade, uma expansão da natureza puramente fiscal do tributo. Oportuno destacar a compreensão de Brito, o ente ao utilizar incentivos fiscais adota postura financeira e dualista, uma vez que, por meio de sua intervenção promove o desenvolvimento econômico e proporciona o bem-estar social⁶⁸. Claramente, ao diminuir a carga tributária o ente público atua de forma extrafiscal em prol dos princípios constitucionais do desenvolvimento econômico e bem-estar social.

Diversos são os exemplos de isenções tributárias operando como forma de incentivo em prol do desenvolvimento econômico e bem-estar social. Dentre os diversos exemplos vale destacar duas normas brasileiras que geram incentivos fiscais, sendo eles o Decreto Lei que cria a Zona Franca de Manaus e seus incentivos e a outra a Lei que determina isenções tributárias nas exportações de produtos e mercadorias.

⁶⁸ BRITO. Edvaldo Pereira. **Atividade Financeira do Estado**. MARTINS, Ives Granda da Silva. MENDES, Gilmar. NASCIMENTO, Carlos Valder do. (orgs.) Tratada de direito financeiro. 1. v. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 24

fará jus aos benefícios qualquer empresa que produza em território brasileiro e exporte mercadorias e produtos. Busca-se manter e atrair empresas em território nacional, cria-se situação fiscal competitiva em termos globais, pois, mantendo e atraindo empresas para o território nacional é gerado o desenvolvimento socioeconômico e aumenta-se o nível de bem-estar social em todo o Brasil.

Esta relação entre a concessão de incentivos tributários e o desenvolvimento econômico e bem-estar social, é elemento crucial para compreensão deste instrumento e de sua legalidade. Desta feita, é necessário conceituar o termo desenvolvimento econômico, que nas palavras de Benfatti⁷¹ “diferencia-se do simples Crescimento Econômico pelo fato de que a riqueza produzida se reverte em prol do bem-estar social, sendo então íntima a relação entre ele e a Economia”. Sendo assim, o mero crescimento econômico não se confunde com desenvolvimento econômico, este somente se perfectibiliza quando há aumento de bem-estar social, ou seja, quando se geram efeitos (externalidades) positivos na sociedade e não somente na economia.

Por este motivo, os entes públicos atuam de forma extrafiscal, intervindo no mercado em prol do desenvolvimento da sociedade. Ao atuar de forma extrafiscal, Nascimento observa que o Estado utiliza da tributação para gerar facilidades ou dificuldades e assim fazer com que os agentes econômicos atuem em prol da obrigação constitucional de gerar desenvolvimento econômico e proporcional equilíbrio social⁷². Portanto, a extrafiscalidade permite ao Estado intervir na economia, sendo pertinente compreender esta natureza dos tributos.

Desta feita, uma vez compreendida a sistemática da tributação, assim como as razões de existir tributo e os limites constitucionais para esta imposição e estabelecido o instituto da isenção tributária, será possível a seguir, lançar olhares para a extrafiscalidade. Isto é, conceder benefício fiscal em prol do desenvolvimento econômico e aumento dos níveis de bem-estar social é clara manifestação de conduta extrafiscal do Estado. Desta forma, é mandatório detalhar a extrafiscalidade.

⁷¹ BENFATTI, Fabio Fernandes Neves. **Direito ao desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 23. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502229525/pageid/181>. Acesso em: 20 de agosto de 2024.

⁷² NASCIMENTO, Fábio Severiano do. **Algumas contribuições teóricas da Análise Econômica do Direito no estudo da tributação**. Revista de Direito da Cidade. 3. v. Rio de Janeiro: 2011. p. 249.

2.2 Extrafiscalidade, função da tributação para além da mera arrecadação

A extrafiscalidade da norma tributária possui na doutrina diversas definições. Aqui pretende-se abordar as principais definições desenvolvidas pela doutrina relacionadas à utilização da norma tributária como forma de induzir comportamento. Ainda assim, é frutífero listar quais são as principais acepções do tema, para tanto é válido utilizar o destaque de Bicalho⁷³:

a) a extrafiscalidade apresenta-se como uma faculdade do legislador; b) a extrafiscalidade, ao lado da fiscalidade, é uma função dos tributos c) a extrafiscalidade é um elemento finalístico dos tributos, de modo que está relacionada ao cumprimento da pauta axiológica da Constituição; d) a extrafiscalidade é instrumento da atuação interventiva do Estado.

Este rol de característica resume bem o que é a extrafiscalidade, destaca-se o caráter finalístico e intervencionista dos tributos extrafiscais, estes são fatores primordiais para compreender a utilização de tributos como normas indutoras de comportamento dos agentes. Ademais cabe destacar uma possível contradição entre as primeiras definições, isto é, sendo a extrafiscalidade uma função do tributo que acompanha a própria fiscalidade, a de se questionar como se pode considerar uma faculdade do legislador se as características (fiscal e extrafiscal) estão presentes lado a lado.

Evidentemente existem formas distintas de compreender a extrafiscalidade. Notadamente, a principal questão que se pretende analisar é como o Estado pode por meio de políticas governamentais estimular ou desestimular determinadas condutas por meio da tributação. Gonçalves⁷⁴ observar “a ideia de intervenção é contemporânea da de Estado, pois sempre que este produz normas jurídicas, há um ato de intervenção”. Oportuno destacar que há outras formas de intervenção estatal que vão além da tributação, no entanto, não se pretende lançar olhares para estas outras opções, aqui pretende-se estudar somente as intervenções na sociedade por meio da tributação.

⁷³ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014. p. 165.

⁷⁴ GONÇALVES. Oksandro Osdival. RIBEIRO. Marcelo Miranda. **Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito**. Economic Analysis of Law Review. v. 4. n. 1. Brasília: 2013 p. 87. Disponível: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/4%20EALR%2079/2874>. Acesso em: 01 de julho de 2024.

Cabe ressaltar que qualquer norma, tributária ou não, faz efeito sobre os agentes, influenciando e modificando condutas conforme os efeitos ocasionados. Portanto o caráter extrafiscal da norma tributária não aparenta ser uma faculdade do legislador, mas sim algo constante na norma. Em outras palavras Rocha⁷⁵ é categórica “as regras legais, neste aspecto, funcionam como incentivos ou como uma forma de inibir condutas. Assim, os atos praticados pelos agentes são pautados pela lei, cabendo a estes o conhecimento prévio das regras do jogo”. Assim, ao incluir uma norma no ordenamento jurídico, o ente possui expectativa de que, ao conhecer a norma, os agentes adotem determinadas condutas.

Desta feita, a tributação pode ser, uma vez que é norma, instrumento para induzir conduta. Portanto, caberá ao ente público utilizar de sua competência tributária para utilizar a tributação com instrumento de incentivar ou inibir conduta do contribuinte. Tal conduta é difundida em diferentes ordenamentos jurídicos, Zilveti⁷⁶ observa que “o intervencionismo fiscal se tornou regra, de sorte que o tributo tem três metas: a) persegue a renda nacional; b) afeta os negócios econômicos e a economia nacional; c) induz o comportamento dos seres humanos”. Há clara ampliação das funções estatais, sobrepondo a neutralidade estatal.

Percebe-se que, o caráter fiscal e arrecadatário do tributo é constantemente referenciado, uma vez que é razão de existir. Segundo, em que pese exista para financiar o aparato estatal necessário para a vida em sociedade, ainda assim será custo que afeta negócios e por consequência a economia do país. O que se adiciona neste momento é a compreensão que, além dos aspectos anteriores, também se entende que a norma tributária modifica o comportamento dos agentes, ou seja, atua de forma extrafiscal. Isto ocorre independente da vontade dos agentes públicos. Ainda assim, podem este utilizar o caráter extrafiscal de forma proposital, visando determinados objetivos.

O questionamento a ser feito é: uma vez que normas em âmbito geral, geram intervenções na conduta dos agentes, pode a norma tributária ser utilizada de forma

⁷⁵ ROCHA, Lara Bonemer Azevedo da. RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **Eficiência e Justiça**. RIBEIRO, Márcia Carla Pereira (et al). Análise econômica do direito: justiça e desenvolvimento. 1. Ed. Curitiba: CRV, 2016. p.169.

⁷⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional**. Revista de Direito Tributário Atual. n. 19. 2005. p. 29. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1701>. Acesso em: 27 de jul. de 2024.

deliberada para intervir nas estruturas econômicas e sociais? E além, de qual maneira isso ocorre? Rotta⁷⁷ responde:

A livre concorrência e a iniciativa podem, sim, sofrer interferências do Direito tributário, como no caso de isenções, incentivos fiscais e imunidades que privilegiam os objetivos do Estado, bem como são veiculadas por meio de normas tributárias indutoras, mas dentro da ponderação dos valores e princípios constitucionais.

Perceba-se, toda norma é ato de intervenção da conduta dos agentes, o que pode ocorrer naturalmente ou propositadamente gerando incentivo ou desincentivo, portanto, a norma tributária também poderá ser instrumento de intervenção estatal. Ocorre que, a norma tributária assume facilmente a natureza de norma indutora. Ainda assim, cabe destacar que é necessário utilizar a norma tributária como forma de indução, ponderar os valores sociais que justificam esta conduta e principalmente os princípios constitucionais que limitam esta atuação.

Importante destacar que, a norma tributária por si só não possui objetivo econômico ou social, por mais que existam reflexos de forma natural, o objetivo central da norma tributária será tradicionalmente a arrecadação em prol dos serviços públicos. Neste sentido Becker⁷⁸ argumenta “como todo Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu ‘objetivo próprio’ (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política. Esta (política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômicos-sociais”. Trata-se de um meio para um objetivo final, quem possui objetivo econômico ou social é a pessoa pública de direito público que estabelece uma política pública alinhada com estes objetivos.

Quer dizer, a norma tributária não possui objetivo de incentivar ou desincentivar condutas, a norma tributária somente é instrumento pelo qual o Estado faz com que suas políticas públicas sejam contempladas, além da mera arrecadação. Trata-se de um meio para um objetivo e mesmo que de forma instrumental, a norma tributária servirá, nestes casos, para além da simples arrecadação, mas também para o objetivo de induzir determinadas condutas.

⁷⁷ ROTA, Edemar. SEVERO, Rodfrigo. **Políticas públicas tributárias e normas tributárias indutoras**. Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais. v. 8. n. 2. 2023. p. 103. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/index.php/rppi/article/view/67361>. Acesso em: 27 de jul. de 2024.

⁷⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 638.

Trennepohl⁷⁹, destaca que “a competência tributária e a própria instituição de tributos não servem, unicamente, à arrecadação, mas, também, à intervenção do Estado no domínio econômico”.

Este caráter intervencionista, que além de arrecadar, influencia na economia e na sociedade, faz com que a extrafiscalidade seja tema extremamente pertinente. Para Gadelha⁸⁰ trata-se “em tese, importante mecanismo de implementação de tentativa de equilíbrio social, fundindo na atividade arrecadatória do Estado, consubstanciando o rochedo central das políticas fiscais reinantes no estandarte democrático”. Trata-se de mecanismo de destaque para implementação de políticas públicas de desenvolvimento socioeconômico. É, portanto, tema extremamente atual e que merece espaço na presente monografia.

O presente estudo busca justamente compreender e contribuir para o acesso aos incentivos fiscais, assim, busca-se afastar a assimetria informacional com relação ao tema. Ocorre que, o incentivo fiscal tributário é concedido, tradicionalmente, por meio de uma isenção. Isto é, uma isenção faz com que o custo de determinadas operações seja reduzido, o que gera o incentivo necessário para que os agentes realizem operações. Basicamente, o benefício fiscal opera por meio de isenções tributárias, estas por sua vez afastam custos de transação, o que acaba por induzir o comportamento empreendedor.

Ao cabo, o incentivo tributário que afasta a tributação por meio de isenção é manifestação pura do caráter extrafiscal da tributação. Desta feita, observa-se o ensinamento de Hugo de Brito Machado⁸¹ que determina “diz o tributo extrafiscal quando este é utilizado com o objetivo de intervir na atividade econômica, impulsionando-a em sentido diferente daquele em que é impulsionada pelas denominadas leis de mercado”. Assim, rapidamente conceitua-se como extrafiscal toda a norma tributária que permite ao Estado exercer influência sobre a atividade econômica alterando a conduta padrão dos agentes.

Importa destacar, apresenta-se propositadamente a doutrina quanto ao tributo extrafiscal, nomenclatura tradicionalmente utilizada para explicar o aumento de tributo com a finalidade de induzir negativamente os agentes, ou seja, afastar

⁷⁹ TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 129.

⁸⁰ GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma e federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 97.

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 154.

conduta. Ocorre que, o caráter extrafiscal, o qual pretende-se compreender, está presente tanto na indução positiva quanto na notória indução negativa. De fato, ainda que o tributo extrafiscal faça parte da norma tributária em sentido amplo, este acaba sendo empregado tradicionalmente na análise de tributos que afastam condutas, mais do que nas situações em que se aproximam de determinadas condutas.

Desta feita, busca-se estabelecer o conceito de tributo extrafiscal para auxiliar na compreensão da norma tributária extrafiscal de forma mais ampla. Isto é, embora versem do mesmo assunto em esferas diferentes, a sua razão de existir não muda, segue sendo a mesma. Em outras palavras, o caráter extrafiscal está vinculado à natureza, a função, seja em sentido amplo quando aplicado a norma tributária ou quando aplicado de forma mais estrita, quando aplicada a um tributo especificamente.

Cabe compreender que a competência tributária pode ser exercida para intervenção de domínio econômico tanto aumentando tributos quanto diminuindo tributos. Isto é, ao exercer sua competência para isentar e por consequência fornecer incentivo econômico, o ente está utilizando sua competência para gerar uma extrafiscalidade e induzir comportamento dos agentes privados, tanto quanto ocorre o aumento de alíquotas para desincentivar condutas. Trata-se, conforme destaca Dias⁸² de implementação de políticas fiscais:

A política fiscal, nas atuais economias capitalistas, tornou-se importante a partir do fato de que, sob a democracia, o governo federal é solicitado a desempenhar um papel ativo na promoção do desenvolvimento econômico e da equidade social e promover a estabilidade econômica. Essa importância está relacionada aos seus principais objetivos.

Oportuno reforçar que a tributação possui como seu objetivo básico arrecadar, isto para manutenção da atividade do Estado. Ainda assim, mesmo que este seja o objetivo central do tributo, cresce cada vez mais a natureza extrafiscal contida em todos os tributos, uma vez que cresce a necessidade de intervir na economia para incentivar o seu desenvolvimento. Para Eltz o objetivo típico do

⁸² DIAS. Marcos de Carvalho. **Economia fundamental**. São Paulo: Érica, 2015. p. 115

tributo é a arrecadação para manutenção da atividade estatal enquanto a extrafiscalidade é atípica e ocorre de acordo com as políticas públicas do ente⁸³.

É notória, a necessidade de intervir na economia em prol do desenvolvimento socioeconômico do país, isto é, cresce continuamente a necessidade de implementação de políticas fiscais. Assim, em que pese a extrafiscalidade possa ser considerada uma função atípica da tributação, a implementação de políticas fiscais que intervenham na econômica, ou seja, em prol de uma política pública, faz com que o caráter extrafiscal ganhe maior destaque, aproximando-se ainda mais do objetivo central arrecadatário da tributação.

Nesta linha de compreensão Becker entende que em todo tributo está contida a natureza fiscal, mas também estará a natureza extrafiscal, não sendo possível tratar de tributo excluindo o finalismo extrafiscal uma vez que a tributação é instrumento de equilíbrio econômico-social⁸⁴. Outrossim, a extrafiscalidade é, também, um dos principais objetivos dos tributos. Ainda que, normalmente o caráter fiscal sobressaia-se ao caráter extrafiscal, esta máxima em determinados momentos sofre inversão.

Destaca-se que, ainda que o caráter extrafiscal esteja contido em toda norma tributária, existem normas que possuem como principal característica esta extrafiscalidade, acima inclusive da finalidade fiscal. Tais normas possuem como objetivo principal a indução de comportamento, sendo criadas para isto, Leão⁸⁵ aponta:

A possibilidade de identificação das normas tributárias extrafiscais a partir da existência de uma finalidade precipuamente não arrecadatória, mas sim vinculada a fins políticos, econômicos ou sociais, tais como, a promoção do meio ambiente, o incentivo (ou desincentivo) ao consumo de determinados bens ou de determinado setor industrial, a redistribuição de riquezas, o incentivo a determinadas regiões menos favorecidas, dentre outras inúmeras possibilidades, cada vez mais presentes no cenário brasileiro.

⁸³ ELTZ, Magnum Koury de Figueiredo. **Fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade**. ELTZ, Magnum Koury de Figueiredo (et al). Constituição e tributação. Porto Alegre: Sagah, 2018. p. 71. *E-book*. Disponível em: <https://biblioteca-a.read.garden/viewer/9788595024052/capa>. Acesso em: 20 de junho de 2024.

⁸⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 640.

⁸⁵ LEÃO, Martha, **Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade**: a Importância da Finalidade da Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. Revista Direito Tributário Atual. n. 34. 2015. p. 306. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acessado em: 27 de jul. de 2024.

É notória a finalidade não arrecadatória que tributos podem assumir. Racionalmente, compreende-se que a utilização da norma tributária como forma de intervir no mercado em prol de promover melhora na economia e na sociedade pode ser um dos principais objetivos da norma. Por conseguinte, estas normas, que possuem a finalidade de induzir determinadas condutas acima da finalidade arrecadatória são ditos tributos extrafiscais em decorrência da sua finalidade. Esta finalidade é facilmente percebida naquelas normas em que se determina o afastamento do tributo, como no caso das normas que estabelecem benefícios fiscais.

Nesta toada, percebe-se que as isenções tributárias presentes nos benefícios fiscais, objeto em análise no presente estudo, assumem caráter extrafiscal a depender de sua finalidade. Observa Schoueri⁸⁶ tratar-se de “técnica que serve tanto aos objetivos extrafiscais (gênero) como aos arrecadatórios e aos simplificadores. A diferença não se encontra no modo de agir a norma, mas em sua função e por conseguinte, em seu regime jurídico”. Sendo assim, a função a que se presta fará com que a norma contenha, ou não, o caráter extrafiscal a frente do arrecadatório, de forma que a norma que isenta sem objetivo de induzir comportamento não assume necessariamente postura extrafiscal.

O Estado em prol de fins políticos, econômicos ou sociais institui benefício fiscal que utilizará de uma isenção tributária para induzir economicamente o contribuinte. Assim conforme menciona Gonçalves, percebe-se que não necessariamente a finalidade da extrafiscalidade seja econômico, mas é por meio da questão econômica que o Estado induzirá condutas e atingirá suas políticas públicas⁸⁷. Ou seja, o efeito econômico causado pela ausência da tributação é o meio pelo qual o Estado induz o comportamento dos agentes.

Trata-se da mão invisível do estado alterando por meio do tributo o equilíbrio de mercado e não apenas como mantenedor de serviços públicos, mas através dos tributos arrecadados. Isto é, o Estado não atua diretamente no mercado, assim

⁸⁶ SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 207.

⁸⁷ GONÇALVES, Oksandro Osdival. BONAT, Alan Luiz. **Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais**. AZEVEDO, Fernanda Rodrigues Saldanha de. (coord). Revista Jurídica da Presidência. 20. v. 121. Brasília: Centro de Estudos Jurídicos da Presidência, 2018. p. 396. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Rev-Jur%C3%ADica-da-Presid%C3%A2ncia_n.121.pdf. Acesso em: 10 de julho de 2024.

como também não ordena diretamente que sejam realizadas determinadas operações. Muito antes pelo contrário, o ente público disponibiliza aos agentes privados incentivos tributários que estejam relacionados às suas políticas públicas e desta forma, utiliza a norma tributária de forma extrafiscal.

Assim, o Estado utilizará o tributo para além da sua natureza arrecadatória. Move-se o mercado e seus agentes por meio da norma, ou seja, move-se o mercado com a mão invisível. Destaca-se, essa natureza nas falas de Gadelha que aborda o ato de tributar como não sendo limitado ao caráter arrecadatório, o ato de tributar ou não tributar está também relacionado com a implementação de políticas públicas específicas voltadas ao estímulo de determinadas condutas que beneficiam a sociedade⁸⁸.

Diante destas análises torna-se difícil tratar qualquer tributo somente sob a ótica fiscal, sua natureza extrafiscal sempre estará presente, em que pese possa ser modulada para ter mais ou menos ênfase. Isto é, compreende-se que ao exercer pressão sobre os preços praticados pelo mercado, o tributo agirá de forma extrafiscal, ainda que não tenha sido instituído com esta finalidade. Da mesma forma, quando instituído com esta finalidade, teoricamente, a pressão sobre os preços praticados pelo mercado será mais perceptível. Ainda assim, é imprescindível observar conforme ressalta Fortes⁸⁹:

Em uma economia capitalista, os preços dos produtos devem ser definidos pelo próprio jogo do mercado, cabendo ao Estado tão somente ações positivas no sentido de coibir as externalidades causadas pelo próprio regime de produção, fiscalizando, incentivando ou planejando as atividades econômicas quando assim se fizer necessário.

A necessidade de intervenção no domínio econômico deve ser regra para a intervenção estatal no mercado. Isto é, salvo quando necessário o próprio mercado irá regular sua oferta e demanda, assim como seus preços e, portanto, somente quando o mercado não lograr êxito em se autorregular, haverá a necessidade de intervenção no domínio econômico. No entanto, ainda que não ocorra no intuito de intervir no mercado, o tributo sempre será custo de transação presente na economia, ou seja, sempre afetará o mercado de alguma forma.

⁸⁸ GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma e federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 95.

⁸⁹ FORTES, Fellipe Cianca. BASSOLI, Marlene Kempfer. **Análise Econômica do Direito Tributário: Livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal**. v. 14. Londrina: Scientia Iuris, 2010. p. 244.

Conforme Furlan⁹⁰ enfatiza “a tributação não é neutra, muitas vezes o legislador utiliza o tributo como instrumento indutor de comportamentos (extrafiscalidade).” Ocorre que, justamente por agregar custo de transação para os agentes privados, a tributação não pode ser considerada um elemento neutro, ainda que instituída somente com função arrecadatória. Isto ocorre pois, não é possível tratar de tributo sem observar seu efeito extrafiscal, que estará sempre presente quando houver tributação, mas será enfatizado quando este for utilizado deliberadamente como forma de controlar ou ao menos induzir o mercado.

Assim, diante da impossibilidade de neutralidade e considerando seu potencial beligerante, a utilização da norma tributária para fins extrafiscais, somente justifica-se diante de externalidades que precisam ser corrigidas. Portanto, a elaboração de um planejamento fiscal estatal, contendo normas de caráter extrafiscal, para deliberadamente induzir a o mercado se justifica nos casos em que se busca afastar externalidades, tais como os custos de transação causados pela própria tributação. Depreende-se que, a concessão de incentivos fiscais como meio de intervir no domínio econômico em decorrência destas externalidades é justificável e atende ao caráter da necessidade.

De fato, o ato de tributar não é um ato neutro, a simples existência de tributo incentiva ou desincentiva determinadas condutas, o que é amplificado com aumento ou diminuição de tributos. Cassone⁹¹ apresenta que “tributos que são aumentados ou diminuídos em face de outros fatores que não os puramente fiscais, hipóteses em que recebem a denominação de tributo ‘extrafiscal’”. Destaca-se, ainda que se entenda que o caráter extrafiscal sempre estará contido no tributo, ao aumentar ou diminuir um tributo o ente enfatiza esta extrafiscalidade, principalmente quando não realiza estas alterações em função da necessidade de arrecadação.

Isto ocorre, pois, ao tributar, o ente público arrecada e em conjunto, a depender da carga tributária, pode desincentivar condutas. Em igual medida, ao não tributar é possível e provável que o ente incentive determinadas condutas, ainda que não arrecade indiretamente. Nesta hipótese o caráter extrafiscal se sobrepõe ao fiscal, em sobre partida, principalmente quando há a hipótese de incidência e retira-

⁹⁰ SILVA. Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 197.

⁹¹ CASSONE. Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 286.

se a tributação. Em outras palavras, quando há incentivo fiscal, compreende-se que o estado esteja estimulando uma conduta.

Neste sentido Becho⁹² pontua, a “extrafiscalidade designa os tributos que não possuem apenas importância fiscal, mas vão além do interesse arrecadatório, abrangendo objetivos diversos, como a regulação do mercado produtor ou consumidor de bens.” Coloca-se em destaque a utilização do tributo como forma de regulatória. Esta regulação ocorre para influenciar agentes privados, sejam estes produtores ou consumidores, que diante de uma norma poderão alterar a forma de alocação de seus recursos. Este fenômeno é anotado por Carvalho⁹³:

Além da função fiscal dos tributos, sumamente arrecadatória, outra menos frequente, mas de grande importância para o Estado, é a utilização de tributos com o fim de alterar a alocação dos recursos. Tal função é a extrafiscal, que significa utilizar normas tributárias com o intuito de gerar incentivos para que os contribuintes ajam de determinada forma, por exemplo, consumir mais ou menos determinado produto.

A decisão por consumir ou produzir é resultado de um processo racional similar, este processo ocorre em decorrência da decisão por utilizar os recursos disponíveis para cada agente. Daí a conexão entre norma e conduta dos agentes, conforme a norma altera custos de transação o agente altera sua alocação de recursos. Evidentemente o processo racional dos agentes observa diversos fatores, mas o principal destes é os custos para realização de operações. Por este motivo, Estado utiliza a alteração da norma tributária para incentivar ou desincentivar conduta. Está é a função extrafiscal do tributo, incentiva ou desincentiva por meio da carga tributária o consumo ou produção de bens e serviços.

Nota-se, ao atuar de forma extrafiscal gerando incentivo positivo, os contribuintes de forma racional irão consumir ou produzir mais, tendo em visto os menores custos de transação, ou seja, no caso da majoração de tributo o Estado desincentiva as operações de determinado produto ou serviço, pois criou incentivo negativo com o aumento dos custos de transação. Trata-se do contribuinte alocando seus recursos conforme o custo de transação, isto ocorre pela alteração do equilíbrio de mercado, o qual será analisado oportunamente. Momentaneamente, cabe compreender que o Estado diante da necessidade de intervenção no domínio

⁹² BECHO. Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 49.

⁹³ CARVALHO. Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 166

econômico, poderá utilizar o caráter extrafiscal da norma para alterar a forma de alocação de recursos dos agentes.

Ademais, também se deve destacar bem a utilização da norma tributária como meio de controle do mercado, ou ao menos como meio de influenciar indiretamente, por meio dos agentes o mercado. A devida Análise Econômica sobre esta indução, assim como o porquê de os agentes privados modificarem sua conduta, será oportunamente desenvolvida mais adiante de forma adequada. Sendo assim, de momento, cabe expandir novamente a natureza meramente arrecadatória do tributo para uma natureza mais complexa, a fim de firmar estes conceitos. Cassone⁹⁴ deixa claro:

De regra, a receita pública derivada advém da arrecadação tributária, denominada de “fiscal”, no sentido de que ela é destinada a custear as despesas do Estado, para que este possa atingir suas finalidades. Assim, a natureza extrafiscal do tributo surge para regular mercados, internos e externos, ou por outras razões que não de natureza puramente fiscal.

Evidencia-se que a extrafiscalidade autoriza a utilização do tributo como forma de regular o mercado, sejam estes internos e externos, outrossim existe dentro do caráter extrafiscal um caráter regulatório. Trata-se de instrumento de planejamento de políticas públicas. Assim, Trennepohl observa que ao disponibilizar incentivo fiscal o estado está incentivando conduta para atingir determinados objetivos estabelecidos em suas políticas públicas⁹⁵. Importante ressaltar que a extrafiscalidade pode ser também negativa, ou seja, utilizada para desincentivar determinadas condutas.

Outrossim, é notória a natureza plural da tributação, Rotta⁹⁶ destaca bem a natureza plural dos tributos ao observar que “os tributos exercem funções econômicas, sociais e políticas desde a sua criação, despontando como mecanismo de intervenção no comportamento das pessoas, quer seja arrecadando, quer seja induzindo”. Assim dizendo, tributos não são meramente fonte de renda para o Estado, mas são também meio de intervenção econômica e social e implementação de políticas públicas por meio da indução.

⁹⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 286.

⁹⁵ TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 129.

⁹⁶ ROTTA, Edemar. SEVERO, Rodfrigo. **Políticas públicas tributárias e normas tributárias indutoras**. Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais. v. 8. n. 2. 2023. p. 100. Disponível em: <<https://periodicos.ufpb.br/index.php/rppi/article/view/67361>>. Acessado em: 27 de julho de 2024.

Fato é que a extrafiscalidade não é fenômeno puramente tributário, ainda que opere por meio do direito tributário. Trata-se de um instrumento de política fiscal que opera, nas palavras de Bicalho⁹⁷ como “técnica impositiva, ou pode se revelar como um conjunto de ações de caráter financeiro dirigidas ao fomento, incentivo ou estímulo a determinados fatos ou comportamentos humanos”. Justamente por afetar no quesito financeiro da vida dos agentes privados, é que a norma tributária provoca efeitos sobre o comportamento destes.

Por este motivo, a depender dos objetivos traçados no planejamento público, a norma tributária será alterada e o tributo será aumentado ou diminuído, em outras palavras o Estado decidirá por arrecadar ou incentivar. Destaca-se a correlação entre esta decisão e o objetivo que se pretende atingir nas palavras de Carvalho⁹⁸ uma vez que “em rigor, os tributos geram incentivos, sejam fiscais ou extrafiscais. A diferença é a intenção do criador da exação, o que significa dizer o objetivo que pretende ver alcançado”. É notória a importância da intenção do legislador assim de tudo.

Isto ocorre pois é perceptível que há uma correlação entre objetivo traçado na política pública do ente tributante e a alteração da carga tributária. Caso o ente público pretenda incentivar de forma positiva uma conduta, será necessário alterar a norma para diminuir a tributação. Em contrapartida, se o objetivo é desestimular uma conduta o ente poderá alterar a norma para majorar um tributo, também é preciso ressaltar que, em alguns casos o simples fato de o tributo existir já há o desincentivo necessário aos agentes para realizar determinadas condutas. Nos dois cenários ocorre a extrafiscalidade de forma destacada.

Importante ponderar que a lógica entre causa e efeito estabelecida, não garante que a conduta tributária resulte nos objetivos pretendidos pelo Estado. Ocorre que, ao alterar o custo de transação por meio do tributo, é possível prever as possíveis condutas dos agentes, ou seja, é possível aguardar a contemplação dos objetivos pretendidos. Assim, ao induzir comportamento por meio da tributação é possível que o estabelecido no planejamento público venha a se concretizar. No entanto, não é possível afirmar que ao perceber determinado incentivo fiscal os agentes atuaram da forma esperada, de igual forma, não se pode ter certeza de que

⁹⁷ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.p. 166

⁹⁸ CARVALHO. Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 168.

diante de um desincentivo, ou seja, do aumento de determinado tributo, os agentes deixarão de incorrer na conduta indesejada.

Uma vez estabelecido um novo cenário, caberá a cada agente econômico, por meio de um processo racional, determinar a sua conduta. Para Schittini⁹⁹ “convém sublinhar que, nas hipóteses de normas tributárias com funções indutoras, o Estado oferece alternativas ao agente, que recebe estímulos ou desestímulos para agir de uma ou de outra forma”. Trata-se claramente de uma análise econômica do direito posto, toda vez que a norma sofre alterações os agentes realizam novo processo racional e decidem por agir ou não.

Sendo assim, a partir de uma Análise Econômica do Direito é possível compreender como incentivos fiscais influenciam nas decisões dos agentes e como resultam no desenvolvimento econômico. Portanto, na sequência é extremamente necessário estabelecer preceitos mínimos da AED e relacionar tais preceitos com o direito tributário e com os incentivos fiscais.

3 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

É consabido que o direito busca respaldar e refletir as relações sociais por meio de normas que regulam e norteiam estas relações. No entanto, a ciência jurídica, na forma posta, não logra êxito em observar todas as nuances da sociedade, das relações dos agentes e principalmente das decisões realizadas por estes. Para tornar possível a adequada compreensão destes fenômenos sociais é necessário utilizar-se de uma ciência complementar, ou seja, atrelar a ciência jurídica a outra ciência que auxilie na compreensão destes fenômenos. Isto posto, a análise econômica é ciência que oferece aos juristas este complemento.

Fato é que a economia fornece, para o direito e para outras ciências, uma forma de compreender as escolhas realizadas pelos agentes econômicos, vez que estuda o comportamento da sociedade. Nas palavras de Hall e Lieberman¹⁰⁰ “economia é o estudo da escolha sob condições de escassez”, pode-se dizer que a ciência econômica é a ciência das escolhas. Cabe compreender que a sociedade

⁹⁹ SCHITTINI, Pedro. **A isenção tributária e a tutela dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 40.

¹⁰⁰ HALL, Robert E. LIEBERMAN. **Microeconomia: princípios e aplicações**. São Paulo: Cengage Learning, 2012. p. 2.

possui um número escasso de recursos disponíveis, portanto, cada indivíduo opta por condutas distintas a partir da escassez de seus recursos.

Desta forma, a economia possibilita compreender estas opções realizadas por estes indivíduos uma vez que seus recursos são escassos. Diante deste fenômeno é possível estabelecer uma ciência que permite antecipar tais decisões. Isto ocorre pois, espera-se que diante desta escassez os indivíduos atuem de forma racional. Conforme afirma Wessels¹⁰¹:

As ciências procuram descrever como as pessoas agem. O que torna a economia diferente das outras ciências sociais são os modelos utilizados pelos economistas. Os modelos econômicos assumem que as pessoas são racionais (com preferências bem ordenadas), que desejam maximizar algo (tal como os lucros ou a satisfação) e, a partir daí faz o melhor que pode, dados e recursos escassos.

Trata-se de uma ciência que possibilita a parametrização da alocação de preferências dos agentes, possibilitando a partir de modelos prever determinadas condutas. Isto é, se há escassez os agentes não podem consumir seus recursos de qualquer forma, é necessário agir de forma racional para extrair a maior eficiência possível destes recursos. A economia possibilita diante desta realidade estabelecer modelos deste comportamento, por este motivo, trata-se de uma ciência que completa as demais, pois possibilita analisar o comportamento humano e compreender o comportamento dos agentes de forma estruturada.

A economia oferece, portanto, novas lentes ao mundo jurídico. Ao utilizar as ciências de forma combinada cria-se um campo interdisciplinar. Este campo é observado por Carvalho¹⁰² ao destacar que “a Análise Econômica do Direito ou Direito e Economia é um campo interdisciplinar que busca aplicar as ferramentas da Ciência Econômica, principalmente da Microeconomia, ao Direito, seja o posto, seja aquele que virá a ser legislado”. Ou seja, a economia empresta ao direito ferramentas complementares para observação dos efeitos causados pelas normas, uma vez que com o emprego desta ciência passa a ser possível, prever com certa razoabilidade como os agentes irão se comportar diante de determinadas normas.

¹⁰¹ WESSELS, Walter J. **Economia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 8. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502109711>. Acesso em: 15 de agosto de 2024.

¹⁰² CARVALHO, Cristiano. **A Análise Econômica do Direito Tributário**. SHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.186.

Este é o principal quesito que faz com que nos estudos dedicados a tributação, o emprego da Análise Econômica do Direito receba ainda mais destaque, pontua Trindade¹⁰³:

Se faz pertinente a aplicação da análise econômica ao ramo do direito tributário, no qual o critério monetário de mensuração, usualmente utilizado na análise econômica do direito, é ainda mais facilmente identificável, pelo que o uso do ferramental da Economia pode revelar um grande poderio analítico e exemplificativo, principalmente em termo de verificação das consequências efetivas.

A norma tributária possui, normalmente, como efeito a imposição de custo monetário aos agentes, ou seja, facilmente nota-se a relação entre norma e efeito. Toda norma descreve fatos e uma consequência, algumas são mais facilmente percebidas como no direito tributário e outras são de percepção mais difícil. Além disso, em decorrência deste efeito as normas jurídicas produzem influência sobre as interações sociais dos indivíduos. No âmbito do direito tributário, o efeito causado pela norma é facilmente perceptível aos agentes e por este motivo fica facilitado o processo racional entre conduta e norma.

Evidentemente, a norma jurídica existe justamente para surtir influência sobre a conduta dos agentes, caso contrário não haveria razão de existir. Huberto Avila¹⁰⁴ observa que “as regras são imediatamente descritivas de comportamento, na medida em que descrevem o comportamento obrigatório, permitindo ou proibindo”, ou seja, a norma jurídica está diretamente ligada ao comportamento humano e aos incentivos na tomada de decisão dos indivíduos. Ainda assim, em determinados casos esta afirmativa ganha ainda mais força, principalmente quando a norma é estabelecida com esta finalidade, de alterar o comportamento dos agentes.

No entanto, ainda nestes casos, o direito não alcança, sozinho, a perfeita análise deste comportamento. A Análise Econômica do Direito, nas definições de Miller apresenta diversas contribuições em decorrência dos instrumentos que a econômica pode disponibilizar para compreensão do direito, uma vez que se empregam os princípios econômicos para compreensão do comportamento do

¹⁰³ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise econômica do direito tributário – Distinção da interpretação econômica e ponderações quanto à sua definição e aplicação**. CARVALHO, Cristiano. AVI-YONAH, Reuven. (coord) Revista Tributária das Américas: 2013. p. 458.

¹⁰⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 94.

agente diante das matérias jurídicas¹⁰⁵. Em síntese, o direito disponibiliza condutas possíveis aos agentes e força estes a tomar decisões, a economia, por sua vez, possibilitará estudar essa conduta de forma racional, sendo assim, a economia é um método empregável ao estudo do direito.

Ocorre que, a economia oferece ao direito uma nova forma de interpretar as relações sociais, para além das simples descrições de condutas desejadas na norma. Estas novas lentes fornecidas pela economia possibilitam estabelecer um método de compreensão em decorrência do diálogo com o direito. Este fenômeno é observado por Cooter uma vez que a economia oferece uma metodologia aplicável ao direito que permite compreender e prever o comportamento dos agentes em um processo racional, estabelecendo uma teoria comportamental¹⁰⁶. É possível compreender a conduta dos agentes no mundo dos fatos, e não somente da forma descrita no texto legal.

Isto é, o universo jurídico não consegue internalizar por completo o mundo dos fatos, assim o emprego da ciência econômica possibilita a criação de uma teoria comportamental, o que aproxima o universo jurídico da realidade dos fatos. Esta conexão é necessária, pois os agentes, diante de determinadas realidades, podem alterar sua forma de comportamento. Assim, a economia é uma ferramenta que entrega enorme benefício ao mundo jurídico. Nas palavras de Fux¹⁰⁷:

O benefício oferecido pela Economia para o exame de problemas jurídicos consiste precisamente no caráter científico da sua abordagem, suprimindo uma carência estrutural e metodológica que estudiosos do Direito não lograram satisfazer internamente.

A economia preenche, portanto, as lacunas que o direito não consegue preencher. Isto ocorre, pois, a economia possibilita estabelecer um método de análise em torno do processo de escolha dos indivíduos, ou seja, permite estabelecer uma teoria comportamental. Para Cateb¹⁰⁸ é “clara a necessidade de se

¹⁰⁵ MILLER, Geoffrey P. **Law And Economics versus Economic Analysis of Law**. New York: NYU Law and Economics Research Paper. n. 11, 2011. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1804920>. Acesso em: 14 de junho de 2024.

¹⁰⁶ COOTER, Robert. ULLEN Thomas. **Direito e economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 25.

¹⁰⁷ FUX, Luiz. BODART, Bruno. **Processo civil & análise econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 26.

¹⁰⁸ CATEB, Alexandre Bueno. PIMENTA, Eduardo Goulart. **Análise Econômica do Direito Societário**. TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 245.

aprofundar no estudo da análise econômica do direito, tendo-se em mente o comportamento econômico dos agentes, a fim de se determinarem, estudarem e conhecerem as regras jurídicas que regulam esses modelos”.

Destaca-se, o comportamento dos agentes sofre modificações a depender de cada cenário, isto pois os agentes são racionais e buscam otimizar seus recursos diante da escassez existente. Uma vez estabelecida a teoria comportamental, será possível prever, com certa precisão, quais serão os efeitos causados por alterações na norma. Portanto, para cada cenário jurídico, ou seja, para cada regra jurídica alterada, o comportamento dos agentes também sofre alterações. Ao utilizar a AED passa a ser possível compreender e determinar, com base em modelos, a conduta dos agentes diante de cada alteração das regras jurídicas.

Ademais, pode se dizer inclusive que, empregam-se os modelos econômicos e as complexas ferramentas desta ciência para estudar o comportamento humano que pouco tem haver, em seu dia a dia, com a economia propriamente dita. Isto é, os agentes não atuam com base nos modelos econômicos prevendo efeitos mercadológicos, atuam com base nas suas preferências, sendo este o objeto de estudo da AED. Em outras palavras Gico pontua, que se aplicam conceitos econômicos para compreender questões que não se associam com a economia¹⁰⁹.

Isto ocorre, pois, ao empregar a análise econômica do direito não necessariamente observam-se fatores mercadológicos, mas sim da economia das escolhas. Ou seja, não há a construção de um modelo mercadológico, há a construção de um modelo comportamental, em outras palavras Posner¹¹⁰ destaca:

Essa afirmação está na base da economia do comportamento não mercadológico, da qual a análise econômica do direito é, em grande medida, uma aplicação – porque o direito é fundamentalmente uma instituição não mercadológica e uma instituição que regulamenta tanto o comportamento mercadológico quanto o não mercadológico.

Em suma, a vida em sociedade possui regras abstratas e normas escritas que fazem com que toda ação humana possua um efeito (custo versus benefício), independente se atrelados aos atos de mercado ou não. Diante disso, compreende-se que os agentes estão a todo momento tomando decisões orientadas pelos seus

¹⁰⁹ GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. 2. ed. Indaiatuba: Editora Foco, 2023. p. 11.

¹¹⁰ POSNER, Richard A. **Fronteiras da Teoria do Direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011. p. 37 – 38.

efeitos, ainda que de forma intrínseca, por isso fala-se em economia comportamental. Estabelecer uma análise econômica do direito é compreender esta economia comportamental, que não necessariamente é um comportamento mercadológico.

Resta claro que o diálogo entre direito e economia permite estabelecer uma teoria comportamental que se baseia no processo racional dos indivíduos, ou seja, como estes preferem alocar seus recursos diante dos incentivos e desincentivos criados pelas normas jurídicas. Esta possibilidade é destacada por Carvalho ao apontar a análise econômica do direito como um método de análise que fornece uma forma de examinar o comportamento dos indivíduos¹¹¹. É notório, a partir dos cenários postos, que se possibilita estudar o comportamento dos agentes, aplicando para tanto o aparato oferecido pela união do direito e economia.

Em compasso, Salama, também observa a possibilidade, de além de compreender o comportamento dos indivíduos, prever os efeitos produzidos pelas normas jurídicas¹¹². Prever o comportamento humano e os efeitos das normas na sociedade é o principal benefício ofertado pela análise econômica ao direito. Ocorre que, sabendo que os agentes atuam para aumentar a eficiência de seus recursos em decorrência da escassez e sabendo também que as regras jurídicas podem afetar esta relação, é possível prever um comportamento humano diante disto.

Em suma, há um modelo de escolha nacional baseado nas preferências dos agentes, que tradicionalmente são voltadas para a eficiência de seus recursos. Se uma norma é criada e esta não afeta esta eficiência, estes agentes provavelmente não modificarão suas decisões. No entanto, caso esta norma afete esta eficiência ou ofereça um cenário mais eficiente, é de se esperar que estes agentes alterem suas decisões. Trata-se de um modelo baseado na racionalidade dos agentes, conforme é destacado por Mackaay¹¹³:

O ser humano tenta extrair aquilo que, a seus olhos, pareça melhor. A hipótese baseia-se no que é conhecido, nas ciências sociais, como modelo de escolha racional. Diante de um caso que precisa ser resolvido, a decisão, segundo o modelo de escolha racional, faz a pessoa inventariar os

¹¹¹ CARVALHO, Cristiano. **Análise Econômica da Tributação**. TIMM, Luciano Benetti (Org.). Direito e economia no Brasil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 246 – 247.

¹¹² SALAMA, Bruno Meyerhof. **O que é “Direito e Economia”?**. Direito e Economia. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/234556823.pdf>. Acessado em: 07 de julho de 2023.

¹¹³ MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 31.

resultados desejáveis (valores), identificar as ações que podem ser tomadas na sua busca (opções); determinar em que medida cada ação contribui para o resultado desejado e a que custo (valorização) e adotar aquela que contribui mais (escolha).

Simplificando, cada indivíduo possui suas preferências, mas normalmente estas estão voltadas a consumir recursos de forma eficiente ou ao menos de acordo com suas preferências. Desta forma, diante de cada cenário o agente elenca os possíveis resultados e possíveis meios para estes resultados, com base nisto optará pelo meio menos custoso para se obter o resultado escolhido. Diante desta realidade é possível estabelecer um modelo de escolha racional e prever quais decisões o agente tomará.

Isto ocorre, pois, as relações sociais, assim como as transações são formadas a partir de decisões voltadas ao aumento de utilidade marginal, ou seja, estas decisões são tomadas de forma racional. Esta forma de decisão está presente em todos os agentes, Posner¹¹⁴ compreende que “a racionalidade o fará escalonar preferências, evitando as condutas de maior custo”. Sendo assim, cada indivíduo estabelecerá, de forma racional, a melhor conduta possível com base no cenário posto para atingir seus objetivos, descartando as opções com custo elevado, ainda que estas cheguem ao mesmo resultado.

Esta racionalidade baseia-se na busca de cada agente pelo aumento de seu bem-estar, que somente será possível pelo uso eficiente de seus recursos, uma vez que estes são escassos e por consequência se consumidos de forma ineficiente afastam o agente dos níveis ótimos de bem-estar. Antunes¹¹⁵ pontua que “no âmbito da análise económica de direito, a doutrina desde há muito que dá grande importância à questão da eficiência económica, como indicador máximo de bem-estar social possível em determinado contexto”. Ou seja, a AED está baseada no fato de que os agentes visam aumentar o seu bem-estar ao máximo e que o meio para isto são as escolhas eficientes na alocação de recursos.

Atuar de forma eficiente em termos econômicos é, portanto, atuar em prol do máximo bem-estar social, não sendo possível afirmar que há eficiência econômica

¹¹⁴ POSNER, Eric. SALAMA, Bruno Meyerhof. **Análise econômica do direito contratual: sucesso ou fracasso?**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 10.

¹¹⁵ ANTUNES, Aquilino Paulo. **O princípio da eficiência econômica como parâmetro de validade material das soluções jurídicas-tributárias**. Revista do Instituto do Direito Brasileiro. n. 4. Lisboa. 2014. Disponível em: https://scholar.google.pt/citations?view_op=view_citation&hl=pt-PT&user=7Uye0SkAAAAJ&citation_for_view=7Uye0SkAAAAJ:2osOgNQ5qMEC. Acesso em: 24 de junho de 2024. p. 2458.

sem os máximos níveis deste bem-estar. Por isto, os agentes encontrarão a forma menos custosa para contemplar suas preferências, nos termos de Ayala é dizer que ao atuar de forma eficiente o agente aloca seus bens escassos da forma que represente para si o menor custo e resulte na maior utilidade possível¹¹⁶. Eficiência pode ser traduzida, portanto, como a melhor alocação de um determinado número de bens escassos em prol do bem-estar dos agentes.

Importa compreender que, cada indivíduo possui suas preferências, o que, portanto, faz com que o que se considera eficiência econômica sofra modificações de indivíduo para indivíduo. Em outras palavras Gonçalves¹¹⁷ pontua “a hipótese de que as pessoas escolhem o melhor para si significa que elas agem de acordo com suas preferências, sejam estas quais forem”. Assim, cada indivíduo possui suas preferências estabelecidas com base em suas premissas. Cada agente possui o seu processo de escolha racional, mas todos realizam este processo guiados pela eficiência. Desta forma, é de se aguardar que racionalmente o agente afasta custos desnecessários, aumentando a eficiência de seus recursos para atingir os melhores níveis de utilidade conforme suas preferências.

É necessário compreender, que mesmo com a mudança de cenários e das preferências dos agentes, estes ainda assim alocam seus recursos de forma racional. Ocorre que, a racionalidade faz com que os indivíduos privilegiam suas preferências, o que está fortemente ligado a condutas menos custosas. Observa-se neste processo racional as escolhas disponíveis que possuam o menor custo e estejam alinhadas às preferências dos agentes. Este custo que cada indivíduo busca afastar é conhecido como uma falha de mercado. Nos ensinamentos de Carvalho¹¹⁸ trata-se de “situações em que a interação racional e auto interessada dos agentes econômicos não leva a resultados eficientes sob o ponto de vista de ganho social.”

Neste mesmo sentido, Trindade compreende que as falhas de mercado atuam de forma negativa nas relações sociais, afastando a eficiência, desta forma, é necessário que o agente econômico tome decisões que permitam alcançar uma

¹¹⁶ AYALA, José Luis Pérez de. **El Análisis Económico del Derecho**. MARTINS, Ives Gandra. PASIN, João Bosco Coelho. (orgs.). Direito Financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusebio González García (in memoriam). São Paulo: Saraiva, 2014. p. 129. Tradução nossa.

¹¹⁷ GONÇALVES, Carlos Eduardo. GUIMARÃES, Bernardo. **Introdução à economia**. 2. ed. Rio de Janeiro. Elsevier. 2017. p. 7.

¹¹⁸ CARVALHO, Cristiano. **Direito Tributário e Análise Econômica**: uma Introdução atualizada. YEUNG, Luciana (org.). Análise econômica do direito: temas contemporâneos. São Paulo: Almedina, 2020. p. 118.

eficiência econômica e o bem-estar tanto quanto possível¹¹⁹. Sendo assim, as falhas de mercado impossibilitam que o agente econômico obtenha a satisfação, uma vez que não é possível, diante de uma falha de mercado, atingir a eficiência máxima. Há, portanto, empecilho aos objetivos do agente.

Destaca-se que, ao elencar as possibilidades de se obter determinados resultados cada agente observará as falhas de mercado existentes em cada uma destas, esta observação ocorre para descartar as opções com falhas de mercado, ou ao menos para possibilitar que o agente afaste estas falhas tanto quanto possível. Cabe determinar que, evitam-se racionalmente as falhas de mercado, o que em outras palavras é o afastamento das possibilidades que diminuem a eficiência e impossibilitam os adequados níveis de bem-estar. O agente opta pelas possibilidades em que as falhas de mercado sejam menores do que nas demais.

Diante disto, restará ao indivíduo, no intuito de alocar recursos de forma eficiente atuar de forma racional, Posner¹²⁰ traduz este processo, enfatizando que “a racionalidade o fará escalonar preferências, evitando as condutas de maior custo”. Isto é, falhas de mercado se traduzem em custos indesejados que consomem os recursos dos agentes, o que vai de encontro a eficiência. Outrossim, por este motivo o agente econômico observará o cenário posto e elencará preferências, pois uma vez determinadas as preferências, serão tomadas decisões racionais que afastam tanto quanto possível as falhas de mercado. Esta medida tende a aumentar a sua satisfação.

Os níveis de satisfação dos agentes, a eficiência e a gestão das falhas de mercado são elementos diretamente relacionados. Isto é, conforme Jakobi¹²¹ enfatiza “constituem uma das premissas da Análise Econômica do Direito as falhas de mercado, que estão estritamente relacionadas com a questão da eficiência, na medida em que podem interferir em seus resultados, prejudicando seu alcance”. Desta forma, o processo racional do indivíduo será pautado pelo gerenciamento das falhas de mercado, visando afastar ou ao menos minorar estas na intenção de obter níveis aceitáveis de satisfação.

¹¹⁹ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise Econômica do Direito dos Contratos**: Uma nova abordagem do direito contratual como redutor das falhas de mercado. Londrina: Thoth, 2021. p. 66.

¹²⁰ POSNER, Eric. SALAMA, Bruno Meyerhof. **Análise econômica do direito contratual: sucesso ou fracasso?**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 10.

¹²¹ JAKOBI, Karin Bergit; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **A análise econômica do direito e a regulação do mercado de capitais**. São Paulo: Atlas, 2014. p. 41.

Evidentemente, em algumas situações, talvez em grande parte delas, não é possível afastar todas as falhas de mercado, estas fazem parte da rotina dos agentes. Ocorre, no entanto, que ao analisar todas as opções disponíveis no mercado pode o agente diminuir tanto quanto for possível estas falhas, não havendo a necessidade de afastá-las por completo, mas sim minorá-las em prol da eficiência de seus recursos. Isto ocorre pois, corriqueiramente, o mercado não apresenta aos agentes opções sem nenhuma falha de mercado, mas sim opções com falhas de mercado menores ou ao menos diferentes.

Para tanto, o agente poderá buscar no mercado a solução para estas falhas de mercado. Oportuno observar o conceito econômico de mercado, Trindade¹²² observa que “sistema de mercado (ou economia de mercado) é uma forma de alocação de ativos, considerando que bens especialmente em uma realidade de escassez e restrição orçamentária, devem observar algum modo de alocação”. Desta forma, o indivíduo utilizará da economia de mercado para alocar seus recursos evitando as falhas de mercado. Esta é uma conduta natural, trata-se de um ambiente de trocas e não necessariamente de um mercado propriamente dito.

Ademais, procurar por opções que afastem falhas de mercado é uma conduta natural, pois estas falhas afastam a eficiência dos mercados e acabam diminuindo a utilidade dos recursos disponíveis. Para se atingir um mercado eficiente, ou seja, para que a alocação de recursos ofereça a maior satisfação aos agentes é preciso, na compreensão de Pindyck e Rubinfeld, afastar as falhas de mercado e assim permitir que os recursos sejam alocados de forma eficiente¹²³. Ocorre que, diversas são as falhas de mercado, dentre estas, o principal objeto de estudo do presente artigo, estão os custos de transação.

Trata-se de uma das falhas de mercado mais importantes, uma vez que interferem diretamente na tomada de decisão dos indivíduos. São custos de transação, todos os custos eminentes as trocas e relações que os agentes realizam no mercado. Está importância é destacada por Williamson¹²⁴ que afirma “os custos de transação são centrais para o estudo da economia”. São centrais pois influenciam

¹²² TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise Econômica do Direito dos Contratos**: Uma nova abordagem do direito contratual como redutor das falhas de mercado. Londrina: Thoth, 2021. p. 45.

¹²³ PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. 7. Ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010. p. 545.

¹²⁴ WILLIAMSON, Oliver E. **Transaction-Cost Economics: The Governance os Contractual Relation**. Journal of Law and Economics. v. 22. n. 2. 1979. p. 234. Tradução nossa.

diretamente a tomada de decisão dos indivíduos, interferem nas escolhas e assim modificam o modelo comportamental.

Imprescindível compreender que são diversas as falhas de mercado, assim como também é necessário compreender que o próprio mercado ofertará opções para afastar estas falhas. Este é o motivo que embasa a economia de mercado, pois os agentes utilizam o próprio mercado para afastar tais falhas. Ocorre que, uma das principais falhas de mercado são os custos de transação, os quais serão afastados por soluções presentes no próprio mercado. Estas soluções apresentam-se de diferentes formas, dentre estas as soluções legais, as quais são objeto de análise do presente estudo.

Importa destacar, para a doutrina clássica os custos de transação não representam uma das falhas de mercado, na definição de Pindyck e Rubinfeld¹²⁵ “os mercados competitivos apresentam falhas devido a quatro razões básicas: poder de mercado, informações incompletas, externalidades e bens públicos”. Desta forma, a doutrina clássica da economia não contempla os custos de transação como uma falha de mercado. No entanto, uma vez que dificultam as trocas no mercado, impedindo ou afastando os agentes de um cenário eficiente, se faz necessário compreender que os custos de transação são, atualmente, espécie de falha de mercado.

Ocorre que, os custos de transação, na análise de Ronald Coase são aqueles custos advindos da utilização do mercado, ou seja, todo custo gerado pela economia de mercado na alocação de recursos¹²⁶. Desta forma, os custos de transação são custos acrescidos às relações dos agentes. Evidentemente, o agente utiliza o mercado para atingir seus objetivos de forma eficiente e neste processo será defrontado com custos de transação. Neste mesmo sentido, Timm¹²⁷ trata os custos de transação como:

Todos os custos em que o indivíduo incorre em função dos relacionamentos que deve manter com os demais integrantes do sistema produtivo podem ser chamados de custos de transação. Os custos de transação compreendem, assim, os custos associados à procura, negociação e

¹²⁵ PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. 7. Ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010. p.p. 545

¹²⁶ COASE, Ronald Harry. **The Nature of Firm**. *Economica*, New Series, vol. 4, n. 16. (1937). p. 387. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2626876?seq=1>. Acessado em: 07 de julho de 2023. Tradução nossa.

¹²⁷ TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 383.

monitoramento do intercâmbio econômico (inclusive os custos de oportunidade).

Evidencia-se que os custos de transação estão diretamente relacionados ao cotidiano dos agentes econômicos, uma vez que são inerentes às relações entre agentes, assim como o sistema de mercado. Todo o agente que procurar, negociar e monitorar o mercado em algum momento em prol de suas preferências, incorrerá em algum custo de transação. Importa mencionar que existem diferentes custos de transação, mas todos são inerentes aos integrantes do sistema produtivo, independentemente da posição que estes ocupam.

Portanto, para elaborar uma teoria comportamental é necessário considerar este fator. Em linha, Mackaay e Rousseau enfatizam que a natureza dos custos de transação vai além dos custos por uso do mercado, abrangem também os custos operacionais e sociais necessário para as diversas relações complexas¹²⁸. Outrossim, tanto quanto estão inseridos no cotidiano dos agentes que transacionam, estão inseridos no cotidiano da sociedade. Cabe salientar, sequer estão relacionados ao ato de transacionar propriamente dito, o simples fato de pertencer ao mercado pode trazer custos de transação aos agentes.

Neste sentido Trindade¹²⁹ destaca que o custo de transação “é o custo de se participar do mercado, não estando incluídos aí os custos referentes aos bem em si transacionados. Ou seja, são todos aqueles custos que estão acima e além dos interesses (bens e serviços) efetivamente transacionados.” Assim, tudo aquilo que não for custo do bem ou serviço transacionado, será custo de transação eminente a todos que utilizam o mercado. Até mesmo quando não houver transação entre agentes.

Ocorre que, independentemente da natureza destes custos de transação, ou como estes se originam, o indivíduo irá elencar preferências e atuará de forma a afastar estes custos tanto quanto for possível, assim como o faz em relação às demais falhas de mercado. Ademais, isto ocorre tanto quanto for possível pois, conforme evidenciado, o simples fato de participar do mercado, antes mesmo de transacionar, os agentes já estão sujeitos a determinados custos de transação, por

¹²⁸ MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 219.

¹²⁹ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise Econômica do Direito dos Contratos**: Uma nova abordagem do direito contratual como redutor das falhas de mercado. Londrina: Thoth, 2021. p. 175.

este motivo fala-se em custos decorrentes da procura, negociação e monitoramento, antes mesmo do ato de efetuar trocas.

Importa perceber que, o mesmo mercado que impõem custos de transação, também apresenta opções que afastam estes custos de transação. Williamson atenta que os agentes econômicos encontram no próprio mercado ou por meio de internalizações, os meios para reduzir os custos de transação, independe de quais sejam estes, optando pela solução com maior potencial de reduzir custos e, portanto, aumentar a eficiência¹³⁰. Trata-se uma escolha racional de alocação de recursos utilizando o próprio mercado para isso ou internalizando em suas estruturas medidas que não estejam no mercado.

Ademais, custos de transação são elemento que pode, uma vez que altera as preferências dos agentes, ser utilizado como meio de incentivar ou desincentivar determinadas condutas. Trata-se do fato de que, diante de custos de transação, que diminuem os níveis de eficiência, o agente tende a buscar por opções com menores custos de transação e por consequência maiores níveis de eficiência. Assim, custos de transação podem incentivar ou desincentivar condutas por afetar os níveis de eficiência. Nascimento¹³¹ pontua:

Os agentes econômicos devem considerar o ambiente normativos em que atuam e as regras que modelam as relações subjetivas, devem levar em conta os impactos econômicos que delas derivarão, os efeitos sobre a distribuição ou alocação de recursos e os incentivos que influenciam o comportamento dos agentes econômicos privados.

Desta feita, parte-se do pressuposto que antes de agir o agente observará, ainda que minimamente, o ambiente normativo, uma vez que o custo imposto pela norma pode inviabilizar determinada conduta. Em igual medida, conhecendo anteriormente a norma que diminui este custo, pode o agente ser induzido a fazer uso desta opção. Outro aspecto é, se determinada conduta realizada corriqueiramente pelo agente passa a ser demasiadamente custosa por uma alteração normativa, também é de se esperar que os agentes alterem sua forma de conduta para retornar aos meios menos custosos.

¹³⁰ WILLIAMSON, Oliver E. **Transaction-Cost Economics: The Governance os Contractual Relation**. Journal of Law and Economics. v. 22. n. 2. 1979. p. 245. Tradução nossa.

¹³¹ NASCIMENTO, Fábio Severiano do. **Algumas contribuições teóricas da Análise Econômica do Direito no estudo da tributação**. Revista de Direito da Cidade. v. 3: Rio de Janeiro, 2011. p. 239.

Este é o peso da norma, nas palavras de Carvalho¹³² “a legislação é o meio de se ter ciência prévia dos preços das ações, permitindo, inclusive, que haja planejamento – o que, por outro lado, faz alcançar o sobreprincípio da segurança jurídica”. A norma garante que o agente possa prever o preço, ou em outras palavras os custos de transação de suas decisões e com isto decida como alocar seus recursos. Em igual medida, permite-se também, que o agente simplesmente pare de realizar qualquer ação que represente para ele um custo transacional demasiado.

Assim, fora inicialmente exposta a matéria tributária e como as normas, principalmente as tributárias, podem induzir o comportamento dos agentes. Agora, também resta compreendido o acréscimo da Análise Econômica do Direito para o presente estudo, assim como restam estabelecidos os conceitos básicos de falhas de mercado e dos custos de transação. Desta feita, parte-se a seguir para a elaboração de uma Análise Econômica Tributária, na qual pretende-se relacionar os aspectos até então estabelecidos, unindo os aspectos da norma tributária como forma de indução dos agentes com os aspectos neste capítulo apresentados.

3.1 Análise econômica da tributação

Conforme demonstrado a análise econômica do direito é ciência que busca compreender por meio do emprego da ciência econômica, em conjunto com a ciência jurídica, o comportamento dos agentes diante de alterações normativas. Principalmente quando estas alterações normativas resultam em falhas de mercado como os custos de transação. Também, introduziu-se a ideia de que custos de transação afastam os agentes dos melhores níveis de eficiência e adequada alocação de seus recursos. Sendo assim, adiante pretende-se observar a tributação oriunda da norma como um custo de transação capaz de alterar as decisões dos agentes.

Trata-se de outro conceito introduzido brevemente anteriormente e que se pretende exaurir neste capítulo, busca-se explorar a norma tributária como um custo de transação que afasta os indivíduos dos melhores níveis de bem-estar. Isto é,

¹³² CARVALHO, Cristiano. TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **A Superação de regras por princípios jurídicos na atividade jurisdicional: Um enfoque pela análise econômica do direito.** CARVALHO, Paulo de Barros (coord). Revista de Direito Tributário. v. 109/110. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2010. p. 99.

conforme amplamente observado no início desta monografia a norma tributária poderá determinar situações hipotéticas que uma vez ocorridas geram a obrigação de pagar determinado valor ao Estado. Trata-se de caráter fiscal da norma tributária que onera os contribuintes em prol do sustento do aparato público, o qual geralmente serve para atender as necessidades básicas da sociedade.

Assim, a norma tributária pode ser traduzida com custo de transação eminente ao cotidiano dos agentes. Sendo, portanto, elemento que modifica constantemente o processo racional e as decisões tomadas pelos agentes, tendo em vista que estes buscam mitigar ao máximo as falhas de mercado. Importa mencionar que, em igual medida, a norma tributária isentiva, também afetará este processo racional, mas em sentido contrário, uma vez que ao invés de afastar, provavelmente aproximará os agentes das condutas isentadas.

Uma vez reforçados os elementos estudados anteriormente, cabe ressaltar que o fenômeno da tributação é, naturalmente, pertencente a mais de um campo de estudo, o que vai ao encontro do emprego da AED. Neste sentido Ives Gandra Martins¹³³ observa:

A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito.

Destaca-se, o tributo como imposição estatal habitual e pertencente ao cotidiano do mercado, é elemento natural de análise da ciência econômica, ocorre que, uma vez que o tributo somente pode ser imposto a partir da previsão normativa, é natural que ele pertença, também, ao campo da ciência jurídica. Desta feita, em decorrência da própria natureza plural da tributação seria infrutífero analisar este fenômeno somente pelas lentes da ciência do direito, sendo mandatório dominar os demais fatores que compõem sua natureza. Desta forma cabe dedicar o devido espaço no presente estudo para a Análise Econômica da Tributação.

Ademais, a própria gestão de recursos sempre foi um ponto crucial para a manutenção da atividade das pessoas físicas e jurídicas. Recursos estes que serão corroídos sem a devida análise do sistema tributário brasileiro. Assim, é consabido que a gestão de recursos é crucial para qualquer agente econômico, ainda mais no

¹³³ MARTINS. Ives Gandra. **A queda dos mitos econômicos**. São Paulo: Cengage Learning, 2004. p. 81.

cenário pátrio. Atualmente, o ato de gerir está extremamente ligado à utilização de recursos, isto é, da utilização eficiente de recursos. Conforme visto, para se atingir um nível de eficiência aceitável é necessário afastar falhas de mercado que diminuam esta eficiência.

Ocorre que, a tributação acrescenta custo às operações e, portanto, é falha de mercado que diminui a eficiência dos recursos, uma vez que consome estes ao invés de permitir que tais recursos sejam alocados livremente ou consumidos pelos agentes. Sendo assim, o agente que pretende gerir de forma eficiente seus recursos necessita lançar olhares para a incidência tributária. E por consequência também deve se atentar aos benefícios tributários, uma vez que alcançar as exigências contidas nestes institutos pode ser a diferença entre arcar com o custo tributário ou afastá-lo.

Diante desta necessidade é pertinente a compreensão da tributação sob a ótica da análise econômica do direito, isto é, compreender como os agentes reagem às normas tributárias. Isto justifica-se, pois a tributação preenche adequadamente os padrões de um custo de transação conforme Gonçalves¹³⁴ pontua “A tributação pode ser compreendida como um custo de transação em sentido estrito, pois é um custo inerente à celebração de um negócio jurídico, influenciando assim o processo decisório dos agentes”. Assim, a tributação é tradução pura de custo de transação existente nas relações de mercado.

Nota-se, uma vez que a norma descreve diversas condutas ou neste caso negócios jurídicos hipotéticos, que uma vez ocorridos estes negócios, estes serão objetos de uma tributação específica, nada mais que dizer que, adiciona-se determinado custo a determinadas operações em prol da manutenção do aparato estatal. Portanto, é fácil concluir que a tributação é custo de transação imposto pelo Estado aos agentes na realização de seus negócios jurídicos. Cabe rememorar que os agentes observam todos os custos de transação em uma operação e, portanto, a existência de tributação será observada.

¹³⁴ GONÇALVES, Oksandro Osdival. BONAT, Alan Luiz. **Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais**. AZEVEDO, Fernanda Rodrigues Saldanha de. (coord). Revista Jurídica da Presidência. 20. v. 121. Brasília. Centro de Estudos Jurídicos da Presidência. 2018. p. 393. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Rev-Jur%C3%ADica-da-Presid%C3%A2ncia_n.121.pdf. Acesso em: 10 de julho de 2024.

O que também cabe compreender é que, sendo custo de transação observado, este elemento pode se tornar determinante para afastar agentes de determinadas operações. Em cenários como o brasileiro, a tributação é um dos custos de transação mais importantes, uma vez que podem, sozinhos, inviabilizar negócios. Neste sentido observa Antunes que tributos altos resultam na perda de bem-estar uma vez que consomem os excedentes retirando qualquer incentivo para os agentes transacionarem¹³⁵. Este custo de transação possui potencial de impossibilitar que os agentes atinjam qualquer nível de bem-estar, o que desincentiva a conduta taxada. Outrossim, o contrário também será verídico.

Isto é, tanto a tributação quanto a ausência desta por meio de uma isenção, tornam-se para os indivíduos uma forma de incentivo, uma vez que possibilitam ou não a captura de excedente pelos agentes privados. Cabe compreender que um opera de forma negativa e o outro de forma positiva. Desta feita, no caso de existir tributação, principalmente aquelas mais onerosas, gera-se um incentivo negativo, ou seja, um desincentivo, enquanto a retirada ou diminuição da tributação gera um incentivo positivo. Indiscutivelmente, estabelecer uma carga tributária ótima é demasiadamente importante, tanto para o contribuinte quanto para o Estado. Observa-se nas palavras de Rosseti¹³⁶:

A pressão tributária que o governo pode exercer sobre as unidades familiares e as empresas não é ilimitada, desde que atendidos os princípios da justiça fiscal. Teoricamente, há uma distância ótima entre o produto e a renda agregadas e a renda disponível. A reação dos agentes privados a cargas tributárias excessivas pode resultar em redução da receita tributária efetiva; isso pelos efeitos perversos das cargas elevadas na desmotivação para o trabalho e no desestímulo à atividade produtiva.

Compreende-se que o aumento da carga tributária, gera desestímulo para o desenvolvimento da atividade econômica. A carga tributária excessiva gera o desinteresse na atividade produtiva uma vez que impede a existência de um excedente de mercado, ou seja, impossibilita o ganho financeiro. Este excesso de tributação pode lesar até mesmo o próprio ente público, pois, afastando os agentes privados de suas atividades empreendedoras por não haver ganhos, os negócios

¹³⁵ ANTUNES, Aquilino Paulo. **O princípio da eficiência econômica como parâmetro de validade material das soluções jurídicas-tributárias**. Revista do Instituto do Direito Brasileiro. n. 4. Lisboa. 2014. Disponível em: https://scholar.google.pt/citations?view_op=view_citation&hl=pt-PT&user=7Uye0SkAAAAJ&citation_for_view=7Uye0SkAAAAJ:2osOgNQ5qMEC. Acesso em: 24 de junho de 2024. p. 2463.

¹³⁶ ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 21. Ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 824.

jurídicos não ocorrem, e desta forma, o fato hipotético descrito na norma não se perfectibiliza, impedindo que nasça a obrigação tributária. O aumento de carga tributária acarretará a menor arrecadação ao invés de uma arrecadação maior.

Não ocorrendo o fato gerador, não há tributação, ou seja, elevar demasiadamente os níveis de tributação faz com que o Estado, ao invés de arrecadar mais, arrecade menos. Neste sentido Laffer aponta que, o aumento nas taxas de tributação penaliza os agentes, fazendo com que estes deixem de transacionar, e desta forma o Estado também deixa arrecada, uma vez que poucos ou nenhum contribuinte estarão dispostos a pagar tributo, sendo o inverso uma realidade¹³⁷. Esta sistemática é conhecida como Curva de Laffer e demonstra a necessidade de compreender que a partir de certo nível de aumento da carga tributária o desincentivo ao empreendedorismo é tamanho que impossibilita inclusive a arrecadação.

Assim, deve o agente público procurar o nível ótimo de tributação, ou seja, aquele nível em que se arrecade de forma satisfatória para sustentar a atividade estatal, mas que não se gere um desestímulo à atividade produtiva. Trata-se do ponto ótimo, neste ocorre a maximização dos níveis de arrecadação, ou receita estatal, sem a diminuição da atividade econômica. O aumento a partir deste ponto desestimula a atividade econômica, o que ocasiona o declínio de receita, também cabe perceber que a diminuição da carga tributária em relação a este ponto resultaria no estímulo à atividade econômica. Isto possibilita também uma maior arrecadação, tendo em vista que mesmo com a diminuição da carga tributária, aumenta-se os níveis de arrecadação por ocorrerem mais transações.

Deve-se perceber que o desincentivo ocorre em decorrência da escassez de recursos, cada agente possui um número limitado de recursos o que o faz optar por uma conduta deixando outras condutas de lado. Trata-se nas palavras de Gico de um *trade-off*, ou seja, os agentes optam pela conduta que traz maior utilidade aos seus recursos¹³⁸. Assim, o aumento da carga tributária pode retirar por completo a utilidade de uma determinada conduta, fazendo com que esta possua um custo de oportunidade demasiadamente alto que impeça a eficiência. Isto faz com que o

¹³⁷ LAFFER, Arthur B. **The Laffer Curve: Past, Present, and Future**. Executive Summary Backgrounder. n. 1765. Washington: The Heritage Foundation, 2004. p. 1 – 2. Disponível em: <https://iife.edu.vn/wp-content/uploads/2020/04/Laffer-Couver-Last-Present-and-Future-bg1765.pdf>. Acesso em: 25 de set. de 2024.

¹³⁸ GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. 2. ed. Indaiatuba: Editora Foco, 2023. p. 17.

agente prefira não realizar a conduta tributável e opte por realizar outras condutas ou ainda por não realizar conduta alguma.

Em outras palavras Trindade¹³⁹ enfatiza ser “necessário compreender que os custos de transação poderão impedir a ocorrência da negociação privada, quando forem tão elevados que se revelem maiores que os próprios benefícios oriundos das trocas”. Outrossim, quanto mais alto forem os custos de transação, menor será a utilidade marginal dos recursos, podendo se chegar ao ponto que a escolha mais racional é não transacionar. Assim, o nível ótimo de tributação garante o ambiente onde há bom nível de arrecadação para o Estado e ao mesmo tempo que há atividade econômica.

Isto ocorre em suma pois, para os contribuintes, a tributação é custo de transação e seus recursos são limitados. É necessário haver excedente disponível aos agentes privados e um custo de transação elevado pode, em determinados casos, resultar em um incentivo negativo por não permitir que este excedente exista. Em contrapartida, uma isenção também poderá resultar em um incentivo positivo. Sob a ótica econômica Gremaud pontua que uma política fiscal governamental altera o equilíbrio do mercado, uma vez que pressiona a disponibilidade e demanda de moeda com relação aos bens e serviços¹⁴⁰.

Trata-se de uma reação dos indivíduos perante o aumento ou diminuição da carga tributária que se relaciona diretamente com o aumento ou diminuição da demanda por bens e serviços. Isto porque, a disponibilidade de moeda segue a mesma e conforme se altera a carga tributária, o que sofre alterações é a capacidade de aquisição de bens e serviços, ou seja, altera-se a captura de excedente. Gonçalves¹⁴¹ anota se tratar de:

Uma decorrência direta e importante da hipótese de que as pessoas fazem o que é melhor para si é que elas reagem a incentivos: um indivíduo tende a fazer mais de uma coisa quando os benefícios a ela associados crescem (ou quando os custos caem), e menos no caso contrário, quando os benefícios caem (ou os custos se elevam).

¹³⁹ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise Econômica do Direito dos Contratos**: Uma nova abordagem do direito contratual como redutor das falhas de mercado. Londrina: Thoth, 2021. p. 175.

¹⁴⁰ GREMAUD, Amaury Patrick. et al. **Introdução à Economia**. São Paulo: Editora Atlas, 2007. p. 310.

¹⁴¹ GONÇALVES, Carlos Eduardo. GUIMARÃES, Bernardo. **Introdução à economia**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017. p. 9

Os agentes estão preocupados com o seu bem-estar, suas decisões serão voltadas para aumentar os seus níveis de bem-estar evitando custos de transação. Assim, para aumentar a atividade econômica é necessário ofertar para estes agentes algum incentivo que possibilite o aumento do seu bem-estar, ou seja, é necessário diminuir custos de transação. Isto pois, é necessário saber que, quando os custos de transação se elevam se dilui o bem-estar dos agentes, gerando desincentivo que pode frear a atividade econômica.

Fato é, ao determinar uma política fiscal o agente público altera o equilíbrio do mercado para um lado ou para o outro, isto ocorre pois, conforme destaca Silveira tanto em sentido restrito quanto em sentido amplo a tributação será um custo de transação, uma vez que é custo para formalização de negócios jurídicos e pelo uso do mercado¹⁴². Este custo é fator determinante na tomada de decisão dos agentes econômicos e estando presente no mercado juntamente com os agentes públicos, cabe ao agente público compreender seus objetivos econômicos para somente depois determinar sua política fiscal.

Importa compreender que não há necessariamente problema no aumento de tributo, desde que este esteja alinhado aos objetivos públicos estabelecidos e tendo sido observados os padrões econômicos de comportamento dos agentes diante desta alteração. Ocorre que, observar somente a necessidade de arrecadar mais para sustentar o aparato estatal não é o suficiente para justificar o aumento da carga tributária. Isto é, conforme exposto, ainda que a carga tributária seja maior isto não resultará em maior arrecadação, tendo em vista que quanto maiores os custos de transação, maior a dificuldade dos agentes privados de realizarem transações que resultem na obrigação de pagar tributo.

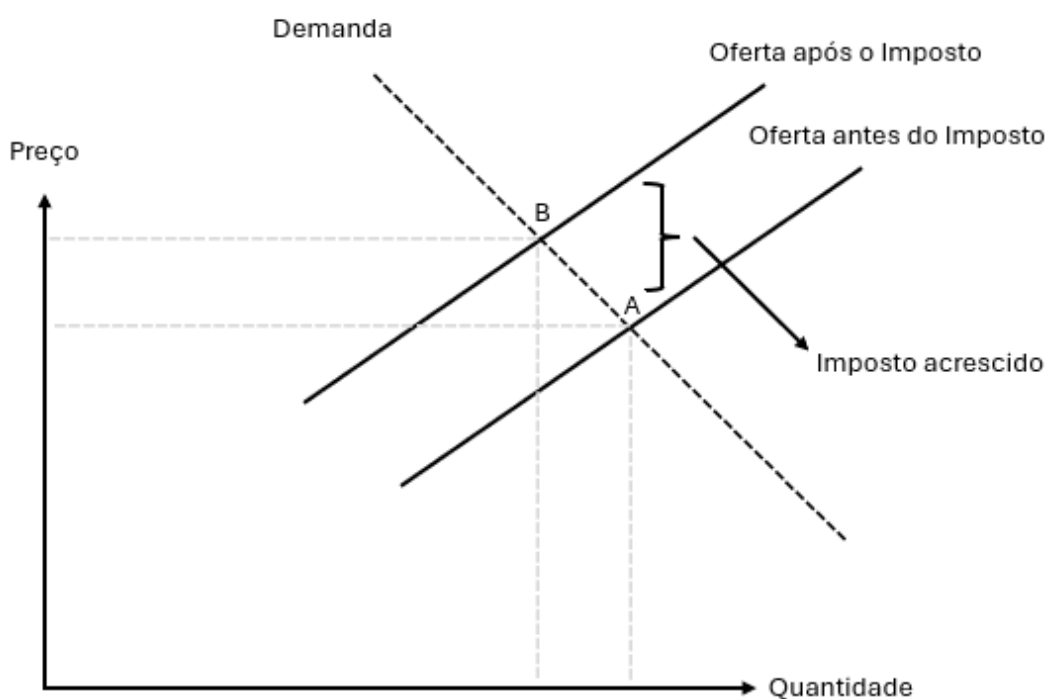
Outrossim, também é necessário observar que não pode o ente público querer arrecadar mais e incentivar a atividade econômica ao mesmo tempo. Isto é, se faz necessário a criação de um ambiente propício ao empreendedorismo, em outras palavras, é necessário estimular o agente privado possibilitando uma captura maior de excedente para que este desempenhe a atividade econômica. Uma política pública voltada ao aumento da atividade econômica exige uma política fiscal que contenha a diminuição de tributos. Ou seja, uma política em prol do desenvolvimento

¹⁴² SILVEIRA. Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário uma análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 22.

econômico depende da diminuição dos custos de transação, principalmente do custo tributário.

Nota-se, qualquer custo de mercado diminui a disponibilidade de moeda no mercado, o que por consequência resulta em menos demanda por bens e serviços. Isso é válido para o custo tributário, ao incidir sobre determinadas operações, retira-se a moeda do mercado e transfere-se para o Estado. Ao aumentar a carga tributária diminui-se a capacidade econômica dos agentes privados, uma vez que a disponibilidade de moeda destes agentes não aumenta para arcar com custos maiores. Ou seja, o aumento de tributos prejudica a relação entre recursos e custos de transação, tendo em vista a diminuição da disponibilidade de moeda e demanda. Este efeito é demonstrado graficamente:

Figura 1 – Deslocamento da oferta após acréscimo de tributo.



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Shoueri¹⁴³

Ao majorar um determinado tributo, o ente público acrescenta custos de transação, o que faz com que o preço seja dilatado e por consequência, como

¹⁴³ SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 63.

demonstrado graficamente, a demanda seja reprimida. Altera-se o equilíbrio de mercado do ponto “A” para o ponto “B”. Assim, a alteração da carga tributária gera alterações na demanda uma vez que afeta a disponibilidade de moeda no mercado. Em que pese o preço aumente esta diferença é capturada pelo Estado (excedente), ou seja, os agentes transacionam menos tendo em vista a queda da demanda e recebem menos em decorrência do aumento de tributação.

Em análise do tema Mankiw aborda e observa que, em uma relação mercadológica na qual há majoração de tributos, há o deslocamento do equilíbrio de mercado pois, o preço dos produtos sobe, fazendo com que os consumidores paguem mais e o comerciante ou produtor receba menos¹⁴⁴. Importa compreender que, mesmo que o consumidor pague mais pelos mesmos produtos e serviços, este excedente não será capturado pelo comerciante ou produtor, quem receberá este valor será o Estado. Trata-se do peso morto dos impostos que afeta diretamente o bem-estar dos agentes do mercado.

Este peso morto afeta diretamente o bem-estar dos agentes. Isto ocorre, pois, os agentes buscam seu excedente, ou seja, buscam um proveito maior do que o custo e ao interferir nessa dinâmica, aumentando os custos, o Estado gera um peso morto afetando este excedente. Cateb¹⁴⁵ determina “o que se entende como peso morto é o bem-estar que consumidores ou produtores perdem quando os mercados não operam de forma eficiente”. Resta claro que se há eficiência, os agentes aproximam-se do bem-estar e por consequência, conforme afasta-se a eficiência afastam-se também dos melhores níveis de bem-estar. Pode-se equacionar que maior tributação é igual a menor excedente disponível que é igual a menor bem-estar social.

Pode se compreender o peso morto, também, como uma perda social conforme pontua Trindade, tanto consumidores quanto produtores e a sociedade suportam o prejuízo uma vez que, ao passo que se aumenta o preço e diminui-se a demanda, nem consumidor e nem produtor colhem os benefícios com esta alteração, assim como em sequência o próprio Estado, uma vez que as trocas

¹⁴⁴ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2012. p. 156.

¹⁴⁵ CATEB, Alexandre Bueno. **Excedentes e Peso Morto**. RIBEIRO, Márcia Carla Pereira (et al). Análise econômica do direito: justiça e desenvolvimento. 1. ed. Curitiba: CRV, 2016. p.113.

diminuem e por consequências os níveis de arrecadação¹⁴⁶. Ocorre que, com o preço maior e a menor demanda as trocas são menores, e conforme visto, a tributação é produto do Estado e com menos trocas há menos arrecadação, convertendo o aumento de tributo em uma perda social.

Os próprios verbetes ‘peso morto ou perda social’ utilizados deixam claro o potencial negativo que intervenções estatais podem surtir no mercado. No entanto, justamente por este potencial de afetação direta sobre o ponto de equilíbrio do mercado, a tributação possui seu caráter extrafiscal. Podendo, tanto quanto prejudicar o mercado ser instrumento de política socioeconômica que atua através da indução de comportamento em prol do mercado. Observa Guimarães¹⁴⁷

A tributação tem grande relevância no que diz respeito às políticas públicas em geral, pois influencia de forma determinante a formação de preços de mercadorias e serviços, o poder aquisitivo dos cidadãos em geral e a viabilidade financeira de empresas.

Isto ocorre, pois, tributação é custo de transação e desta forma altera o equilíbrio de mercado tanto para um lado quanto para o outro. Da mesma forma que o aumento da carga tributária modifica o equilíbrio de mercado, a diminuição da carga tributária também acarretará a alteração do ponto de equilíbrio. Por este motivo, ao utilizar o tributo de forma extrafiscal o Estado intervém no domínio econômico para impor sua política pública de forma negativa ou de forma positiva.

Este fenômeno é explicado por Carvalho¹⁴⁸, que observa que “ao impor custos ou benefícios por meio da tributação, o Estado pode ter razoáveis chances de alcançar os fins pretendidos, desde que os planejadores de políticas públicas compreendam como os indivíduos reagem a incentivos”. Novamente, pode o Estado utilizar a norma tributária para induzir determinados comportamentos, no entanto, é necessário estabelecer antes da política pública o padrão de comportamento dos agentes que serão afetados pela alteração da norma tributária. Isto deve ocorrer pois é notória a influência das políticas fiscais na conduta dos agentes.

¹⁴⁶ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise econômica do direito tributário – Distinção da interpretação econômica e ponderações quanto à sua definição e aplicação**. CARVALHO, Cristiano. AVI-YONAH, Reuven. (coord) Revista Tributária das Américas: 2013. p. 481.

¹⁴⁷ GUIMARÃES. Bruno A. François. **Limites à concessão de benefícios fiscais**: dos controles formais aos controles materiais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 36.

¹⁴⁸ CARVALHO, Cristiano. **A Análise Econômica do Direito Tributário**. BARRETO, Aires F (et al.) Direito tributário Linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 175.

Compreender o padrão de comportamento dos agentes diante de uma política fiscal é elemento crucial para o sucesso de uma política pública que opera por meio da tributação. Isto ocorre, uma vez que a tributação é custo acrescido às operações em decorrência do uso do mercado, sendo, portanto, elemento crucial na tomada de decisão dos agentes. Shoueri observa que a conduta dos agentes se altera com a tributação, ou seja, em um cenário onde há tributação a conduta dos agentes será uma e em um cenário que não há tributação será outra, isto ocorre, pois, a tributação altera o ponto de equilíbrio dos mercados¹⁴⁹. Ao tributar ou não tributar, o Estado aproxima ou afasta os contribuintes de seu planejamento.

Ocorre que, trata-se de uma lógica aplicável para qualquer custo de transação sendo uma simples relação de causa e efeito, inclusive para a tributação. Conforme rememora Trindade, quanto maior o preço em decorrência dos custos de transação, menor será o interesse dos agentes, assim a tendência é que quanto maior o custo, maior a probabilidade de inviabilizar negociações¹⁵⁰. Trata-se de distorção no mercado causada pelo aumento dos custos de transação de forma artificial em decorrência da tributação. Não é cabível imaginar um cenário com alto custo de transação e alto número de transações, a baixa de um dos elementos está relacionada com a alta do outro.

Um cenário com alto custo de transação terá conseqüentemente um baixo número de transações, por outro lado, um cenário com baixo custo de transação, tendência a ter um alto número de transações. Evidentemente, existem outras variáveis que possibilitam, mesmo em cenários com baixos custos de transação, situações em que não se atinjam bons níveis de atividade econômica. Ainda assim, altos níveis de custos de transação, normalmente, afetam negativamente a atividade empresária.

Sendo assim, a tributação é elemento crucial na alocação de recursos dos agentes. Nesta linha, Carvalho¹⁵¹ aduz que “a tributação sempre causa distorções no sistema de preços do mercado e gera custo social negativo”. Resta claro que a tributação gera um desequilíbrio de mercado por aumentar os custos de transação, uma vez que acresce custo em operações. Este acréscimo é negativo por afastar o

¹⁴⁹ SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 45.

¹⁵⁰ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise Econômica do Direito dos Contratos**: Uma nova abordagem do direito contratual como redutor das falhas de mercado. Londrina: Thoth, 2021. p. 175.

¹⁵¹ CARVALHO, Cristiano. **A Análise Econômica do Direito Tributário**. BARRETO, Aires F (et al.) Direito tributário Linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 188.

bem-estar social em decorrência da diminuição dos valores arrecadados, retorna-se a questão do excedente, quando está é absorvido pelo Estado e não pelo mercado, os agentes deixam de atingir bens níveis de bem-estar, daí o custo social negativo.

Isto é, ao introduzir no ordenamento jurídico uma nova tributação, majorando determinado tributo ou ainda criando benefício fiscal, o Estado altera o comportamento do mercado, uma vez que modifica fatores de produção, as possibilidades de ganho dos agentes e por consequência as suas escolhas. Conforme observação de Costa¹⁵²:

A introdução da exação e as alterações da carga tributária modificam os preços absolutos e relativos dos bens e serviços e dos fatores de produção nos diferentes mercados, tendo em vista que a escassez de recursos e estabilidade tecnológica do curto prazo impõem a realização de escolhas.

Não restam dúvidas, o tributo modifica o comportamento dos agentes por afetar a utilização dos recursos escassos. Esta conduta se altera em prol da melhor alocação de recursos, isto ocorre pois os indivíduos almejam a melhor utilidade racional de seus recursos. A incidência de tributo acarreta custo às transações, ou seja, diminui a utilidade marginal dos recursos, o que significa em outras palavras que, o tributo ocasiona o consumo de forma ineficiente dos recursos que são escassos.

Por este motivo, a carga tributária deve ser analisada como elemento determinante para o comportamento dos agentes. Shoueri¹⁵³ destaca que a tributação é “um elemento a ser considerado pelo contribuinte quando da tomada de uma decisão, aquele, juntamente com os demais custos, será contraposto aos benefícios da atividade para que o agente econômico adote um comportamento”. É necessário existir benefício para que o agente atue, este benefício será percebido entre a diferença do custo e o retorno de determinada operação, a medida em que o custo aumenta diminui-se o benefício, ao aumentar demasiadamente a carga tributária o Estado acaba por consumir o benefício dos agentes.

Diante disto, é evidente que a tributação altera o comportamento dos agentes por consumir os benefícios que estes colheram caso estes custos não existissem ou fossem menores. Assim, os agentes observam tais custos de transação e tomarão

¹⁵² COSTA, Leonardo de Andrade. **Uma introdução à análise econômica do direito tributário**. PORTO, Antônio J. Maristrello. SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro (org.). Direito e economia: Diálogos. Rio de Janeiro: FGV Editor, 2019. p. 378 – 379.

¹⁵³ SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 45.

medidas para mitigar esta falha de mercado em prol do seu bem-estar. Estabelecer um estudo que utiliza o Direto e a Economia torna possível compreender e prever o comportamento dos agentes econômicos. Isto é possível pois os agentes atuam de forma racional na alocação de recursos visando a eficiência.

Ademais, justamente por alterar a conduta dos agentes a tributação é instrumento de política governamental, pois uma vez que, ao majorar ou minorar determinado tributo o Estado pode esperar determinada conduta dos contribuintes. Desta forma, o imposto é, além de custo de transação, uma forma de influenciar a atividade econômica. Neste sentido, Samuelson e Nordhaus¹⁵⁴ pontuam:

O sistema tributário também serve para desestimular certas atividades que são tributadas mais fortemente (como o tabagismo) e para estimular outras atividades ao serem reduzidamente tributadas, ou serem mesmo subsidiadas (como a assistência médica).

Novamente, retoma-se a questão da extrafiscalidade, ou seja, pode o tributo ser utilizado para além da mera arrecadação, cabe a este, também, a possibilidade de ser utilizado como instrumento de política socioeconômica. Assim, pode o Estado utilizar isenções tributárias que reduzem a carga tributária como meio de gerar incentivo, como também pode o Estado aumentar a carga tributária para gerar desincentivo. Ao elevar os níveis tributários o Estado busca induzir negativamente os contribuintes e ao diminuir esses níveis tributários o Estado busca induzir positivamente esses mesmos contribuintes.

Está tomada de decisão por parte dos agentes estatais também pode estar conectada com as externalidades geradas pela atividade empresária. Ocorre que, assim como Gonçalves¹⁵⁵ destaca “externalidades são os efeitos – adversos ou positivos – das nossas decisões que recaem sobre as outras pessoas”, ou seja, esta natureza, adversa ou positiva, da externalidade determinará a conduta do ente público. Quando negativa o Estado tende a combater a externalidade e quando positiva tende a incentivar, podendo fazer isto por meio do aumento ou diminuição de tributos.

Por ora cabe observar a forma mais popular de utilização da função extrafiscal da tributação em relação às externalidades causadas por agentes

¹⁵⁴ SAMUELSON, Paul A. NORDHAUS, William D. **Economia**. 19. ed. Porto Alegre: AMGH Editora LTDA, 2012. p. 268.

¹⁵⁵ GONÇALVES, Carlos Eduardo. GUIMARÃES, Bernardo. **Introdução à economia**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017. p. 115.

privados. Ocorre que, a extrafiscalidade aparece principalmente diante de externalidades negativas da indústria, por exemplo, sendo utilizados de forma corretiva. Mankiw, pontua que diante destas externalidades a tributação corretiva opera para deslocar a alocação de recursos em prol do bem-estar social, assim se busca a eficiência econômica da sociedade, não há de se tratar de peso morto, mas sim de ótimo social¹⁵⁶.

Para fins de exemplificação, é oportuno observar o exemplo das taxas impostas sobre empresas poluentes, ou seja, taxas impostas a externalidades negativas criadas por indústrias. Conforme apontado por Pindyck e Rubinfeld a taxa incidente sobre a poluição industrial é uma cobrança sobre cada unidade poluente emitida pela empresa, fazendo com que a empresa suporte o dano causado à sociedade ou busque meios para redução de seus níveis de poluição¹⁵⁷. Trata-se de exemplo claro da utilização de tributo (taxa) como meio de correção de conduta, manifestação clara da função extrafiscal em combate a uma externalidade negativa.

A natureza das externalidades merece maior dedicação, e, portanto, será abordada adequadamente mais adiante. Agora, segue-se compreendendo a extrafiscalidade e sua relação com as escolhas dos agentes. Destaca-se, em mercados de concorrência perfeita dificilmente um agente consegue gerar desequilíbrios. No entanto, conforme pontua Silva, o governo é um dos poucos agentes que consegue gerar grande influência no mercado, deslocando oferta, demanda e preços.¹⁵⁸ Esse deslocamento ocorre justamente pelo poder de tributar dos governos, sendo assim, poderá o governo intervir no mercado, por meio da tributação, de forma a alterar as condutas dos agentes econômicos.

Vale salientar, assim como faz Trindade, que para adequada eficiência de suas políticas fiscais, convém ao ente público compreender, antes de alterar alíquotas de seus tributos a elasticidade preço-demanda do que se pretende tributar¹⁵⁹. Assim dizendo, é necessário compreender, para garantir assertividade da

¹⁵⁶ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2012. p. 202.

¹⁵⁷ PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. 7. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010. p. 582.

¹⁵⁸ SILVA, Ênio Alexandre Gomes Bezerra de (et al). **INCENTIVOS FISCAIS CAPTURADOS PELO OLIGOPÓLIOS: UMA PERSPECTIVA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO**. TABAK, Benjamin Miranda. AGUIAR, Julio Cesar de. *Análise econômica do direito: uma abordagem aplicada*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2015. p. 86.

¹⁵⁹ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise econômica do direito tributário – Distinção da interpretação econômica e ponderações quanto à sua definição e aplicação**. CARVALHO, Cristiano. AVI-YONAH, Reuven. (coord) *Revista Tributária das Américas*: 2013. p. 486.

política fiscal a tolerância ou interesse do consumidor ou produtor como determinado fator em decorrência do aumento ou diminuição da carga tributária. Deve-se, portanto, observar além da política pública e da política fiscal, quanto os contribuintes suportam de aumento na carga tributária.

A Análise Econômica do Direito é uma forma de compreender como medidas governamentais afetam a conduta dos agentes. Sob o ponto de vista da Análise Econômica da Tributação, fica ainda mais claro como tributos podem ser utilizados como instrumento de gestão de políticas econômicas (extrafiscalidade). Ainda assim, uma vez que o objetivo deste trabalho é estudar os incentivos, ou seja, a extrafiscalidade tributária positiva, também é pertinente lançar olhares para uma Análise Econômica dos incentivos tributários, o que se pretende explorar a seguir.

3.2 Análise Econômica dos incentivos fiscais

Notadamente o Estado pode utilizar a norma tributária de forma fiscal ou extrafiscal, sendo a primeira para custear sua atividade e a segunda para induzir comportamentos. Neste sentido Cooter e Schafer¹⁶⁰ observam que “quando o direito faz com que as pessoas criativas que produzem riquezas possam manter a sua maior parte do que produzem para si, o Estado está canalizando suas energias para enriquecer a nação, e assim enriquecer seus cidadãos com um todo”. Desta forma, é possível extrair que ao atuar de forma extrafiscal, reduzindo tributos para induzir positivamente o contribuinte o ente público está enriquecendo os agentes beneficiados e a nação.

Isto é, pode o Estado optar por não arrecadar em prol de desenvolver a nação, uma vez que, um agente ao perceber que manterá para si a maior parte do fruto de seu empreendedorismo, provavelmente tomará a decisão de empreender. Trata-se de criar um cenário no qual este agente capture para si o excedente disponível no mercado. A ausência ou menor carga de tributação se torna incentivo para atividade empresária que beneficia, além do agente privado, a toda a sociedade de forma direta ou indireta, sendo assim, incentivos econômicos são forma que o Estado possui para enriquecer a nação.

¹⁶⁰ COOTER, Robert Dandridge. SCHAFFER, Hans-Bernd. **O nó de Salomão: como o direito pode erradicar a pobreza das nações**. 1. ed. Curitiba: CRV, 2017. p. 57.

Oportuno reforçar que, conforme demonstrado anteriormente, ao estabelecer um cenário com menor tributação, o agente público provavelmente, além de favorecer o empreendedorismo e a sociedade, também arrecadará mais. Outrossim, neste cenário, mesmo que existam menos tributos, existem maiores níveis de transação, fazendo com que ocorra maior incidência de tributos. O Estado arrecada mais em decorrência da incidência maior de fatos tributáveis e não em decorrência de maior carga tributária. Assim, a diminuição do custo de transação beneficia agentes privados, sociedade e o próprio Estado.

Indiscutivelmente a utilização de tributos de forma extrafiscal é forma que o Estado encontra de intervir na economia e gerar este incentivo e benefício. Importante observar que o tributo deve ser, conforme observa Gonçalves, neutro, em decorrência do princípio da neutralidade, ainda assim, para reduzir a desigualdade no país admite-se a concessão de incentivos fiscais, por este motivo é necessário compreender os limites desta extrafiscalidade e para tanto a Análise Econômica do Direito permite compreender estes limites¹⁶¹.

Admite-se, portanto, que o tributo seja meio para provocar o enriquecimento da nação como um todo, minorando a necessidade da neutralidade. Notadamente, flexibiliza-se o princípio da neutralidade em prol dos objetivos constitucionais de desenvolvimento socioeconômico. Assim, em que pese a norma tributária seja mais facilmente compreendida como instrumento indutor de conduta quando há tributação, a ausência de tributação também é de extrema importância, principalmente quando em prol do desenvolvimento nacional, situação única em que deveria se admitir a flexibilização do princípio da neutralidade.

Ainda assim, a extrafiscalidade está presente em ambas as situações, seja no aumento da carga tributária ou na diminuição da carga tributária. Ocorre que, os incentivos positivos são mais suaves, uma vez que atuam de forma positiva, além de que, é da natureza dos agentes optar por cenários menos custosos. Este fenômeno é observado por Shoueri ¹⁶²:

¹⁶¹ GONÇALVES, Oksandro Osdival. BONAT, Alan Luiz. **Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais**. AZEVEDO, Fernanda Rodrigues Saldanha de. (coord). Revista Jurídica da Presidência. v. 20. 121. Brasília. Centro de Estudos Jurídicos da Presidência. 2018. p. 384. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Rev-Jur%C3%ADica-da-Presid%C3%A2ncia_n.121.pdf. Acesso em: 10 de julho de 2024.

¹⁶² SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 206.

As normas tributárias indutoras atuam, também no sentido de incentivar contribuintes que adotem comportamentos desejados pelo legislador. Vale-se o legislador da premissa de que os contribuintes buscam economizar tributos para abrir uma válvula pela qual a pressão tributária é aliviada, de modo dosado.

A tributação é custo de transação pertinente para os agentes, assim da mesma forma que a norma tributária pode ser utilizada para induzir negativamente também poderá ser utilizada de forma positiva. Admite-se a indução de comportamento por meio da diminuição da carga tributária suportada pelo contribuinte, ou seja, por meio da diminuição dos custos de transação. Resta claro que o Estado pode utilizar a tributação para incentivar ou desincentivar a depender de suas políticas públicas, no entanto, o incentivo por meio da diminuição dos custos tributários é natural, uma vez que racionalmente os agentes buscam formas de economizar e afastar custos de transação.

Ademais, o Estado a muito deixou de ser um agente neutro, em que pese que a neutralidade deveria ser observada em termos tributários. Esta questão é observada por Rotta, uma vez que o Estado adota cada vez mais uma postura de articulador que não apenas controla, mas direciona por meio de normas tributárias relacionadas aos agentes em prol da ordem econômica e social¹⁶³. Assim, o ente público aplica uma série de instrumentos e ações que direcionam os agentes privados. No âmbito da utilização de normas tributárias para este fim, compreende-se que se trata de políticas públicas tributárias que operam por meio do direito.

Importante compreender que o direito, neste caso, não trata somente de norma, mas sim de toda estrutura que opera em torno das escolhas dos agentes. Para Gico¹⁶⁴ “os jureseconomistas têm como principal características considerar o direito como um conjunto de regras que estabelecem custos e benefícios para os agentes que racionalmente pontuam seus comportamentos em função de tais incentivos.” Há, portanto, forte relação entre a norma posta, custos, benefícios e a conduta dos agentes, que ao analisarem racionalmente estes elementos serão incentivados a adotar determinadas condutas.

Por este motivo o Estado deixa de ser neutro, uma vez que este utiliza da sua competência para incluir no ordenamento uma tributação ou benefício fiscal na

¹⁶³ ROTTA, Edemar. SEVERO, Rodfrigo. **Políticas públicas tributárias e normas tributárias indutoras**. Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais. v. 8. n. 2. 2023. p. 98. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/index.php/rppi/article/view/67361>. Acesso em: 27 de julho de 2024.

¹⁶⁴ GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. 2. ed. Indaiatuba. Editora Foco. 2023. p. 14.

certeza que os agentes privados irão reagir a estas modificações normativas. Trata-se de um clássico exemplo de causa e efeito, isto é, sabendo que os contribuintes almejam a melhor situação diante dos custos e benefícios disponíveis no mercado, o agente público altera a norma modificando estes custos e benefícios. Isto ocorre, pois, os agentes públicos esperam que os contribuintes reajam de determinada forma em decorrência desta modificação de cenário.

Sendo assim, as políticas públicas operam justamente por meio de normas tributárias, uma vez que estas estabelecem custos e benefícios aos agentes, tornando possível aguardar determinados efeitos. Pode-se, conforme afirma Carvalho, aplicar um modelo maximizador, isto é, considerando que os agentes são racionais, mesmo que de forma limitada, e que normas são como preços e concluir que os agentes respondem ao aumento de custo ou de benefícios causados pela alteração das normas¹⁶⁵. Assim, o agente será induzido por meio dos custos, a tomar decisões diferentes, tornando possível estabelecer certa previsibilidade na alteração de normas. Diante disto, ao alterar o preço também se altera o perfil de consumo dos agentes.

Portanto, ao aumentar ou diminuir a carga tributária pode o ente público utilizar a norma para indução de comportamento, deixando em segundo plano a modificação dos níveis de arrecadação e focando no preço apresentado aos agentes. Isto é, por mais que o agente público altere os níveis de arrecadação com a alteração da norma tributária, este não é seu objetivo central, seu objetivo está em ofertar ao contribuinte um custo menor. Ocorre que, assim como o aumento ou diminuição de preços afasta ou aproxima os agentes de determinadas condutas, os tributos operam em igual medida. Grau¹⁶⁶ compreende que “no caso das normas de intervenção por indução, defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção”.

Assim, a norma tributária indutora somente vincula o sujeito passivo quando este preencher o suporte fático da norma indutora, ou seja, o agente somente submete-se a tributação (maior ou menor) caso realize conduta descrita na norma.

¹⁶⁵ CARVALHO, Cristiano. TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **A Superação de regras por princípios jurídicos na atividade jurisdicional: Um enfoque pela análise econômica do direito.** CARVALHO, Paulo de Barros (coord). Revista de Direito Tributário. v. 109/110. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2010. p. 101 – 102.

¹⁶⁶ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (Interpretação e crítica).** 14. ed. rev. atual. Malheiros Editores, 2010. p. 148.

Situação distinta as das normas de intervenção por direção que na compreensão de Faria, estabelecem comportamentos obrigatórios, estabelecendo controles compulsórios¹⁶⁷, ou seja, não há opção para os agentes, estes ficam obrigados a adotar determinadas condutas por força da norma de intervenção por direção. Ao utilizar normas de intervenção por indução o agente público oferta aos agentes privados um cenário com menor preço, cabendo a este decidir se fruirá ou não deste cenário.

Uma norma de intervenção positiva por indução pode ser compreendida nas palavras de Figueiredo como um estímulo para atividade econômica por meio de um cenário positivo em relação a possibilidade da obtenção de resultados econômicos favoráveis, ou seja, incita-se a iniciativa privada em prol dos princípios da livre iniciativa e da ordem econômica¹⁶⁸. Ou seja, o ente público cria cenário que induz os entes privados a realizar suas atividades econômicas. Há conduta em prol da ordem econômica ao passo que há manutenção do livre mercado e iniciativa privada.

Não há a necessidade de obrigar, por meio de uma norma direcional, de que o contribuinte a empreenda, este já o faz de forma natural. Desta forma, a mera existência de norma ofertando benefício fiscal é suficiente para induzir este mesmo contribuinte a aumentar seus níveis de empreendedorismo. Remonta-se a compreensão de que os agentes tradicionalmente buscarão, em decorrência de um processo racional, estabelecer meios mais eficientes. Desta forma, havendo meio ofertado pelo ente público com menor custo e, portanto, maior eficiência, é natural que estes agentes empreendam.

Incentivos ou benefícios fiscais são manifestação clara do ente público em prol de determinada política pública voltada para o desenvolvimento econômico. Pois, estes induzem o empreendedorismo que resulta no desenvolvimento econômico da sociedade. Evidencia-se, os incentivos tributários, ainda que de forma indireta, são frutos de uma posição ativa, Guimarães¹⁶⁹ pontua:

Diz-se que tal manifestação é ativa, pois não se realiza por um silêncio eloquente ou uma missão do Ente Público, mas sim por uma efetiva tomada de posição politicamente deliberada, trata-se determinado grupo de

¹⁶⁷ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 71

¹⁶⁸ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Direito Econômico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 122.

¹⁶⁹ GUIMARÃES, Bruno A. François. **Limites à concessão de benefícios fiscais: dos controles formais aos controles materiais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 59.

contribuintes de maneira diversa a regra geral. Trata-se do que se designa por benefícios ou incentivos fiscais.

Trata-se de clara manifestação estatal em prol de uma política pública, o ente público assume posição. Novamente, nada há de neutralidade na concessão de benefícios fiscais. Isto ocorre justamente porque diante de uma determinada condição esperam-se determinadas condutas, e o agente público estabelece estas condições aguardando determinadas condutas dos contribuintes. Conforme Carvalho¹⁷⁰ destaca, “ao impor custos ou benefícios por meio da tributação, o Estado pode ter razoáveis chances de alcançar os fins pretendidos, desde que os planejadores de políticas públicas compreendam como os indivíduos reagem a incentivos”.

Importante ressaltar que não basta afastar a neutralidade e conceder benefícios fiscais de forma desenfreada no intuito de atingir os preceitos constitucionais de desenvolvimento socioeconômico da nação. Exige-se do Estado o planejamento de políticas públicas, a fim de estabelecer incentivos assertivos, tanto para que os agentes queiram usufruir destes incentivos, quanto para que os objetivos públicos sejam contemplados a partir da atuação destes agentes.

Por este motivo, o planejamento de políticas públicas é essencial para determinar as ações frutíferas em prol dos objetivos estatais. Trata-se de peça fundamental na adequada utilização de leis que contenham benefícios fiscais. Faria observa a importância deste planejamento uma vez que as ações estatais devem considerar comportamentos econômicos e sociais que ocorrerão em decorrência destas ações¹⁷¹. Assim, o planejamento de políticas públicas deve proporcionar o meio pelo qual serão concretizados os objetivos estatais. Isto é, a intervenção ocorre por meio da inclusão de norma voltada para este objetivo, e não por uma ação ou um fazer diretamente. Trata-se de intervenção que opera indiretamente, uma vez que se cria os cenários propensos para que outros agentes realizem determinados atos e estes atos contemplarão as políticas públicas estatais. Pode se dizer, que se trata de outra manifestação da mão invisível do Estado.

¹⁷⁰ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 166.

¹⁷¹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 109.

Outrossim, Grau¹⁷² explica que “o planejamento apenas qualifica a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, na medida em que esta, quando consequente ao prévio exercício dele, resulta mais racional”. De fato, não é o planejamento que intervém na economia, mas sim as medidas públicas determinadas racionalmente a partir deste planejamento. Estabelecer um planejamento de políticas públicas, aproxima o Estado dos objetivos pretendidos, principalmente daqueles contemplados por meio da indução de comportamento de terceiros.

Ocorre que, sendo possível prever a conduta dos agentes a determinados incentivos, o ente público pode incluir em seu planejamento de políticas públicas esta possibilidade. Ou seja, para determinada política pública se determina um incentivo, isto ocorre na espera de que os agentes contemplem esta política pública em decorrência seus atos realizados a partir da indução criada pelos incentivos.

Um dos princípios da economia, conforme destaca Mankiw¹⁷³ é de que “as pessoas respondem a incentivos, inclusive os proporcionados pelo sistema tributário.” Ou seja, ao implementar determinado incentivo fiscal, teoricamente o ente público, irá conduzir os agentes para uma determinada conduta, isto pois, estes agentes respondem a este incentivo. Portanto, se pode aguardar que a política pública seja contemplada por meio dos incentivos tributários criados pelo Estado, em outras palavras, há indução de comportamento de terceiro e este comportamento atende às políticas públicas.

Assim, se compreende que o objetivo central de um benefício fiscal é gerar incentivo o suficiente para que ocorra o efeito planejado pelas políticas públicas estabelecidas. Notadamente o incentivo tributário é meio entre os objetivos estatais e a contemplação destes. Dias¹⁷⁴ observa:

Seu principal objetivo é expandir a atividade econômica de um país incentivando a expansão dos agregados macroeconômicos com a adoção de medidas para esse fim. A principal medida é a redução ou extinção de impostos, taxas e contribuições que incidem sobre um conjunto de bens ou serviços ou sobre um bem ou serviço específico, por exemplo, a redução da taxa de imposto sobre a cesta básica ou sobre os automóveis (como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), o que provocará um aumento indireto na renda das pessoas, ou o aumento da renda real devido à redução dos preços.”

¹⁷² GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (Interpretação e crítica)**. 14. ed. rev. atual. Malheiros Editore, 2010. p. 149.

¹⁷³ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2012. p. 240.

¹⁷⁴ DIAS, Marcos de Carvalho. **Economia fundamental**. São Paulo: Érica, 2015. p. 116

Ao diminuir ou retirar por completo um determinado grupo de tributos, o ente público disponibiliza incentivo econômico. Em um primeiro plano o benefício fiscal aparenta possuir como objetivo a diminuição dos custos de transação, no entanto ao expandir esta análise logo se percebe que objetivo central é o efeito causado por esta diminuição do custo de transação. Por fim, expandindo ainda mais a análise se percebe que o objetivo central é contemplado pois ao incentivar transações, há maior circulação de riqueza, o que corrobora para melhora dos níveis socioeconômicos.

Duas visões são possíveis, a primeira, mais simplista de que o benefício fiscal possui três objetivos, sendo estes: (i) a diminuição dos custos de transação; (ii) o aumento no número de transações; e (iii) a melhora da situação socioeconômica da nação. A segunda visão, mais sistêmica, possibilita perceber que o objetivo do benefício fiscal é somente a melhora dos índices socioeconômicos e que os demais itens são secundários e existem para este único objetivo. Isto é, para este objetivo, a norma opera por meio da diminuição dos custos de transação, que por sua vez resultam no incentivo necessário para aumentar os níveis de transação.

A diminuição dos custos de transação, que resultam no incentivo para que os agentes transacionem, é o meio pelo qual o benefício fiscal atinge seus objetivos socioeconômicos. Isto ocorre, pois conforme observa Gonçalves, ao alterar custo de transação, pode se alterar o processo de decisão dos agentes, uma vez que os agentes privados tendem a optar por investir quando as condições financeiras forem mais benéficas¹⁷⁵. Assim, a norma oferta cenário com menor custo de transação para incentivar os agentes e desta forma atingir seu objetivo socioeconômico. Utiliza-se do comportamento dos agentes como meio para atingir políticas públicas. Isto ocorre pois, pode-se planejar a ocorrência deste fenômeno pois se sabe que os agentes reagem a determinados incentivos.

Ocorre que, principalmente quando se trata de pessoas jurídicas, as decisões de investimento são tomadas com base em planejamentos completos, sendo um dos elementos deste planejamento os custos tributários. Pode se destacar inclusive a elaboração de planejamentos tributários, pelos quais os contribuintes visam utilizar

¹⁷⁵ GONÇALVES. Oksandro Osdival. RIBEIRO. Marcelo Miranda. **Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito**. Economic Analysis of Law Review. v. 4. n. 1. Brasília: 2013. p. 85. Disponível: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/4%20EALR%2079/2874>. Acesso em: 01 de julho de 2024.

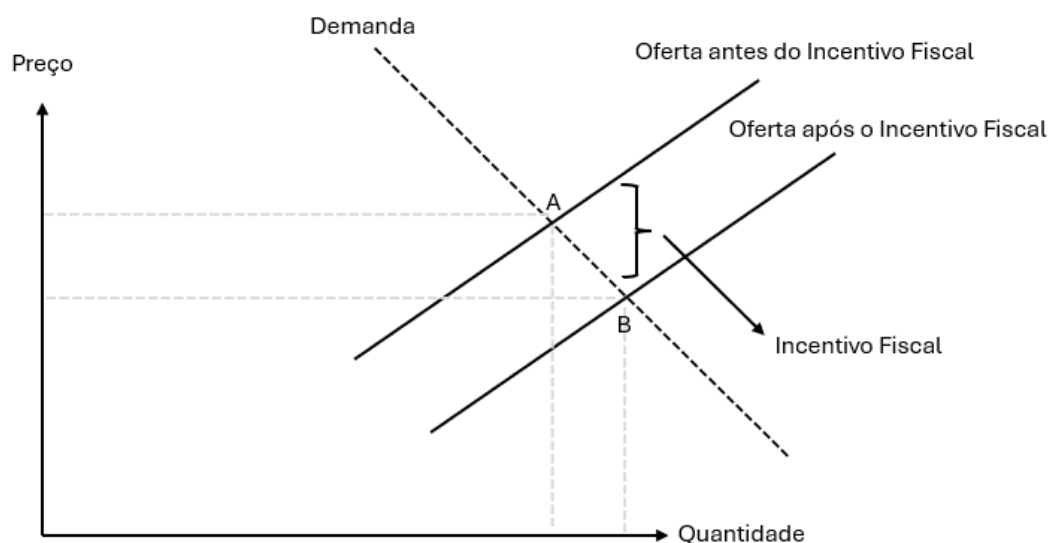
instrumentos que afastem ou ao menos diminuam o custo tributário de forma legal. Isto ocorre conforme destaca Abraham¹⁷⁶ “por intermédio de mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitidas, o aproveitamento de prerrogativas e incentivos fiscais gerais ou setoriais como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos estaduais ou municipais.”

Evidentemente que ao existir incentivo fiscal, independentemente de sua natureza, o agente privado utilizará deste incentivo de forma planejada, esta conduta é conhecida por elisão fiscal, situação em que o agente planeja e evita tributos de forma lícita. Ou seja, naturalmente os agentes utilizaram meios lícitos para diminuir seus custos, ou seja, evitar preços desnecessários. Neste sentido é possível estabelecer uma análise mercadológica. Ocorre que, a alteração dos custos altera a conduta dos agentes da mesma forma que a alteração de preços altera a demanda e oferta. Há, na verdade, clara correlação entre demanda e oferta e a tributação. O aumento da tributação, faz com que ocorra o aumento de preço, o que ocasiona a diminuição da demanda, conforme demonstrado anteriormente.

Desta forma, compreende-se que em igual medida quando há a diminuição da tributação, há diminuição do preço e, por consequência, o aumento da demanda, conforme pode se perceber no gráfico a seguir:

Figura 2 – Deslocamento da oferta após o incremento de Incentivo Fiscal.

¹⁷⁶ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 230.



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Carvalho¹⁷⁷.

Observa-se, ao instituir determinado incentivo fiscal o Estado retira custo de transação de determinadas operações. Por consequência, o preço do produto ou serviço diminuirá fazendo com que sua quantidade demandada aumente, ou seja, há maior demanda em decorrência do preço menor. Ocorre que, a diminuição do custo resulta na diminuição final, permitindo que com a mesma disponibilidade de recurso, mais transações sejam realizadas. Desta forma, o ponto de equilíbrio é deslocado do ponto “A” para o ponto “B”.

Portanto, cabe ao agente público utilizar da norma tributária para estabelecer este cenário, por este motivo, empregam-se incentivos tributários. Cabe mencionar que a natureza jurídica dos incentivos fiscais, na concepção de Brito é similar à da isenção tributária, isto porque o sujeito passivo da relação tributária ao usufruir de um incentivo fiscal livra-se da obrigação tributária relativa à sua atividade empresária, efeito equivalente da isenção¹⁷⁸. O fato, bem da verdade, é de que o incentivo fiscal opera, tradicionalmente, por meio da isenção de tributo e por este motivo compartilha de suas características jurídicas.

¹⁷⁷ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 169.

¹⁷⁸ BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 422.

Ademais, há posicionamento no sentido de que a isenção tributária cria incentivo, demonstrando a similaridade entre os temas, neste sentido Cassone pontua que a isenção tributária pode beneficiar, desenvolver, incentivar e estimular determinadas condutas¹⁷⁹. Isto é, os incentivos fiscais em sua grande parte são disponibilizados por meio de isenções tributárias justamente porque diminuição de custo tributário ocasionada pela isenção incentiva a realização de transações. Pois por meio da diminuição de preço há aumento de demanda por determinado bem ou serviço. Novamente há a utilização da norma tributária como norma indutora de comportamento, isto é, o comportamento dos agentes é induzido pela diminuição dos custos de transação.

Oportunamente, cabe destacar que parte da doutrina compreende que os incentivos fiscais são espécie de subvenção, em que pese suas formas de atuação sejam distintas. Ainda assim, deve-se trazer que Gadelha destaca essa possibilidade ao tratar os incentivos tributários como forma de subvenção indireta, uma vez que, diferente de uma subvenção direta, não há arrecadação e posterior direcionamento do recurso, no caso da isenção fiscal há renúncia, ou seja, incentiva-se o setor privado por meio de uma isenção, tratando-se, portanto, de um financiamento indireto¹⁸⁰. No entanto, importa compreender que não se trata de um financiamento público, mesmo que indireto e por este motivo os incentivos fiscais não devem ser tratados como espécie de subvenção.

Ainda que não se concorde com este posicionamento, é válido extrair a compreensão de que, um incentivo, ao reduzir custo tributário por meio de uma isenção cria as condições para que o agente privado empreenda. Por isto se aponta uma espécie de financiamento indireto. Este ponto é pertinente para reforçar o caráter dos incentivos tributários por meio da isenção. Independentemente de ser qualificado como subvenção indireta ou não, o importante é compreender que os incentivos fiscais operam por meio da diminuição do custo de transação. Na prática retira-se custo operacional para desenvolver economicamente uma região ou setor produtivo. Cria-se, portanto, espécie de condição de autofinanciamento para o agente privado, que ao deixar de pagar impostos pode reinvestir na atividade empreendedora.

¹⁷⁹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 124.

¹⁸⁰ GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma e federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 100.

Justamente por este formato que se exige dos incentivos fiscais que estes realmente atendam aos princípios constitucionais de desenvolvimento da economia e bem-estar da população. Sem este, não há justificativa para que o Estado deixe de arrecadar. De fato, não basta reduzir a tributação, os incentivos fiscais devem operar em prol das diretrizes constitucionais que permitem a criação de benefícios fiscais, Silva¹⁸¹ destaca:

Deve existir uma razão de política pública para a intervenção na economia, cujo o objetivo final seja a promoção da dignidade por meio dos ditames da justiça social. Consequentemente, a concessão de incentivos fiscais deve ter esses objetivos, contudo, a inexistência de controles na concessão dos incentivos fiscais, haja vista que a concessão é respaldada pela discricionariedade do Poder Executivo, é uma das características marcantes do incentivo fiscal e que o leva a poder ser objeto de captura pelo interesse privado, pois também não há avaliação dos seus custos.

Ocorre que, o Estado é ineficiente para, sozinho, aumentar os níveis de bem-estar social, que somente serão atingidos com a diminuição das desigualdades sociais. Assim, cabe ao Estado promover por meio de incentivos tributários a justiça social. Importante perceber que, incentivos fiscais são meio e não fim, ou seja, o Estado concede incentivo fiscal com o objetivo de gerar desenvolvimento econômico e assim cumprir suas funções básicas e não por mero benefícios dos agentes privados. Sendo assim, deve conter a norma que beneficia por meio de isenções, exigências que resultem do desenvolvimento econômico e aumento do bem-estar da sociedade.

Conclui-se, incentivos econômicos são instrumentos que operam muitas vezes por meio de isenções tributárias para estimular condutas. Estas condutas podem ser aguardadas pelo ente público em decorrência da lógica de mercado, uma vez que com a redução dos custos de produção os agentes tendem a realizar as operações desoneradas. Trata-se de uma causa e efeito, ao retirar custo o agente público incentiva o agente privado, que ao empreender, gerar desenvolvimento socioeconômico, o que é um dos princípios fundamentais do Estado, trata-se de um círculo virtuoso.

¹⁸¹ SILVA, Ênio Alexandre Gomes Bezerra de (et al). **INCENTIVOS FISCAIS CAPTURADOS PELO OLIGOPÓLIOS: UMA PERSPECTIVA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO**. TABAK, Benjamin Miranda. AGUIAR. Julio Cesar de. *Análise econômica do direito: uma abordagem aplicada*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2015. p. 89.

Destaca-se, nas palavras de Benfatti¹⁸² “o Desenvolvimento Econômico é alcançado por meio do crescimento da economia, da formação de mercado interno, da distribuição de renda, da aquisição de novas tecnologias, vistos como um processo amplo e gradual”. Ou seja, há desenvolvimento econômico quando se contemplam diversas questões que melhoraram a situação social de toda a sociedade, provendo o bem-estar social e diminuindo desigualdades. Ocorre que, a formação de mercado interno, circulação de renda e surgimento de novas tecnologias são consequências naturais do empreendedorismo.

Em tempo, ainda que de forma contrária ao que pretende demonstrar o presente estudo, é necessário pontuar que existe, também, doutrina contrária a concessão de incentivos tributários. Ocorre que, conforme abordado, há necessidade de alinhamento com o interesse público para a adequada concessão de incentivos fiscais. A doutrina contrária pontua justamente o desalinhamento com o interesse público para estabelecer crítica a concessão de incentivos fiscais, como é o caso de Gadelha¹⁸³ que pontua:

A medida mais comum consiste na concessão de incentivos fiscais, pelos quais se desonera o contribuinte (supostamente interessante ao desenvolvimento econômico local) do devido pagamento de tributo, encerrando medida incoerente ao interesse público, porquanto medidas dessa natureza, na maioria das vezes não apresentam a correspondência necessária com o montante desonerado.

De fato, a concessão de benefícios fiscais deve ser medida alinhada com o interesse público, assim como devem ocasionar o desenvolvimento socioeconômico de uma região. A desoneração que resulta em desenvolvimento e aumento do bem-estar da sociedade corresponde, conforme amplamente demonstrado, aos interesses públicos. Não se pode analisar este fenômeno de forma quantitativa, comparando montante desonerado com suposto montante gerado. O desenvolvimento socioeconômico e aumento do bem-estar é um fenômeno qualitativo.

Outro argumento presente na doutrina contrário as isenções, observa os riscos relacionados a teoria da agência, Cooter e Schafer apontam a existência de

¹⁸² BENFATTI, Fabio Fernandes Neves. **Direito ao desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 179. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502229525/pageid/181>. Acesso em: 20 de agosto de 2024.

¹⁸³ GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma e federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 122.

agentes políticos que utilizam de normas isentivas como meio de enriquecimento ilícito próprio e de terceiros¹⁸⁴. De fato, não se deve ignorar a existência de determinada conduta, a qual deve ser combatida, ainda assim não se deve limar um instrumento apenas por sua má utilização por alguns agentes. É consabido, que no próprio sistema de mercado haverá agentes procurando utilizar inadequadamente da norma para obter vantagens, no entanto, não se deve afastar todo benefício em decorrência destes agentes e sim combater estas práticas.

Ocorre que, os argumentos contrários identificados na doutrina corroboram com os incentivos fiscais ofertados de maneira correta, ou seja, as exigências de retorno para a sociedade são elemento crucial para a adequada concessão de benefícios. Ademais, a própria doutrina pontua, como no caso de Torres valida as isenções genéricas e gratuitas que amparam as camadas mais necessitadas da sociedade e aquelas onerosas em prol do desenvolvimento econômico do país ou determinada região¹⁸⁵. Por este motivo a Magna Carta não veda a concessão de incentivos fiscais, o que o constituinte buscou restringir são as concessões desenfreadas que geram desigualdades, ao invés de diminuí-las. Trata-se da adequada utilização de um instrumento em prol dos objetivos constitucionais.

Outro argumento contrário aos incentivos fiscais pode estar relacionado ao princípio da igualdade. No Art. 150, inciso II da Constituição Federal¹⁸⁶ que veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, pode se compreender que, conceder isenção a somente alguns contribuintes resulta em ofensa ao tratamento igualitário entre os agentes. No entanto, este argumento não deve prosperar, uma vez que incentivos fiscais possibilitam que o Estado cumpra sua função primordial de desenvolver economicamente o país, gerando bem-estar social e, portanto, aumentando os níveis de igualdade.

Assim, contempla-se o próprio princípio, outrossim, se admite tratamento diferenciado para determinados contribuintes, Colombo¹⁸⁷ pontua que “pode haver

¹⁸⁴ COOTER, Robert Dandridge. SCHAFFER, Hans-Bernd. **O nó de Salomão: como o direito pode erradicar a pobreza das nações**. 1. ed. Curitiba: CRV, 2017. p. 59 – 60.

¹⁸⁵ TORRES. Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 311

¹⁸⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

¹⁸⁷ COLOMBO, Juliano. Colombo, Cristiano. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010. p. 51.

tratamento diferenciado em casos em que a norma tributária busca atingir finalidade extrafiscal, ou seja, quando a norma tributária é indutora de condutas”. Desta feita, aceita-se o tratamento desigual para contribuintes em situação similar, quando este tratamento ocorre para induzir determinada conduta por meio da função extrafiscal da norma tributária. Oportuno apresentar o entendimento de Silva¹⁸⁸

A isenção, como causa de exclusão de crédito tributário, é, por sua própria natureza, fator de desigualação e discriminação entre pessoas, coisas e situações. Nem por isso, no entanto, as isenções são inconstitucionais, desde que reste demonstrado que teve em mira o interesse ou a conveniência pública na aplicação da regra da capacidade contributiva ou no incentivo de determinadas atividades de interesse do Estado.

Leia-se, ainda que a Constituição Federal proíbe tratamento desigual para pessoas, coisas ou situações, esta vedação é flexibilizada quando o tratamento desigual ou discriminatório ocorrer em prol dos interesses do Estado e principalmente da sociedade. Desta feita, não é inconstitucional a isenção tributária concedida para os incentivos de determinada conduta dos agentes em acordo aos interesses do Estado. Em atenção a esta possibilidade a própria Magna Carta¹⁸⁹ apresenta em seu Art. 151, inciso I, que é “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico”.

Isto ocorre, pois é consabido que a tributação no Brasil exerce elevada pressão sobre as transações, fazendo com que bens e serviços possuam elevado custo. Também, resta compreendido que elevados custos de transação afastam os agentes econômicos de determinadas condutas. Sendo assim, mais do que natural, a concessão de incentivos fiscais é necessária para gerar desenvolvimento econômico, Trennepohl¹⁹⁰ enfatiza que incentivos são “forma de desoneração tributária, se justifica pela elevada carga tributária nacional.”

Assim estabelecida a Análise Econômica dos Incentivos Tributários e ainda compreendido a importância deste instrumento no desenvolvimento nacional, é possível analisar na prática o funcionamento dos incentivos tributários. No intuito de tornar tangível esta análise prática, optou-se por destacar uma norma municipal de

¹⁸⁸ SILVA, Roque Sérgio D'Andréa Ribeiro da. **Introdução ao direito constitucional tributário**. Curitiba: InterSAbres, 2013. p. 84.

¹⁸⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

¹⁹⁰ TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 129.

incentivo fiscal. Desta forma, será possível observar a isenção tributária operando de forma extrafiscal sobre os tributos municipais. No entanto, antes é enriquecedor observar o quadro jurídico dos incentivos fiscais.

4 APRESENTAÇÃO DO QUADRO JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS

Defende-se previamente que incentivos fiscais são meio eficientes para gerar desenvolvimento, isto é, o ente público consegue por meio da diminuição da carga tributária gerar desenvolvimento socioeconômico. Este desenvolvimento é resultado da ampliação da atividade econômica que somente ocorre sob condições favoráveis. Neste caso, a condição favorável se manifesta pela diminuição dos custos de transação para realização de determinadas atividades empresariais. Assim, a diminuição da carga tributária é uma forma de criar esta condição favorável.

Estes elementos já foram amplamente dissecados anteriormente, ainda assim, em atenção a importância do tema é válido apresentar novos argumentos em prol dos incentivos econômicos, antes mesmo de observar o funcionamento da norma isentiva em relação a determinados tributos. Neste sentido, Tomkowski¹⁹¹ é taxativo ao expor que “os incentivos fiscais, quando bem utilizados, podem trazer excelentes resultados em prol de determinados objetivos”. Sendo assim, quando bem empregados os incentivos fiscais resultaram no desenvolvimento econômico de uma região, possibilitando, portanto, o desenvolvimento socioeconômico da sociedade.

O bem empregar está relacionado a como os incentivos são disponibilizados. Conforme já exposto, é necessário que estes atem aos princípios constitucionais, ou seja, incentivos fiscais bem empregados são aqueles que operam em prol do desenvolvimento socioeconômico e aumento do bem-estar social. Dito isto, concorda-se com o apresentado por Schitinni que taxa como inadequada a concessão de incentivos tributários que não observem a finalidade constitucional, atentando aos princípios da isonomia e igualdade dos contribuintes¹⁹².

Evidente, incentivos fiscais concedidos somente para benefício financeiro de um ou mais agentes não condiz com o estabelecido na ampla norma constitucional e

¹⁹¹ TOMKOWSKI, Fábio Goulart. **Direito tributário e heurísticas**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2023. p. 106.

¹⁹² SCHITTINI, Pedro. **A isenção tributária e a tutela dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 49.

tributária já apresentada. Outrossim, quando estes benefícios são concedidos em prol dos objetivos constitucionais estão em alinhamento com os princípios da isonomia e da igualdade, os quais são flexibilizados no interesse maior. Destaca-se que os princípios da isonomia e igualdade são de fato norteadores das relações tributárias e merecem a devida referência. No entanto, não podem ser argumentos que sufoquem o alcance dos demais princípios constitucionais.

Em sobre partida, a flexibilização de princípios constitucionais deve ocorrer principalmente como forma de equilíbrio entre princípios, para que todos sejam contemplados, ainda que em momentos diferentes. Importante colocar em destaque o entendimento, quanto a aplicação do princípio da igualdade, firmado por Carrazza¹⁹³:

Destacamos que o princípio da igualdade deve ser aplicado em compasso com outros, quais o da capacidade contributiva, o da vedação do confisco, o da proteção da propriedade privada, o da promoção do equilíbrio do desenvolvimento econômico socioeconômico entre as diferentes regiões do país etc., sempre tendo em vista um tratamento o mais possível racional e justo para os contribuintes.

Notório que os princípios constitucionais operam de forma conjunta, não é cabível uma análise quanto à constitucionalidade de uma norma sob a ótica de somente um princípio. Para a devida análise constitucional de instrumentos jurídicos é mandatória a observação de todos os princípios contidos na Magna Carta. Sendo, portanto, inadequado qualquer estudo que desconsidere o todo. Desta forma, não se pode exigir rigidez nas análises que demandam aplicação destes princípios sob risco de restringir qualquer norma ou conduta.

Em igual medida, é necessário compreender e concordar que isenções que não operam em decorrência do cumprimento de funções sociais ofendem os princípios constitucionais e merecem crítica. Assim, não se deve taxar todo benefício fiscal como inconstitucional, quando estes atendem a demandas constitucionais de desenvolvimento socioeconômico, deve ocorrer a flexibilização de princípios constitucionais ora ofendidos, afastando qualquer ilegalidade destes mecanismos e validando sua existência.

Ademais, é natural que em algum momento as normas constitucionais entrem em conflito. Garcia anota que mesmo a Constituição Federal tendo sido construída

¹⁹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 74.

como uma unidade, voltada para a concordância sistemática é natural que surjam conflitos, isto ocorre, pois, normas ainda que pertençam a uma unidade, regulam relações divergentes e plurais que forçam o conflito entre estas normas¹⁹⁴. É de se esperar que antinomias surjam, o que não afasta o prestígio de todas as normas constitucionais, mas exige do operador do direito a interpretação das normas.

De fato, as desonerações necessitam observar os preceitos fundamentais contidos na Magna Carta, assim no caso dos incentivos ao desenvolvimento econômico, as concessões devem objetivar o desenvolvimento econômico de uma região. Por este motivo as concessões devem ocorrer de forma condicionada, ou seja, somente podem ser fruídas por agentes que preencham certos requisitos. Importante perceber que estes requisitos devem estar alinhados com os objetivos constitucionais e este alinhamento valida os incentivos fiscais.

Sendo assim, neste capítulo pretende-se explorar o tema - incentivos tributários - de forma profunda, observando principalmente o funcionamento das leis de incentivos tributários municipais. Reforça-se, existem leis de incentivo em todas as esferas, no entanto elenca-se a esfera municipal no intuito de estabelecer uma análise prática e, também pela forte relação direta entre desenvolvimento de um município e a concessão de benefícios fiscais municipais.

Ademais, conforme dados do IBGE¹⁹⁵ o Brasil possui 5.570 (cinco mil quinhentos e setenta) municípios, ou seja, ainda que existam incentivos fiscais em níveis estaduais e federal, a quantidade de Leis de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico municipais nos parece ser algo mais abrangente. Inclusive, não é raro incentivos estaduais e federais que contemplam somente empresas de grande porte, enquanto os incentivos municipais acabam por contemplar uma variedade maior de empresas no quesito de porte.

Outrossim, tamanha é a importância das leis de incentivo econômico que diversos são os exemplos de iniciativas em prol destes mecanismos. Faria exemplifica esta importância por meio dos casos da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (1959) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (1966), ambas extintas em 2001, mas retomadas em 2003 mantendo dentre seus objetivos centrais criar e administrar incentivos fiscais para atração de

¹⁹⁴ GARCIA, Emerson. **Conflito entre normas constitucionais: esboço de uma teoria geral**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 293.

¹⁹⁵ FUNDAÇÃO INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Panorama**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>. Acesso em: 20 de junho de 2024.

investimentos industriais¹⁹⁶. Nota-se com estes exemplos que se trata de um mecanismo muito utilizado no panorama brasileiro, não sendo algo novo, apenas pouco difundido.

Ocorre que, independentemente do sucesso ou insucesso destes ou de outros programas criados com o intuito de gerar incentivos econômicos como meio de desenvolvimento, a utilização de normas de forma extrafiscal faz parte do cotidiano do país. Cabe com estes casos perceber que a necessidade de criação de incentivos fiscais é algo presente na história do Brasil nos últimos anos, não se tratando de uma invenção recente, mas sim de uma ferramenta existente ao menos desde o governo de Juscelino Kubitschek (1956 – 1961).

Por este motivo o presente estudo busca compreender justamente a concessão de incentivos tributários como meio de gerar desenvolvimento socioeconômicos. Está claro que incentivos fiscais podem ser concedidos observando os princípios constitucionais da livre concorrência, livre mercado e em prol do desenvolvimento econômico. Diminui-se a capacidade arrecadatória em prol deste objetivo social e econômico de uma região. Em relação às leis municipais, esta questão entre menor arrecadação em prol do desenvolvimento da região é mais facilmente percebido, trata-se de uma relação mais direta.

Um dos principais aspectos para que municípios concedam incentivos tributários é a observação do impacto financeiro imediato destes incentivos. Ocorre que, renuncia-se parcela da arrecadação e acompanha-se de forma aproximada o empreendedorismo no próprio município em decorrência deste ato. Também é consabido que cada ente público possui metas fiscais previstas em sua Lei de Diretrizes Orçamentárias e, portanto, conforme expõe MESSA, a concessão de incentivo fiscal somente poderá ocorrer quando observado o impacto no orçamento-financeiro de forma que esta não afete metas fiscais¹⁹⁷.

Assim, cabe ao ente público que pretende isentar estabelecer planejamento econômico para concessão do benefício fiscal, de forma que esta prática atinja suas políticas públicas e não comprometa o orçamento público, o que afetaria serviços públicos e obrigação do ente. Esta medida atenta ao previsto no Art. 14 da Lei 101/00, que entende incentivos ou benefícios tributários expressamente como

¹⁹⁶ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 187 - 190

¹⁹⁷ MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário e financeiro**. 8. Ed. São Paulo: Rideel, 2022. p. 44.

renúncia de receita justificável mediante levantamento dos impactos destas medidas no orçamento público¹⁹⁸. Importa compreender que a própria lei busca evitar a concessão desenfreada de benefícios fiscais, é exigível dos representantes públicos o adequado planejamento fiscal.

Isto é, ainda que a renúncia momentânea de receitas gere desenvolvimento econômico para o município no longo prazo, é mandatória a observação das metas fiscais e do orçamento público. Assim, não pode o ente municipal, sob o argumento da contemplação das obrigações constitucionais, sacrificar a saúde financeira municipal. Deve-se, para que se renuncie a parcela de arrecadação a manutenção das diretrizes orçamentárias e por consequência dos serviços públicos. Retoma-se, o município tem na tributação o produto do seu sustento e não deve permitir que a estrutura pública venha a ruir, ainda que em prol do desenvolvimento.

Outro aspecto dos incentivos fiscais é anotado por Carota, diversos municípios utilizam de incentivos fiscais como meio de atrair empresas, isto ocorre, pois, mesmo renunciando aos impostos municipais o ente ainda receberá parte dos impostos arrecadados pela União e Estado¹⁹⁹. Sendo assim, mesmo concedendo incentivos fiscais que diminuem a sua arrecadação própria e direta, ainda assim o município receberá valores oriundos da arrecadação federal e estadual. Trata-se de uma garantia constitucional, presente no Art. 158 da Constituição Federal²⁰⁰ e que determina a seguinte distribuição:

Quadro 1 – Repartição das receitas tributárias para municípios

Participação do Município	Tributo	Ente originário
100%	IRPJ do município e suas autarquias e fundações.	União
50%	ITR das áreas rurais situadas no município.	União
50%	IPVA de automóveis licenciados no	Estado

¹⁹⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Congresso Nacional. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

¹⁹⁹ CAROTA. José Carlos. **Planejamento tributário e incentivos fiscais empresariais**. 2. ed. Curitiba. Juruá. 2023. p. 223.

²⁰⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

	município.	
25%	ICMS conforme proporcionalidade descrita na Constituição Federal	Estado

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Nota-se, ainda que para fornecer incentivo tributário o Município renuncie a determinados tributos, ainda receberá valores oriundos da arrecadação federal e estadual. Importa compreender, assim como faz Gadelha, que a renda municipal oriunda de seus próprios tributos, ao menos para grande parte dos municípios, é insuficiente ao sustento de suas estruturas, e por isso há a existência do pacto federativo que proporciona esta distribuição de tributos diretos e indiretos por meio dos fundos²⁰¹. Assim, o município que concede benefício fiscal mantém nível de aceitável de arrecadação, uma vez que ainda recebe parcela importante de tributos de outras competências.

Para estes municípios torna-se ainda mais interessante a renúncia momentânea de verbas tributárias para atração de novas empresas. Isto é, para um município que pouco ou nada recebe diretamente, incentivar o empreendedorismo em seu território é escolha racional. Realiza-se um troca lógica, ao invés de arrecadar imediatamente, o município recebe valores oriundos do mecanismo federativo e ainda garante verba direta que será recebida dos empreendimentos após o decurso do prazo de fruição das isenções fiscais. É necessário perceber que municípios são agentes públicos, e que assim como os agentes privados buscam agir de forma racional, ainda que suas diretrizes sejam diferentes das dos agentes privados.

Portanto, mesmo ao renunciar parte de seus tributos, ainda assim o ente municipal receberá, em decorrência do pacto federativo, valores oriundos dos tributos nacionais e estaduais e irá garantir renda futura. Ocorre que este não é o único benefício para o Município instituir incentivo tributário. Isto pois, ao atrair empreendedorismo para seu território, o município usufrui da função social que toda empresa possui, ou seja, ao incentivar a atividade empresária, incentiva-se o cumprimento e ampliação também da função social.

²⁰¹ GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma e federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba. Juruá. 2010. p. 124 - 127.

Toda empresa possui função social, uma vez que toda sociedade empresária, além de servir aos seus proprietários também serve a toda sociedade envolvida direta ou indiretamente. Esta realidade é anotada por Venosa²⁰² que observa “à sociedade serve, uma vez que gera empregos, recolhe tributos e produz ou circula bens ou serviços, exercendo, dessa forma, função social indispensável, que proporciona em sentido lato, a tutela da dignidade da pessoa humana”. Oportuno rememorar, é dever constitucional prover o desenvolvimento econômico da sociedade e a dignidade humana, dever este cumprido pela empresa, daí a função social da empresa.

Desta feita, a existência de empresas é caminho natural para atingir estes objetivos. Isto ocorre, pois, para produzir uma empresa necessitará de empregados e, portanto, pagará salários, estes funcionários por sua vez realizam transações utilizando a renda percebida por seu trabalho na empresa. Estas novas transações criam demanda maior no mercado local, que também acaba por ser incentivando, fazendo que mais empresas produzam, contratem e disponibilizem seus produtos e serviços neste mercado, trata-se do aumento da circulação de riqueza de forma sistêmica.

Além disso, todas estas transações e produções secundárias resultam em novos tributos que crescem na medida que estas outras também crescem, possibilitando que o Estado arrecade mais, o que o faz cumprir com suas funções da melhor forma. Trata-se de um círculo virtuosos que inicia com o incentivo ao empreendedorismo e termina na melhora de todos os índices importantes para a sociedade. A função social da empresa é elemento que contempla os deveres constitucionais do Estado e que justifica a concessão de incentivos fiscais.

Percebe-se que, uma empresa ao operar, exerce função social assim como as demais funções da empresa, uma vez que proporciona aos diversos agentes envolvidos o acesso a direitos fundamentais contidos na Magna Carta, sendo estes a dignidade e o desenvolvimento socioeconômico. Neste sentido, Coelho observa, que além da função de produzir riqueza toda empresa possui função social, uma vez

²⁰² VENOSA, Silvio de Salvo. RODRIGUES, Cláudia. **Direito empresarial**. 10. ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2020. Pág. 319.

que ao gerar empregos e tributos, toda empresa contribui para o desenvolvimento socioeconômico de toda uma comunidade.²⁰³

Ocorre que, ao incentivar a atividade empresária o ente público está incentivando o desenvolvimento social e aumentando o bem-estar geral da sociedade de forma indireta. Cria-se incentivo para o empreendedorismo aguardando as consequências benéficas do crescimento da atividade empresária. Compreende-se, incentivar o desenvolvimento econômico, concedendo isenções não proporciona somente o desenvolvimento privado, mas também incentiva empregos, mais tributos e a circulação de riqueza. Leis de desenvolvimento econômico possuem o potencial de incentivar o desenvolvimento socioeconômico justamente em decorrência da função social da empresa.

Ademais, se já não se basta o argumento da simples atividade empresária, leis de incentivo possibilitam que empresas sejam mais lucrativas, o que também corrobora para o desenvolvimento da sociedade. Este fenômeno ocorre, pois, conforme constata Bush²⁰⁴ os “lucros que geram trazem muitos benefícios para a sociedade, incluindo empregos e formação, receitas para fornecedores, investimento em P&D para inovação, entre outros.” Trata-se de uma questão lógica, uma empresa que não é lucrativa não realiza novos investimentos enquanto uma empresa lucrativa reinveste seu capital aumenta vagas de trabalho, tributos, ensino e inovação.

Ou seja, empresas lucrativas possibilitam que todo o entorno que se relaciona com esta estrutura, direta ou indiretamente, se desenvolva. Isto ocorre de forma natural, uma vez que empresas não crescem somente com o trabalho de seus sócios e sim pelo envolvimento coletivo. Por este motivo, Venosa²⁰⁵ é categórico:

A atividade econômica empresarial é o meio mais amplo de circulação de riquezas. Sua importância na Economia é indiscutível, pois cria prosperidade econômica para a coletividade, produzindo riquezas e aportando resultado útil para toda a sociedade.

Nitidamente empresas podem ser instrumento de contemplação dos princípios constitucionais do desenvolvimento econômico e bem-estar social. Isto é,

²⁰³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. v.1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais LTDA. 2017. p. 75.

²⁰⁴ BUSH, Mary. K **Shareholder Value and Social Responsibility Are Not At Odds**. ZINGALES, Luigi. (et. al). Milton Friedman 50 Years Later. Stigler Center. p. 7. Tradução nossa.

²⁰⁵ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Empresarial**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 24.

por meio do crescimento coletivo ocasionado em decorrência do crescimento empresarial, os objetivos constitucionais são contemplados. Outrossim, benefícios fiscais geram, por meio de empresas, o desenvolvimento socioeconômico de uma região por meio da melhora dos níveis de igualdade, que aumentam, ou seja, as leis de incentivo ao desenvolvimento econômico são, também, instrumento que atende ao princípio da igualdade.

É notório que países que interferem menos, de forma negativa, na atividade privada são mais desenvolvidos que os demais, Cooter e Schafer observam que os países liberais que retiram impostos ao invés de aumentá-los veem a sociedade se desenvolver e crescer por meio do empreendedorismo e maiores salários²⁰⁶. Na verdade, o bem-estar social aumenta não porque as pessoas são mais iguais, mas sim porque são mais livres e produtivas, seus recursos são mais úteis. De fato, a qualidade de vida é mais igualitária em decorrência da maior liberdade da sociedade.

Certamente nestes países, leis de incentivo ao desenvolvimento não são necessárias, e provavelmente não surtiriam efeitos como em outros países. No entanto, no Brasil, estas medidas surtem efeitos justamente pelo alto grau de custo causado pela tributação. Ocorre que, o custo tributário brasileiro é tão pesado que se trata de um custo de transação que afasta os agentes de determinadas condutas, fazendo com que seja necessária a criação de um conjunto de normas que diminua este custo de transação, e mais do que isso, incentive o empreendedorismo, possibilitando a melhora da qualidade de vida do cidadão brasileiro.

Em outras palavras, Posner²⁰⁷ observa “a renda poderia ser mais igualmente distribuída se os impostos fossem mais baixos e o Estado, menor.” Isto é, com menos imposto os agentes são incentivados a empreender e ao empreender se gera desenvolvimento, mais empregos e mais trocas, aumentando o bem-estar de forma global e não apenas dos agentes incentivados, forma-se um círculo virtuoso em que toda a sociedade ganha. Sendo assim, em um cenário brasileiro, no qual não aparenta ser viável a diminuição padrão dos tributos, a utilização de benefícios fiscais é o meio possível para gerar este desenvolvimento e aumento do bem-estar.

²⁰⁶ COOTER, Robert Dandridge. SCHAFFER, Hans-Bernd. **O nó de Salomão**: como o direito pode erradicar a pobreza das nações. 1. ed. Curitiba: CRV, 2017. p. 276.

²⁰⁷ POSNER, Richard A. **Fronteiras da Teoria do Direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011. p. 112.

Ainda assim, conforme já abordado anteriormente, os incentivos fiscais quando concedidos para incentivar o desenvolvimento econômico devem ser concedidos com a exigência de contraprestações. Desta forma, buscou o legislador garantir que os incentivos fiscais não fossem concedidos de maneira exacerbada, de forma a corromper a natureza dos incentivos ofendendo princípios como o da igualdade e isonomia. Isto é, deve-se garantir que o benefício fiscal opere em prol dos preceitos constitucionais.

Assim, caso o ente público opte por utilizar isenções tributárias como meio de induzir a conduta dos agentes privados, estas devem ocorrer por meio de condições específicas. Brito traduz a natureza destas obrigações uma vez que:

Isenções concedidas em função de determinadas condições exigem uma contraprestação por parte do seu beneficiário, por isso, chamam-se, também, de bilaterais, considerando que o cumprimento dessas condições é imposto por lei e são, assim, onerosas, porque essas condições representam ônus ao beneficiário. Algumas podem, ainda, configurar-se como contratuais, quando celebrado um acordo, como sua fonte mediata, sempre autorizado pela lei, exprimindo as prestações recíprocas.

É necessário rememorar que tributos são o produto que mantém a atividade pública. Sendo assim, ao deixar de recolher tributo o ente público deixa de arrecadar o produto para cumprimento de suas atividades fins que beneficiam a toda a sociedade. Por este motivo, exige-se do usufrutuário dos incentivos fiscais determinadas contrapartidas. Assim, concede-se benefício fiscal, desde que determinadas condutas sejam realizadas e objetivos atingidos, de modo que a menor arrecadação se justifique pelos benefícios gerados para a sociedade.

Em regra, trata-se necessariamente de uma relação de ganha-ganha e, portanto, não pode o ente privado utilizar um benefício fiscal sem ofertar contraprestações ao município. Em igual medida, não pode o ente público conceder benefício fiscal sem exigir contraprestação. Oportuno destacar conforme afirma Bush²⁰⁸ “aquilo que é para o bem da empresa também pode ser bom para as comunidades, para a sociedade”. Trata-se de uma relação bilateral, na qual cada um compromete-se com determinadas medidas em prol da convergência de interesses e ganhos mútuos.

²⁰⁸ BUSH, Mary. K. **Shareholder Value and Social Responsibility Are Not At Odds**. ZINGALES, Luigi. (et. al). Milton Friedman 50 Years Later. Stigler Center. p. 8. Tradução nossa.

Por este motivo, conforme abordado por Schoueri, as isenções condicionadas são aquelas concedidas por prazo determinado e sob determinadas condições, cabendo ao contribuinte demonstrar que pode cumprir e demonstrar que cumpre as condições estabelecidas²⁰⁹. Destaca-se, não bastará para ter acesso aos benefícios fiscais a capacidade de atender às condições, será necessária a demonstração da perfectibilização destas condições. Ou seja, não basta ter capacidade, é necessário apresentar a contemplação dos parâmetros determinados.

Interessa observar que, o próprio princípio da igualdade, que ora é utilizado como argumento para contrapor incentivos fiscais é atendido pelo mecanismo das isenções condicionadas. Isto é, Carrazza²¹⁰ pontua que “a lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário.” Em outras palavras, a norma tributária que concede incentivo tributário está disponível para todo e qualquer agente que preencha os requisitos necessários e atenda às exigências normativas, atuando assim de forma igualitária.

Compreende-se que o princípio da igualdade obriga o tratamento tributário igual a todos os contribuintes que sejam similares. Desta forma, os incentivos condicionados atendem perfeitamente ao princípio da igualdade, uma vez que, todo contribuinte que preencher o suporte fático da isenção condicionada fará jus ao benefício fiscal. Enquanto aquele que não preencher estará excluído. A condição clara para usufruir do benefício, o que possibilita que qualquer agente atue no sentido de enquadrar-se na norma.

Claramente garante-se o tratamento igualitário entre os agentes, primeiro por estabelecer regra que permite que qualquer agente usufrua dos benefícios, desde que preenchidos determinados requisitos. Desta forma, os agentes são tratados de forma igual tanto na inclusão quanto na exclusão. O segundo prisma ocorre por garantir que com estes requisitos o tratamento, mesmo que desigual em um primeiro momento, reverta-se em benefício a toda sociedade, gerando mais igualdade. Isto é, as condições estabelecidas em norma garantem que o benefício fiscal que o agente privado usufrui, reverta-se em benefício social, por meio do desenvolvimento

²⁰⁹ SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 754 - 757

²¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 73.

econômico e aumento do bem-estar de toda a sociedade, ou seja proporcionando igualdade.

Sendo assim, com base nestes argumentos e em que pese existam argumentos estabelecidos por parte da doutrina de forma contrária a concessão de incentivos econômicos por meio das isenções tributárias, estes não devem prosperar. Visto que, o próprio princípio da igualdade é contemplado pelos benefícios fiscais condicionados. Garante-se igualdade uma vez que a norma é aplicável a todo agente que se submeta a estas condições, ao passo que também se gera maiores níveis de igualdade através do tratamento tributário desigual momentâneo.

De fato, é inegável que existem agentes que tenderão aproveitar das leis de incentivo sem nada devolver à sociedade. Por este motivo as condicionantes exigidas pela norma visam afastar esta possibilidade, ainda assim, é notório que existiram condutas adversas. De qualquer forma, não se pode presumir que todo agente deturpará a natureza dos incentivos fiscais. Neste sentido, é válido observar a ponderação de Diniz, de que a atividade empresária assim como a função social, que é algo natural a empresa, devem ser presumidos, deve-se acreditar na boa-fé da atividade empresária no cumprimento de suas funções básicas, dentre elas a função social²¹¹.

Portanto, em igual medida se deve presumir que, ao usufruir das benesses de uma lei de incentivo ao desenvolvimento econômico o contribuinte cumprirá com suas obrigações e contraprestações exigidas pelo ente público, além de retornar para a sociedade empregos, tributos e circulação de riqueza. Resta adequadamente estabelecida a importância dos institutos que concedem incentivos tributários e principalmente aqueles que o fazem de forma onerosa. Assim, é possível lançar olhares para a norma prática e dissecar seus mecanismos. A seguir, pretende-se observar a estrutura normativa das leis de incentivo ao desenvolvimento, observando seus mecanismos e sua interação com os tributos em espécie.

²¹¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito de Empresa**. v. 8. 16. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 19.

4.1 Incentivo ao Desenvolvimento Econômico por meio de leis municipais

Estabelecida a legitimidade das leis de incentivo ao desenvolvimento econômico e compreendido seus mecanismos em prol dos preceitos constitucionais, é cabível compreender seu funcionamento na prática. Sendo assim, destaca-se a Lei de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico do Município de Bento Gonçalves que opera por meio de isenções onerosas. Para a devida compreensão do funcionamento da norma de incentivo, serão observados os mecanismos da norma e os tributos municipais afetados pela norma. Assim será possível atribuir uma análise prática aos conceitos já estabelecidos neste estudo.

Conforme compreendido anteriormente, as normas de incentivo ao desenvolvimento devem contemplar os objetivos constitucionais de desenvolvimento econômico e aumento do bem-estar de uma região e de sua população. Desta forma, destaca-se primeiramente os objetivos da norma²¹², expostos já em seu primeiro artigo:

I – Estimular a expansão de empreendimentos industriais, comerciais, prestadores de serviços, agroindústria, turismo, lazer ou entretenimento já existentes no Município; II – criar condições favoráveis para a instalação de incubadoras empresariais e de empresas de base tecnológicas; III – estimular a criação de novas vagas de trabalho; IV – estimular a instalação de novos empreendimentos industriais, comerciais, prestadores de serviços, agroindústria, turismo, lazer ou entretenimento.

É notório que o objetivo da norma é incentivar o empreendedorismo no município. Destaca-se que a norma existe para gerar empreendedorismo por meio de novas empresas ou expansão das já existentes, gerar novas tecnologias e novos empregos. Apesar de não haver expressamente o objetivo descrito de gerar desenvolvimento econômico e aumento do bem-estar da sociedade, todos estes objetivos contemplam os preceitos constitucionais. Isto é, indiretamente cumpre-se a função constitucional, tendo em vista conforme já expostos, que por meio da circulação de riqueza, novos empregos e salários e novas tecnologias gerados pelo empreendedorismo gera-se desenvolvimento econômico e aumento do bem-estar da sociedade.

²¹² BENTO GONÇALVES. **Lei Ordinária nº 6.012, de 01 de dezembro de 2015.** DISPÕE SOBRE A POLÍTICA DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO MUNICÍPIO DE BENTO GONÇALVES E OUTRAS PROVIDÊNCIAS. Câmara Municipal de Bento Gonçalves. 2015. Disponível em: <https://sapl.camarabento.rs.gov.br/ta/242/text>. Acesso em 03 de fevereiro de 2024.

A contemplação das obrigações constitucionais é perfectibilizada pelos objetivos centrais destes benefícios fiscais, conforme Salto²¹³ observa este são concedidos “visando fortalecer a economia regional ou local, a partir da geração de renda e emprego”. Conforme demonstrado, os objetivos destacados na norma municipal coincidem com os elementos constitucionais que fundamentam a existência de incentivos fiscais. Gerar mais empreendedorismo e empregos resulta em mais desenvolvimento econômico e maior bem-estar.

Por este motivo se admite que a norma estabeleça tratamento tributário desigual entre os contribuintes em situação similar. Neste caso, empresas situadas ou que pretendam situar-se no município de Bento Gonçalves, e cumpram o descrito na norma farão jus ao benefício fiscal, enquanto as que não se enquadrarem não farão jus. Admite-se este tratamento desigual em prol de condutas que resultem em desenvolvimento econômico, que no caso, ocorrerem por meio do desenvolvimento da indústria, comércio e prestadoras de serviço multissetoriais do município e dos empregos por estas criados.

Percebe-se que o ente público busca por meio da concessão de benefícios fiscais fazer com que a iniciativa privada produza fatores de desenvolvimento socioeconômico. Em outras palavras, a norma coloca como elemento principal, ainda que de forma tácita, a ocorrência de externalidades positivas por parte da empresa. No caso em tela estas questões ficam evidentes, uma vez que em seu primeiro artigo a norma destaca seus objetivos desenvolvimentistas, não restando dúvida que a norma existe para estas funções.

Ademais, a norma municipal também apresenta as condições quantitativas para usufruir dos benefícios fiscais, além da instalação e ou ampliação do empreendimento ocorrer no território do município, é necessária uma aplicação mínima de 20% de área produtiva, a geração de no mínimo 20% de novos empregos com um aumento também de no mínimo de 20% da massa salarial e a utilização, preferencialmente, de 70% de mão de obra do município²¹⁴. Desta forma, a norma, além de trazer os objetivos qualitativos de desenvolvimento socioeconômicos,

²¹³ SALTO, Felipe Scudeler. PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Contas Públicas no Brasil**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 274.

²¹⁴ BENTO GONÇALVES. **Lei Ordinária nº 6.012, de 01 de dezembro de 2015**. DISPÕE SOBRE A POLÍTICA DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO MUNICÍPIO DE BENTO GONÇALVES E OUTRAS PROVIDÊNCIAS. Câmara Municipal de Bento Gonçalves. 2015. Disponível em: <https://sapl.camarabento.rs.gov.br/ta/242/text>. Acesso em 03 de fevereiro de 2024.

também estabelece os parâmetros quantitativos. Trata-se de benefício condicionado com base nos preceitos constitucionais.

O objetivo central da norma é claro, criar a condição necessária para que agentes empreendam a ponto de gerar externalidade positivas, até por isto a norma estabelece números básicos relacionados a geração de emprego e salário. Isto é, aguarda-se que empreendimentos de diversos setores sejam expandidos, e como isso, conforme verificou-se anteriormente, ocorra o desenvolvimento socioeconômico da região do município. Este desenvolvimento econômico é a consequência do desenvolvimento das atividades empreendedoras descritas na norma, trata-se da externalidade positiva.

Em diversos momentos foi mencionada a importância das externalidades positivas, assim se deve conceituar o que são estas externalidades, Coase explica que externalidade, tradicionalmente aquelas negativas, são custos ou danos causados à sociedade em decorrência da atividade empresária²¹⁵. Evidente que no caso em análise as externalidades resultantes são as positivas, mas é importante conceituar o termo de forma ampla, que surge originalmente para análise dos danos causados pela empresa e suportados pela sociedade, mas que após também passou a ser utilizado para compreender os benefícios suportados pela sociedade em decorrência da atividade empresária.

O principal conceito de externalidades que se pretende extrair primariamente é de que são efeitos causados pelo desenvolvimento da atividade empresária e suportados pela sociedade, sejam estes positivos ou negativos. Nesta linha cabe trazer o entendimento de Trindade²¹⁶:

As externalidades ou efeitos sobre o exterior representam as consequências secundárias ou não diretamente almejadas decorrentes das atividades de produção e consumo, que implicam a imposição involuntária de custos ou benefícios a terceiros; ou seja, são efeitos positivos ou negativos que atingem indivíduos não diretamente relacionados às atividades que lhe originam.

Assim, as externalidades são efeitos causados pela atividade empresária, sejam estes efeitos prejudiciais ou benéficos. Importa compreender que, ao elencar o desenvolvimento econômico, expansão do empreendedorismo, geração de

²¹⁵ COASE, Ronald. **The Problem of Social Cost**. Journal of Law and Economics. v. 3. 1960. p. 1.

²¹⁶ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise Econômica do Direito dos Contratos: Uma nova abordagem do direito contratual como redutor das falhas de mercado**. Londrina: Thoth, 2021. p. 207 – 208.

empregos e inovação, quis o legislador destacar as externalidades positivas desejáveis. Nota-se que a norma enfatiza que por meio da atividade privada serão gerados benefícios para terceiros, neste caso a população municipal. Assim, são justamente estas externalidades positivas que atendem aos preceitos constitucionais que autorizam a concessão de benefícios fiscais.

Ocorre que, não necessariamente o empreendedor opta por realizar suas atividades com o objetivo de gerar benefícios para a sociedade, este pode simplesmente almejar o lucro. Ainda assim, geram-se externalidades positivas, uma vez que estas são consequências, ainda que secundárias, inafastáveis da atividade empresária, portanto, mesmo que não almejadas diretamente ocorrerão. Isto é, para empreender e obter lucros, o agente precisará transacionar, empregar e pagar impostos e nestes elementos está a externalidade positiva suportadas por terceiros. Há clara relação entre a função social da empresa e estas externalidades.

Outrossim, externalidades positivas são, portanto, benefícios externos auferidos por terceiros que se relacionam direta ou indiretamente com atividade econômica desenvolvida. Nos ensinamentos de Pindyck e Rubinfeld as externalidades positivas podem ser compreendidas pelo aumento do benefício marginal social, situação na qual há aumento do benefício marginal privado e do benefício marginal externo²¹⁷. Evidencia-se a situação de ganha-ganha ampla, ou seja, a empresa e seus sócios aumentam sua utilidade marginal ao mesmo tempo que a sociedade também aumenta a sua utilidade marginal.

Desta forma, não restam dúvidas que ao conceder incentivos tributários o ente público busca estabelecer por meio do aumento do benefício marginal privado o aumento do benefício marginal social, consequência do desenvolvimento socioeconômico. Ocorre que, trata-se de uma lógica simples, o tributo, dentro de seu caráter extrafiscal, pode ser utilizado tanto para combater externalidades negativas por meio do aumento de tributação e o consequente desincentivo a conduta que gera esta externalidade negativa, quanto para gerar externalidade positivas por meio do incentivo de condutas.

Neste sentido Mankiw²¹⁸ observa bem que “a resposta apropriada, no caso das externalidades positivas, é exatamente o oposto ao caso das externalidades

²¹⁷ PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. 7. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010. p. 578.

²¹⁸ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2012. p. 199.

negativas. Para deslocar o equilíbrio de mercado social ótimo, as externalidades positivas requerem um subsídio”. Trata-se da mão invisível do estado operando o mercado de acordo com as externalidades, quando negativas opta-se pela tributação e quando positivas opta-se pelo benefício fiscal, uma vez que, em um cenário com altos custos de transação, a concessão de meio legal para diminuição destes custos é elemento primordial para alterar o equilíbrio de mercado de forma positiva.

Ademais, é plausível afirmar que nenhum benefício fiscal é concedido sem considerar os efeitos sistêmicos causados pelo incentivo que se cria. Ou ao menos não deveriam ser concedidos sem considerar o efeito sistêmico, pois qualquer alteração dos custos de transação gera deslocamento do equilíbrio de mercado. A contemplação de políticas públicas é objetivo natural pertencente a qualquer norma de incentivo ao desenvolvimento. Neste sentido destaca Melo²¹⁹:

O poder público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objetivo de estimular o contribuinte a adoção de determinados comportamentos, tendo como subjacente o propósito governamental à realização de diversificados interesses públicos.

Assim, é mandatória a observação dos objetivos aos quais se pretende atingir com a desoneração tributária. Isto é, ao desonerar, o poder público interfere no equilíbrio de mercado, sendo assim, caso estes objetivos não sejam incluídos nas diretrizes da norma desonerativa, pode ocorrer um desequilíbrio de mercado, no qual há somente benefício privado e nenhum ou pouco benefício social. Os incentivos visam estabelecer um novo equilíbrio de mercado, equilíbrio este que é estabelecido pelo benefício privado e pelo benefício social.

Desta feita, se sustenta a utilização de leis de incentivo ao desenvolvimento em decorrência de um novo equilíbrio de mercado traduzido no benefício mútuo. A norma observada no presente estudo demonstra na prática a vinculação dos benefícios às externalidades positivas, uma vez que quantifica as exigências para fruição do benefício. Resta para o presente estudo compreender as isenções de tributos contidas na norma, assim como a natureza de cada tributo isentado. Isto é, não basta compreender o caráter extrafiscal das medidas isentivas e seu benefício,

²¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 321.

é necessário compreender o produto ao qual o ente público deixa de recolher em prol do benefício social.

A Lei Ordinária nº 6.012 do Município de Bento Gonçalves apresenta em seu Art. 3º os seguintes incentivos fiscais: (i) a isenção de ITBI do imóveis adquiridos para o empreendimento; (ii) a isenção das taxas de licenciamento ambiental do empreendimento; (iii) isenção do IPTU dos imóveis do empreendimento por até três anos ou durante a obra do empreendimento; (iv) isenção do pagamento de ISS para serviços relacionados a obras do empreendimento; (v) isenção da taxa de comunicação visual em fachadas²²⁰.

Cabe compreender primariamente que a norma isentiva contida na lei de incentivo ao desenvolvimento afeta a Regra Matriz de Incidência Tributária de tributos de espécies diferentes, mas todos de competência municipal. Evidentemente, o ente público municipal somente pode legislar sobre tributos de sua competência, neste cenário são isentos pela norma imposto e taxas municipais relacionadas à instalação ou ampliação de empreendimentos no município. Desta feita, parte-se para a compreensão de cada espécie tributária isentada.

O primeiro imposto isento pela norma é o ITBI, que poderá ser instituído conforme Constituição Federal em seu Art. 156, inciso II²²¹ sobre “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis”. Ocorre que, para empreender é comum que os agentes necessitem adquirir um novo imóvel, sendo esta aquisição onerosa, fará o contribuinte jus a isenção estabelecida sobre o ITBI. É importante destacar, que a isenção ocorre sobre o imposto cobrado de imóveis adquiridos para o empreendimento, excluindo imóveis já pertencentes ao empreendedor ou que sejam adquiridos para outros fins.

Ocorre que, a isenção é concedida para aquisições voltadas para o desenvolvimento do empreendimento, sendo assim quis o legislador municipal limitar o alcance da isenção, não permitindo a simples aquisição de bens imóveis de forma menos custosa para especulação imobiliária. Ademais, trata-se de imposto

²²⁰ BENTO GONÇALVES. **Lei Ordinária nº 6.012, de 01 de dezembro de 2015**. DISPÕE SOBRE A POLÍTICA DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO MUNICÍPIO DE BENTO GONÇALVES E OUTRAS PROVIDÊNCIAS. Câmara Municipal de Bento Gonçalves. 2015. Disponível em: <https://sapl.camarabento.rs.gov.br/ta/242/text>. Acesso em 03 de fevereiro de 2024.

²²¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

cobrado no momento da transmissão, ou seja, cobrado uma única vez o que justifica voltar-se para novas aquisições voltadas especificamente para o empreendimento, não haveria justificativa para isentar o imposto pago anteriormente por um bem já pertencente ao empreendedor.

Também cabe compreender que para a incidência deste tributo, conforme destaca Paulsen²²² “a transmissão tem que ser onerosa, ocorrendo o empobrecimento e enriquecimento patrimonial das partes contratantes, na mesma proporção e segundo um nexo de causalidade”. Ou seja, caso o imóvel para o empreendimento não seja adquirido de forma onerosa, não haverá incidência de ITBI e por consequência não será possível tratar de isenção do tributo. Tais medidas incentivam a circulação de bens imóveis, fazendo com que estes cumpram também a sua função social.

O segundo e quinto tributos isentos pela norma são as taxas de licenciamento ambiental e as de comunicação visual. Opta-se pela abordagem conjunta em decorrência da sua espécie tributária, em que pese possuam fatos tributáveis diversos. Esta espécie tributária é compreendida conforme Machado Segundo, como um tributo vinculado, uma vez que será devido quando o contribuinte utilizar ou tiver a sua disposição um serviço público, ou seja, existe e é cobrado em decorrência de uma atividade estatal²²³. Assim, quis o legislador isentar o custo de serviço público relacionado a verificação de questões ambientais e de comunicação visual que recaem sobre os empreendimentos.

Ocorre que, cabe às prefeituras fiscalizar empreendimentos em suas questões ambientais e de comunicação visual para prevenir e afastar lesões ao meio ambiente e o respeito aos padrões visuais da cidade. Para tanto, há custo específico oponível ao contribuinte para esta fiscalização, quesitos básicos para a existência do tributo de espécie taxa. A definição legal encontra-se no Art. 77 do CTN²²⁴, como:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato

²²² PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 354.

²²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 13. ed. Barueri: Atlas, 2023. p. 311.

²²⁴ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 08 de agosto de 2024.

gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Destaca-se que a competência para instituir taxas pertence não somente aos municípios, mas também a União e Estados. Outro ponto que merece ênfase é de que, além de serem exigidos somente mediante prestação do serviço estatal ou disponibilidade deste, também somente serão válidos quando específicos e passíveis de divisão. Desta feita, conforme destaca Barreto²²⁵ “a taxa haverá de refletir o custo da atuação estatal”, ou seja, é imprescindível destacar o que foi prestado de serviço público ou colocado à disposição, e quanto esta atividade custou para cada contribuinte.

Assim, é de conhecimento geral que para realização de obras, principalmente a construção de empreendimento é necessária a obtenção de licenças ambientais, assim como também é de conhecimento a existência de licenças para utilização de fachadas para comunicação. Trata-se, conforme expõem Trennepohl da taxa de polícia, taxas estas aplicadas no exercício da atividade fiscalizatória por parte do ente público para fins de controle de atividades que possuem como requisito a licença prévia²²⁶. São custos de transação inerentes aos novos empreendimentos e por este motivo buscou o legislador afastar tal custo para incentivar a conduta empreendedora.

O ente público emprega efetivo público para exercer a fiscalização, o que é força de polícia, uma vez que através desta conduta ocorre o controle das atividades empreendedoras. Outrossim, o ato de fiscalizar é ato específico e divisível, isto é, ocorre em decorrência de uma demanda e seu custo é estimável de forma que é oponível ao contribuinte que demandou o ato fiscalizatório. Há, portanto, o preenchimento dos requisitos que fundamentam a existência do tributo da espécie taxa.

Sendo assim, o empreendimento que contenha obras civis e comunicações visuais deverá arcar as respectivas taxas. Ademais, a prestação de um serviço público específico para um determinado contribuinte é o principal elemento que distingue taxa das demais espécies tributárias. Denari pontua que nestes casos

²²⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Noese, 2020. p. 59.

²²⁶ TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 108.

trata-se de serviço *stricto sensu*, uma vez que o tributo possui caráter contraprestacional e por tanto deve ser suportado somente pelo contribuinte que se beneficiou do serviço e não por toda a sociedade²²⁷.

Novamente, são tributos inerentes ao empreendedorismo que representam custos de transação principalmente nos casos em que há obras uma vez que, qualquer intervenção estrutural demanda de regularidade ambiental e de comunicação visual. Desta forma, o ente público, em conformidade com o objetivo de incentivar o empreendedorismo, optou por isentar tais taxas naquilo relacionado ao empreendimento, retirando custos para obtenção de licenças para obras e divulgação. Seria contraditório isentar outros tributos e manter tributos relacionados diretamente ao ato de empreender.

Em sequência, a terceira isenção concedida pela norma trata do IPTU, tributo previsto pelo Art. 156, inciso I da Constituição Federal²²⁸ como aquele que incide sobre a “propriedade predial e territorial urbano”. Destaca-se, trata-se de imposto exigível sobre a propriedade urbana, seja esta predial ou territorial, ou seja, cabe tanto para empreendimentos realizados em terrenos virgens ou em terrenos que contenham edificações. Oportuno observar, assim como faz Kfoury, tratar-se do tributo cobrado sobre a propriedade de imóvel urbano de forma anual e desta forma é em grande parte dos municípios brasileiros a maior fonte de renda das prefeituras municipais²²⁹.

Trata-se de importante tributo para os municípios, uma vez que é a maior fonte de renda para seus serviços. Cabe ressaltar que a competência de o IPTU ser municipal é uma questão lógica, assim como enfatiza Martins, cabe aos municípios a criação e manutenção da maior parte dos serviços públicos que atendem diretamente ao contribuinte em seus imóveis, o que, portanto, faz ser lógico recair aos municípios a competência para tributar esta propriedade, trata-se de uma lógica estrutural²³⁰. Concentra-se no mesmo ente o serviço público a ser prestado e a renda

²²⁷ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 88 – 90.

²²⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

²²⁹ KFOURI JR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 492 – 493. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553600250/pageid/492>. Acesso em: 19 de agosto de 2024.

²³⁰ MARTINS, Ives Granda da Silva. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. 5. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 233 – 234.

para esta prestação, concentra-se na área de atuação. Por este motivo também se trata de um tributo anual.

Diante disto, é importante observar o peso desta isenção, o IPTU é tributo demasiadamente importante para qualquer prefeitura uma vez que é cobrado anualmente sobre a propriedade imobiliária urbana, ou seja, enquanto houver propriedade haverá tributação. Por este motivo a norma isentiva municipal cuidou de restringir a isenção deste imposto somente durante o período da obra do empreendimento ou por no máximo três anos. Concede-se a isenção a ponto de gerar incentivo, mas não se cria perda considerável de arrecadação, o que traria demasiado desequilíbrio às contas públicas.

Outra questão que cabe destacar, assim como no caso do ITBI, é de que o legislador limitou a isenção do IPTU durante este período somente para os imóveis relacionados ao empreendimento. Ou seja, demais imóveis pertencentes ao contribuinte não serão privilegiados pela isenção, novamente não é criada uma situação de incentivo à especulação imobiliária. Cuida-se para gerar incentivo para instalação ou ampliação de novos empreendimentos, afastando o abuso sobre a norma.

Por fim o ente municipal concede a isenção de ISSQN, que conforme Art. 156, inciso III da Constituição Federal²³¹ é imposto sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Trata-se de uma isenção sobre imposto incidente sobre a prestação de serviços, no entanto, cabe anotar que neste caso o contribuinte não está isento de todo e qualquer imposto sobre serviços, trata-se daqueles, conforme a norma isentiva, relacionados a obras do empreendimento, ficando fora da isenção o imposto cobrado sobre outras prestações de serviço.

Novamente a norma limita a isenção de forma lógica. O incentivo em tela é destinado a ampliações ou instalações de empreendimentos no município, sendo assim o custo que se busca diminuir é relacionado a este objetivo. Desta forma, não poderia a norma isentar todo e qualquer ISSQN relacionado a serviços prestados ao contribuinte, isto é, uma vez que a gama de serviços sujeitos a esta tributação é extremamente extensa, conceder ampla isenção seria uma afronta aos preceitos

²³¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

básicos das normas de incentivo ao desenvolvimento. Por este motivo, limitou-se a isenção ao imposto relacionado à prestação de serviço de obras do empreendimento.

Ademias, ainda que utilize o termo 'obras', a norma não isenta impostos incidentes sobre a aquisição de materiais utilizados na obra, estes são tributados na esfera federal e estadual, a isenção trata tão somente de impostos incidentes sobre a prestação serviços relacionados a obra, neste caso o ISS, imposto de competência municipal. Acontece que, conforme destaca Harada²³² “prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISSQN recai sobre circulação de bem imaterial (serviço). Resulta da obrigação de fazer”.

Também vale observar a delimitação apresentada por Colombo²³³, uma vez que “na execução de obras de construção civil, o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) incide apenas sobre o preço do serviço, uma vez que não se incluem na sua base de cálculo valor dos materiais empregados no serviço”. Assim, tributa-se tão somente o ato de fazer ou servir de forma remunerada por meio de uma contratação, não incidindo, no entanto, sobre os bens materiais utilizados para esta prestação de serviço. Isentar estes materiais afrontaria a competência tributária.

Assim, a norma municipal não isenta tributo incidente sobre a aquisição de bens para a obra, pois estes não estão sujeitos ao ISSQN ou a outro imposto municipal justamente por não serem de competência municipal, não havendo, também, competência municipal para isentar. Além disso, cuidou o legislador para isentar somente o ISSQN relacionado ao serviço de obras de instalação ou ampliação de empreendimentos no município, não sendo isenta a tributação sobre outros serviços, em que pese sejam prestados para o contribuinte empreendedor, mas não para o empreendimento em si.

Não resta dúvida que o legislador municipal buscou afastar toda tributação sob sua competência que poderia desencorajar o empreendedorismo no município. É notório também que o legislador não cria isenções danosas ao município, uma vez

²³² HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. refom. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014. p. 58.

²³³ COLOMBO, Juliano. Colombo, Cristiano. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010. p. 277.

que somente estão afastadas as tributações relacionadas a aquisição e manutenção da propriedade para instalação ou ampliação de empreendimento por tempo determinado, assim como os tributos relacionados a procedimentos necessários para realização de obras e o tributo incidente sobre a realização destas obras. Não há isenção ampla e generalizada.

Além de estabelecer os tributos isentáveis e as medidas desta isenção, a norma ainda determina os procedimentos e condições necessárias para que o contribuinte faça jus aos benefícios fiscais, assim como as comprovações necessárias. Em seu Art. 4º a Lei 6.012/15 determina condições como a regularidade fiscal, demonstração de saúde financeira, histórico ilibado em relação a outros incentivos e outras como pré-requisitos para adesão aos incentivos econômicos e em se Art. 16 estabelece a prestação de contas dos beneficiários por meio de relatórios²³⁴. Assim, não basta o contribuinte preencher os requisitos básicos da norma, é necessário comprovar a contemplação destes requisitos para usufruir dos benefícios fiscais.

Percebe-se que a norma ao trazer todos estes elementos, assim como os elementos destacados anteriormente, relacionado o empreendimento a geração de emprego, busca garantir, de certa forma, o desenvolvimento socioeconômico. Ao mesmo tempo que disponibiliza benefício fiscal a norma também limita e condiciona o alcance destes benefícios, de forma a atender todos os preceitos constitucionais. O principal fator a ser destacado é de que empresas cumprem função social quando desenvolvem suas atividades, desta feita, o objetivo constitucional de desenvolvimento e aumento de bem-estar social que autoriza a concessão de benefícios fiscais somente ocorrerá quando empresas beneficiadas desenvolverem de fato suas atividades empresariais.

Desta forma, ao conceder isenção tributária a norma cria incentivo necessário para que esta atividade ocorra, mas estabelece tal medida em conjunto com exigências e condições que garantam que o usufrutuário atenderá as demandas constitucionais. Trata-se de adequada exemplificação do funcionamento de leis que concedem benefícios fiscais por meio de isenções condicionadas ou

²³⁴ BENTO GONÇALVES. **Lei Ordinária nº 6.012, de 01 de dezembro de 2015**. DISPÕE SOBRE A POLÍTICA DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO MUNICÍPIO DE BENTO GONLALVES E OUTRAS PROVIDÊNCIAS. Câmara Municipal de Bento Gonçalves. 2015. Disponível em: <https://sapl.camarabento.rs.gov.br/ta/242/text>. Acesso em 03 de fevereiro de 2024.

onerosas. A mesma norma que concede benefícios, determina obrigações e requisitos para fruição destes.

Assim, além de demonstrar que possui as condições básicas, o contribuinte também deverá realizar os investimentos informados, atendendo os requisitos básicos e que justificaram a concessão dos benefícios. Ou seja, não basta fazer jus às isenções, é necessário cumprir com as obrigações determinadas e comprová-las. Assim, ao estabelecer tais exigências, o legislador buscou afastar empresas que somente utilizam os incentivos fiscais como subterfúgio e não contribuiriam para os objetivos coletivos e sociais.

Estes mecanismos afastam argumentos contrários à concessão de benefícios fiscais. Evidente que, normas que concedem isenções de forma ampla, sem justificativa e que representam somente renúncia fiscal sem benefícios sociais devem ser criticadas. No entanto, normas que criam benefícios fiscais em prol do desenvolvimento econômico devem ser apoiadas, principalmente quando fazem, assim como a norma estudada, com delimitação temporal e mediante exigência de condições mínimas e comprovações. Diante dessa fundamentação, pretende-se a seguir, apresentar o passo a passo para utilização de benefícios fiscais.

Não seria suficiente para o presente estudo apenas dissecar a doutrina e norma que fundamenta e autoriza a concessão de benefícios fiscais, assim como também não basta a compreensão da sistemática das normas indutoras de comportamento. É necessário, além de compreender o funcionamento prático de uma norma de incentivo ao desenvolvimento, também diminuir a assimetria informacional que afasta contribuintes destas medidas, realizando, portanto, uma entrega prática ao mercado.

4.2 Fluxograma de acesso a lei de incentivo ao desenvolvimento econômico

A entrega prática desta monografia, elemento exigido pelo mestrado profissional, é um fluxograma de acesso a leis de incentivo ao desenvolvimento econômico. Ocorre que, não basta que a norma exista para que se produzam os efeitos desejados, na maioria das vezes, os contribuintes precisam ser apresentados e conduzidos até a norma. Ou seja, para que a norma indutora produza os efeitos desejados é preciso, antes, diminuir ao menor nível possível a falta de informação.

Desta forma, é necessário que os contribuintes aos quais a norma pretende induzir primeiro conheçam a norma e segundo saibam como gozar desta.

Ademais, da mesma forma que se utilizou como metodologia de presente estudo, a Análise Econômica do Direito, para compreender a relação entre norma e o comportamento dos agentes, novamente emprega-se esta metodologia, agora para justificar a entrega prática do presente estudo. Isto é, assim como os custos de transação são falhas de mercado que afastam os agentes econômicos de determinadas condutas, a falta de informação também o faz. Outrossim, merece o devido espaço neste estudo a compreensão do fenômeno da assimetria informacional, uma vez que se trata de falha de mercado, e, portanto, diminui a eficiência dos agentes.

Vale perceber que a concessão de benefícios fiscais existe justamente para afastar ou ao menos diminuir a falha de mercado denominada custo de transação. Por este motivo, não se deve permitir que uma medida, que justamente existe para combater uma falha de mercado, seja afetada por outra falha de mercado. Assim, diminuir a falta de informação é elemento crucial para que a norma cumpra sua função social. Isto é, assim como as empresas possuem sua função social que somente é perfectibilizada com a atividade empresária, a norma somente cumpre sua função social quando agentes usufruem de seus benefícios e desempenham suas atividades.

Inicialmente cabe perceber que originalmente a assimetria informacional ou falta de informações é objeto de estudo das relações privadas, quando há transações entre dois agentes privados. Arkelof observa o mercado de carros usados americano (mercado dos limões) para descrever os efeitos da assimetria informacional, no caso, a assimetria informacional faz com que todos os carros usados sejam tratados da mesma forma, como se todos fossem medianos, isto ocorre pela incerteza dos compradores de quais veículos são bons e quais são ruins, expulsando do mercado os carros usados bons²³⁵.

Neste exemplo, os compradores não conseguem analisar o mercado adequadamente em decorrência da falta de informação. Isto faz com que todos os veículos sejam considerados com desconfiança e nenhum comprador queira pagar

²³⁵ AKERLOF, George A. **The Market for “Lemons”**: Quality Uncertainty and thje Market Machanism. The Quartely Jornal of Economics. v. 84. i. 3. 1970. p. 488 – 489. Disponível em: <https://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/akerlof.pdf>. Acesso em: 28 de agosto de 2024.

um preço maior por nenhum veículo. Este fenômeno ocorre, pois, pela falta de informação ou desconfiança com a informação disponível, não é possível separar os veículos bons dos medianos e ruins. Assim, os vendedores com bons veículos ou retiram do mercado seus veículos, uma vez que os compradores não pagam o que se espera por este bem, ou vendem este veículo por preços inferiores.

Como consequência os compradores também não conseguem adquirir bons veículos, somente médios e ruins, seja por não saber qual veículo é bom ou pela falta destes no mercado. Neste caso, a assimetria informacional diminuiu a eficiência dos vendedores que não atingem a maior utilidade de seus recursos e a eficiência dos compradores que não conseguem adquirir o melhor veículo possível.

A existência de um lado da relação com mais informações do que a outra, faz com que diante da dúvida os compradores presumem que todos os carros são medianos. Com isto, os vendedores de carros bons não atingem o nível de utilidade que esperam fazendo com que seja preferível retirar estes carros do mercado. Com a saída destes veículos do mercado, os possíveis compradores não conseguem alocar seus recursos da melhor forma possível.

Assim sendo, a assimetria informacional ocorre tradicionalmente quando um dos agentes possui mais informações do que outro agente em uma transação. Ou seja, há falta de informação em um dos polos da relação, de modo a impedir a melhor alocação de recursos entre as partes. Importante observar, em que pese a assimetria informacional seja objeto comumente estudado nas relações privadas, é comum a existência desta falha de mercado também nas relações públicas. Neste sentido Trindade²³⁶ pontua que “com frequência são observados tanto nas relações de direito privado, como nas relações de direito público, implicando diversos efeitos nocivos às partes direta e indiretamente envolvidas, com variável intensidade de gravidade”.

No caso em análise, a assimetria informacional afeta diretamente os princípios constitucionais, uma vez que, a falta de informação impede que algum agente empreenda e produza as externalidades desejadas. Estes não são contemplados sem que novos empreendimentos ocorram, ou seja, para que ocorra o desenvolvimento socioeconômico e aumento dos níveis de bem-estar social é

²³⁶ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise Econômica do Direito dos Contratos**: Uma nova abordagem do direito contratual como redutor das falhas de mercado. Londrina: Thoth, 2021.p. 94.

necessário entregar as informações necessárias aos agentes. Afastar a assimetria informacional é elemento crucial para que o Estado consiga por meio da indução de comportamento, cumprir com seus deveres constitucionais.

Compreende-se, portanto, que as assimetrias informacionais estão presentes em todas as relações, sejam elas privadas, públicas ou público-privadas, uma vez que a falta de informação afastará os agentes das escolhas ótimas. O problema das assimetrias informacionais na compreensão de Mackaay²³⁷ é de que “na medida que não dispõem de todas as informações as partes são incapazes de tomar decisões ótimas, uma vez que não podem calcular, corretamente, os custos e as vantagens das opções oferecidas”. Assim, a norma desconhecida não induzirá agente algum.

Neste sentido, não conhecer a norma de incentivo ao desenvolvimento econômico e seus benefícios impede que o agente privado analise por completo os custos para empreender e decida de forma racional. Conforme amplamente abordado anteriormente os custos de transação são elementos que podem impedir determinadas condutas, ou seja, expor formas de diminuir estes custos possibilita a tomada de decisão ótima. Desta forma, é de interesse social afastar a assimetria informacional quanto a norma de incentivo ao desenvolvimento econômico, assim como também sobre as formas de acesso aos benefícios nela contidos.

Assim, independente de tipo de relação, a assimetria informacional afasta os agentes das decisões mais eficientes. Cavalli vai além, trazendo que a falta de informação gera inclusive custo de transação, uma vez que para buscar informação haverá custos para o agente, vez que, no caso de uma empresa, empregam-se recursos como as horas de trabalho de um funcionário para buscar a informação, trata-se do custo de busca de informação²³⁸. Desta forma, além de afastar a conduta desejada dos agentes, a assimetria informacional ainda atribui custo para aqueles que busquem afastá-la.

Outrossim, além de ser por si só uma falha de mercado, a assimetria informacional também gera uma espécie de custo de transação. Isto é, a falta de informação em um primeiro momento afasta os agentes econômicos das decisões que aumentam sua utilidade marginal. Em um segundo momento, os agentes que procurem afastar esta falha de mercado terão que empregar recursos próprios para

²³⁷ MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 575.

²³⁸ CAVALLI, Cássio. **Empresa, direito e economia**. Rio de Janeiro: Forense, 2023. p. 173

diminuir a falta de informação gerando custo de transação. O aumento deste custo de transação pode anular até mesmo o efeito financeiro que os benefícios fiscais viriam a gerar para o agente.

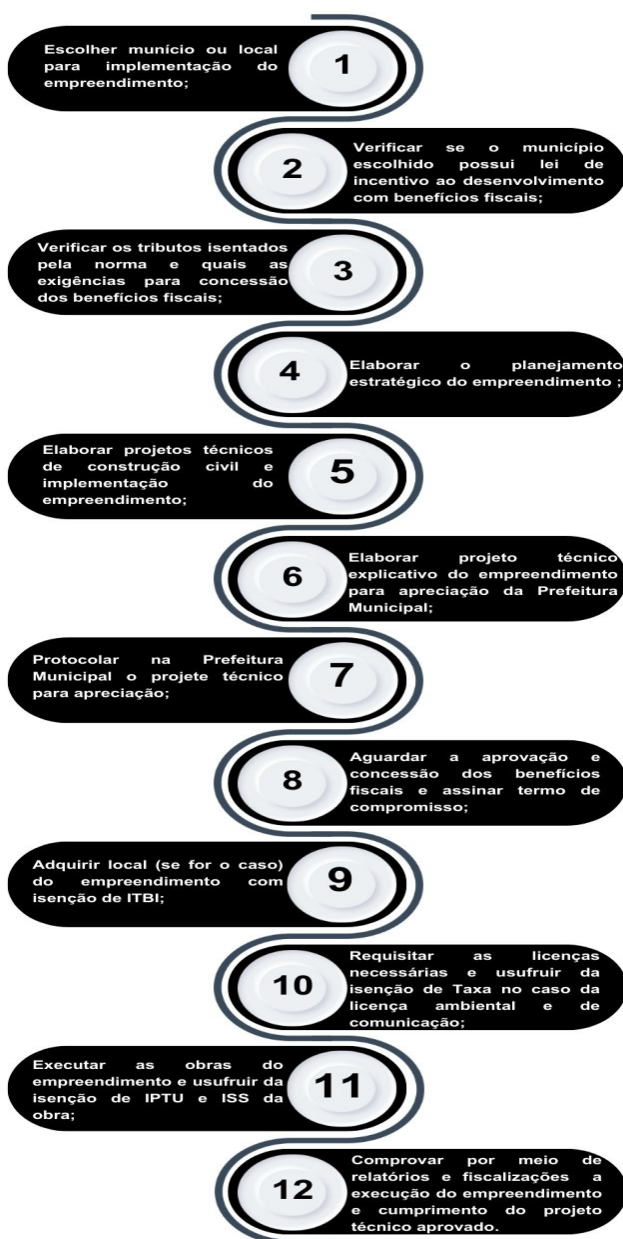
Desta feita, na busca por entregar o conhecimento necessário para afastar esta falha de mercado, os custos na busca por informações, e por consequência custos de transação, o presente estudo encerra sua análise com a entrega de um fluxograma de acesso aos benefícios fiscais de lei de incentivo ao desenvolvimento econômico. Importante salientar, que este fluxograma foi elaborado de forma genérica, cada norma que concede benefícios fiscais em prol do desenvolvimento econômico possui suas peculiaridades e, portanto, carece de uma análise específica.

Ademais, para fins da entrega prática, é necessário desmistificar as barreiras de acesso às leis de incentivo ao desenvolvimento. Isto é, tais normas, conforme amplamente demonstrado, são mecanismos legítimos de intervenção estatal na economia em prol do desenvolvimento econômico e social. No entanto, de pouco adianta disponibilizar incentivo fiscal com os adequados mecanismos de onerosidade se os agentes privados não conhecerem ou não souberem como acessar tais incentivos.

Diante disto, utilizou-se uma norma específica para análise com o principal intuito de estabelecer uma análise prática e que desmistifique a utilização das leis de incentivo fiscal. Por este motivo, também se utilizou a Lei de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico do Município de Bento Gonçalves como base para este fluxograma. Assim apresenta-se fluxograma contendo o passo a passo para acessar benefícios fiscais oriundos de normas de incentivo ao desenvolvimento econômico:

Figura 3 – Fluxograma com o passo a passo de acesso a leis de incentivo econômico.

PASSO A PASSO DE ACESSO A LEIS DE INCENTIVO COM
BENEFÍCIOS FISCAIS



Fonte: Desenvolvido pelo autor com base na Lei de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico do Município de Bento Gonçalves²³⁹.

²³⁹ BENTO GONÇALVES. **Lei Ordinária nº 6.012, de 01 de dezembro de 2015.** DISPÕE SOBRE A POLÍTICA DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO MUNICÍPIO DE BENTO GONÇALVES E OUTRAS PROVIDÊNCIAS. Câmara Municipal de Bento Gonçalves. 2015. Disponível em: <https://sapl.camarabento.rs.gov.br/ta/242/text>. Acesso em 03 de fevereiro de 2024.

Conforme compreendido, cada município possui competência para conceder benefício fiscal sobre seus tributos, não podendo alterar norma tributária de outros entes municipais, estaduais ou federal. Sendo assim, os dois primeiros passos envolvem a escolha do município no qual se pretende instalar o empreendimento e a verificação se este município possui norma de incentivo ao desenvolvimento econômico com a previsão de benefícios fiscais e demais ordens. Evidente, nos casos de ampliação de empreendimento já pertencentes a um determinado município, inicia-se esta análise pela verificação da norma municipal, para conferir a existência de lei neste sentido.

Uma vez constatada as existências de norma de incentivo e de isenções concedidas por esta norma, é necessário compreender quais tributos são afetados por esta norma e quais as exigências para gozar desta diminuição de carga tributária. Afastada a assimetria informacional relacionada à existência e qualidade dos benefícios disponíveis e das exigências para usufruir destes, cabe ao agente elaborar um planejamento estratégico para verificar a viabilidade e os custos de transação que incidirão sobre a operação.

Com esta análise, deve-se também elaborar os projetos técnicos necessários para desenvolvimento do empreendimento. O planejamento estratégico e projeto técnico de construção civil e implementação do empreendimento serão base para elaboração do projeto técnico exigido pela norma, o qual será protocolado para apreciação pela prefeitura municipal. Este projeto será analisado pela prefeitura que decidirá se o proponente preenche os requisitos básicos para usufruir da concessão de benefícios.

Após a concessão dos benefícios o empreendimento pode iniciar, se houver aquisição de bem imóvel este pode ser adquirido, neste momento haverá a isenção de ITBI. Sobre este mesmo imóvel também ocorrerá a isenção do IPTU, visto que se trata do imóvel destinado à atividade empreendedora. Em sequência, antes de iniciar intervenções civis, também devem ser requisitadas as licenças ambientais e de comunicação visual, as quais terão sua taxa para emissão isenta. Uma vez adquirido o imóvel e obtidas as licenças necessárias se iniciam as obras de fato, estas terão o seu ISS isento.

Ao fim, é necessário apresentar relatórios e documentos que comprovam os investimentos realizados, assim como as obrigações estabelecidas na norma. Isto é, uma vez que a norma fornece benefício no intuito de gerar desenvolvimento para a

região, é mandatório que ocorra a conferência de determinados requisitos técnicos para que se possa concluir que os preceitos constitucionais foram cumpridos. Desta forma são acessados os benefícios fiscais disponíveis aos agentes privados.

O presente fluxograma auxilia tanto contribuintes quanto operadores do direito a afastar a assimetria informacional que corriqueiramente envolve benefícios fiscais. Desta forma, organizar o meio de acesso e o procedimento destas das leis de incentivo ao desenvolvimento econômico em um fluxograma é forma eficaz de afastar esta assimetria e aproximar agentes destes incentivos. Portanto, trata-se de ferramenta que aproxima o contribuinte da utilização da norma e, ainda, possibilita aos operadores do direito a tradução na prática dos meios para acesso aos benefícios fiscais contidos em normas desta natureza.

5 CONCLUSÃO

Uma sociedade desenvolvida depende de inúmeros fatores, é de conhecimento geral que existem sociedades com níveis maiores e menores de desenvolvimento social. As razões que levam cada nação para o sucesso ou insucesso são variadas, no entanto, é notório que aquelas que obtiveram sucesso em desenvolver sua sociedade criaram em algum momento de sua história o ambiente e condições necessárias para que isso ocorresse.

Toda nação busca se desenvolver no âmbito social e econômico, estas são duas áreas que caminham juntas, isto é, uma sociedade desenvolvida em termos socioeconômicos, têm índices maiores de bem-estar de sua população, justamente por desenvolver questões sociais e econômicas. À vista disto, quis o legislador pátrio elevar a busca pelo bem-estar social e o desenvolvimento socioeconômico ao nível de princípios e objetivos do Estado, atribuindo-lhe estes deveres como objetivos fundamentais.

Ainda assim, em que pese a Constituição Federal tenha atribuído o dever de promover a justiça social e a redução da desigualdade por meio da contemplação destes princípios ao Estado, este não necessita cumprir esta função sozinho. Cabe ao Estado ser o vetor que proporciona as condições necessárias para que este cenário se concretize. Assim, poderá o agente público usufruir de suas atribuições para estimular agentes privados a realizarem atos que resultem nestes objetivos públicos.

Diz-se e comprovou-se que toda empresa possui função social, isto é, através dos empregos e impostos gerados cumpre-se a função social de distribuição de renda e a possibilidade de desenvolvimento socioeconômico. Assim, pode o agente público utilizar este agente privado para contemplar suas obrigações sociais. Neste sentido as empresas podem ser o meio pelo qual Estados alcançam a sociedade e proporcionam as condições de desenvolvimento.

Diante disto, deve o Estado utilizar do empreendedorismo privado como ferramenta de desenvolvimento socioeconômico. Ocorre que, toda empresa possui função social e desta forma toda empresa em condições normais cumprirá com esta função. Elemento este ocasionado por empregos, pela circulação de bens, circulação de riqueza e impostos. Todas as pessoas relacionadas, direta ou indiretamente beneficiam-se da atividade empresária. Resumidamente, permitir que a sociedade se desenvolva em termos econômicos resultará no desenvolvimento social de forma geral.

No entanto, é necessário criar o ambiente favorável para que o empreendedorismo ocorra e com ele o desenvolvimento econômico, isto é, sem as condições adequadas à atividade empresária não se desenvolve e por consequência não há desenvolvimento econômico. Para tanto, existem formas de criar este ambiente favorável, dentre as medidas cabíveis está a diminuição da carga tributária. Daí surgem as Leis de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico que utilizam normas de isenção para induzir comportamentos.

Conforme restou compreendido a tributação é meio de sustento do Estado, sendo exigida diante de determinadas operações. Ocorre, no entanto, que a figura estatal existe para atender as necessidades da sociedade, desta forma, se os interesses sociais podem ser contemplados pela renúncia de tributação, cabe ao ente público adotar esta postura.

Dito isto, cabe rememorar que todo tributo conterà uma estrutura semântica que determina em favor de qual ente ocorre a tributação, em qual situação, em qual momento, em qual local e contra quem está ocorrendo. Todos estes elementos formam a Regra Matriz de Incidência Tributária que relaciona o sujeito ativo (Estado) e sujeitos passivos (agentes privados). Estes elementos são essenciais para compreender a relação entre agente público e agente privado e como a inclusão ou exclusão de tributos operam.

Outrossim, trata-se de elemento pertencente ao Estado, somente este possui a soberania e a competência para instituir e cobrar tributo sobre os agentes e suas operações. No entanto, cabe ressaltar que esta soberania é limitada pela Constituição Federal, a restrição ao poder estatal de tributar existe para proteger o contribuinte de imposições imprevistas e leoninas. Tal previsão existe para impedir que a necessidade estatal por recursos sufoque o contribuinte ao ponto de impedi-lo de realizar transações privadas.

Dos limites constitucionais ao poder de tributar é possível compreender que, em que pese tributos sejam revertidos em serviços estatais públicos necessários para a vida em sociedade, cargas excessivas podem ser prejudiciais. Aqui não se defendeu e nem se deve defender a ausência total de tributação, esta deve existir para que a estrutura estatal exista e questões sociais fundamentais sejam contempladas pelo poder público.

Ainda assim, trata-se de custo imposto sobre determinadas operações e agentes, sendo a tributação um custo incidente sobre as transações privadas. Isto é, a tributação é custo imposto pelo agente público aos agentes privados no desenvolvimento de suas atividades. Cabe compreender que será custo inerente a utilização do mercado, ou a atividade empreendedora. Por este motivo as normas que visam induzir determinados comportamentos utilizam isenções tributárias como mecanismo de incentivo.

Ocorre que, diversos são os institutos presentes no ordenamento pátrio que afastam a tributação por diversas razões e formas. Poderia o legislador utilizar imunidade, anistia ou até mesmo a não incidência para criar o incentivo necessário para induzir condutas. No entanto, quis o legislador utilizar o instituto da isenção para seguidamente realizar a concessão de benefícios. Neste sentido, a norma tributária isentiva afeta a Regra Matriz de Incidência Tributária, afastando a tributação, ou seja, afastando o custo de transação ocasionado pela tributação.

Em suma, a norma isentiva impede a tributação, seja por mutilar parte da RMIT, seja por impedir que a relação tributária se origine, seja por impedir a cobrança ou por excluir o crédito tributário, a divergência doutrinária é vasta, mas concentra-se no fato de impedir de certo modo a tributação. Assim, se elegeu a isenção tributária por esta impedir que o tributo seja exigido do agente privado. Outrossim, trata-se também, de mecanismo tributário que pode exigir contrapartida

privada para fruição, o que dialoga com a função constitucional de desenvolvimento socioeconômico do Estado.

De fato, existem isenções genéricas e gerais, no entanto são as isenções onerosas que justificam a existência de normas que concedem benefícios fiscais para induzir comportamentos em prol de determinados objetivos estatais. Isto é, as isenções onerosas por exigirem contrapartida para sua concessão e perdurarem por prazo determinado, garantem que o agente privado cumpra com determinadas obrigações. Estas obrigações normalmente estão relacionadas ao empreendedorismo, que será responsável por possibilitar o aumento nos níveis de bem-estar social e de questões socioeconômicas.

Trata-se claramente do caráter extrafiscal da norma tributária. Caráter este que diverge da utilidade meramente fiscal do tributo. Ocorre que, todo tributo existe de fato para arrecadar fundos para sustentar a atividade estatal, está aí o caráter fiscal da tributação. No entanto, todo tributo pode adotar postura extrafiscal quando seu emprego objetiva outras finalidades além da arrecadação. Ao utilizar a norma tributária para induzir determinados comportamentos o agente público está utilizando o caráter extrafiscal da norma tributária.

Para compreender como este caráter extrafiscal é utilizado como instrumento das normas de incentivo ao comportamento empreendedor é necessário compreender a ciência do comportamento dos agentes. Isto pois, ao alterar a incidência tributária alteram-se os elementos decisórios dos agentes o que pode resultar na alteração de suas escolhas.

Desta feita, é necessário empregar a Análise Econômica do Direito ao presente estudo. A ciência econômica por ser a ciência que estuda o comportamento dos agentes, empresta ao Direito as ferramentas necessárias para compreender esta relação. Outrossim, a compreensão dos efeitos normativos sobre a conduta dos agentes permite a adequada compreensão do funcionamento das Leis de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico.

Um dos principais elementos que afasta agentes da realização de determinadas condutas são as falhas de mercado. Uma das principais falhas de mercado é composta pelos custos de transação, ou seja, todo custo imposto ao agente pela utilização do mercado. Assim, é possível concluir que o tributo é falha de mercado da espécie custo de transação, uma vez que é imposição pecuniária promovida pelo agente público aos agentes privados quando estes transacionam,

Compreende-se, portanto, que a tributação pode ser falha de mercado que afasta agentes de determinadas condutas. Ocorre que, da mesma forma que afasta os agentes, também pode incentivar condutas quando ocorre a sua supressão. Em outras palavras, se a imposição tributária afeta negativamente os agentes, a retirada de impostos afeta positivamente, incentivando que estes transacionem.

Este fenômeno ocorre, pois, ao aumentar os custos de transação, o Estado captura o excedente do mercado, impossibilitando que os agentes usufruam deste excedente, o que desloca negativamente o equilíbrio do mercado. Por outro lado, ao retirar tributos o Estado diminui custo de transação, permitindo que os agentes capturem o excedente do mercado, há, portanto, a alteração do ponto de equilíbrio do mercado de forma positiva, que tende a incentivar o aumento de transações e por consequência o empreendedorismo.

Desta forma, poderá o Estado conduzir a conduta dos agentes por meio das normas tributárias e das suas características extrafiscais. Neste sentido, caso o Estado deseje desincentivar determinada conduta, poderá aumentar a tributação sobre determinadas transações, assim como, caso queira incentivar, poderá retirar tributação. Utiliza-se a norma tributária com uma norma indutora de conduta uma vez que, ao alterar os custos com o aumento ou diminuição da carga tributária, a norma afasta ou aproxima os agentes de determinadas transações.

Isto ocorre, pois, todo agente busca o aumento da utilidade marginal, isto é, usufruir de forma eficiente seus recursos em prol do aumento de seu bem-estar. Daí a importância da isenção onerosa uma vez que, para aumentar sua utilidade marginal o agente também deverá arcar com determinadas exigências que retornam para a sociedade determinados benefícios. Assim, para aumentar o seu bem-estar, o agente será obrigado a proporcionar, também, o aumento de bem-estar social. A norma induz ao empreendedorismo e como consequência provoca o desenvolvimento socioeconômico.

Importa compreender que se trata de uma espiral positiva uma vez que, ao afastar tributos se incentiva o empreendedorismo, que proporciona empregos, distribuição de renda, novos tributos e ao fim o aumento dos níveis de bem-estar social e desenvolvimento socioeconômico. Ao retirar tributos o Estado incentiva o empreendedorismo, isto ocorre, pois, o agente privado empreende para aumentar a sua satisfação e seu bem-estar.

Ocorre que, para aumentar sua satisfação o agente necessita realizar mais transações e para isto é imprescindível a ampliação de sua capacidade produtiva. Este aumento de capacidade produtiva acarretará novos empregos. Estes novos empregos geram por sua vez maior distribuição de renda para outros agentes privados, o que possibilita a contemplação dos princípios constitucionais interligados ao desenvolvimento da sociedade. Trata-se das externalidades positivas oriundas da atividade empreendedora.

No entanto, é necessário observar mais além, estes agentes privados empregados, ao acessarem novas rendas, também tendem a transacionar mais, o que por sua vez gera novas incidências de tributos e novas demandas no mercado. Ou seja, a distribuição de renda fará que novos tributos sejam arrecadados pelo Estado e novos empreendimentos sejam desenvolvidos, que por sua vez geram um novo efeito em cadeia em prol do desenvolvimento socioeconômico. Forma-se desta forma uma espiral positiva em prol dos objetivos constitucionais. Originam-se externalidades positivas diretas e indiretas a partir de um único empreendimento, cria-se um ecossistema.

Em que pese pareça contraditório em um primeiro momento, resta claro que a concessão de benefícios fiscais por meio de isenções onerosa, resulta em empreendedorismo, que proporciona empregos, distribuição de renda, novos tributos e por consequência melhores níveis de bem-estar social e desenvolvimento socioeconômico. Sob a ótica da análise econômica do direito, o agente público 'perde' em um primeiro momento, ao deixar de arrecadar, mas ganha em um segundo momento com a contemplação dos preceitos constitucionais.

Outra questão que merece observação é de que o próprio empreendimento incentivado por isenções onerosas também pagará tributos. Sejam tributos de outras esferas que não estão isentos ou pelos tributos momentaneamente isentados, mas que após o decurso de determinado prazo retornam a ser exigidos. Ou seja, o próprio agente privado torna a pagar tributos, provavelmente em volume superior ao período anterior ao empreendimento realizado.

Ademais, diversos agentes não relacionados diretamente ao empreendimento serão beneficiados. Ocorre que, a partir dos novos impostos originados em decorrência do aumento de transações, em um efeito cadeia, até mesmo aqueles agentes privados não relacionados são beneficiados. Isto é, estes impostos serão

revertidos em políticas públicas, que alcançam toda a sociedade e não somente aquela relacionada diretamente ao empreendimento ora beneficiado.

O incentivo ao desenvolvimento por meio da concessão de benefícios fiscais pode operar nas diferentes esferas legislativas, Federal, Estadual ou Municipal. Isto é, em que pese os princípios constitucionais sejam aplicados a todas as esferas, cada um destes possui autonomia para legislar sobre os tributos de sua competência. Evidentemente existem diversos benefícios fiscais disponíveis no país em todas as esferas legislativas, cada um afetando uma norma tributária diferente, mas todos operando sob o mesmo princípio.

As normas que utilizam a forma isentiva para concessão de benefícios, além de compartilharem a forma de afetação do tributo, tradicionalmente possuem, também, os mecanismos onerosos que garantem a contemplação dos objetivos constitucionais de desenvolvimento da sociedade. Ao analisar a norma específica do município de Bento Gonçalves, facilmente se destaca a relação entre benefício concedido e as contrapartidas exigidas (onerosidades).

Destaca-se que a norma denominada Lei de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico do Município de Bento Gonçalves é exemplo adequado de lei indutora de comportamento em prol dos interesses sociais. A norma concede isenção de tributos municipais como IPTU, ITBI, ISSQN e Taxas ao mesmo tempo que estabelece requisitos básicos de enquadramento e exige o implemento de empregos e salários. Neste mecanismo encontra-se a adequada utilização da renúncia fiscal por meio de contrapartidas.

Não restam dúvidas quanto à qualidade e legitimidade para a utilização da norma tributária como instrumento de desenvolvimento socioeconômico. No entanto, ainda assim trata-se de mecanismo pouco conhecido e pouco explorado por agentes públicos e privados. Por este motivo quis o presente estudo elucidar o que é incentivo fiscal e como estes são instrumentos de desenvolvimento econômico.

Também buscou-se lançar olhos aos incentivos fiscais e como estes operam por meio de isenções tributárias, como estas isenções influenciam na escolha racional dos agentes e a partir disso como o empreendedor pode utilizar leis de incentivo ao desenvolvimento econômico. Estas questões foram abordadas no intuito de trabalhar o problema central desta monografia, a compreensão do incentivo ao desenvolvimento econômico por meio das leis de benefício econômico que operam por meio das isenções tributárias.

Por fim, ao passo que o mestrado profissional exige uma entrega prática e diante da compreensão de que os mecanismos que concedem benefícios fiscais são pouco explorados em decorrência do desconhecimento, novamente aplicou-se a Análise Econômica do Direito. Isto é, outra falha de mercado muito comum é a assimetria informacional, ou seja, a falta de acesso à informação ou o acesso parcial de informações.

Sendo assim, buscou-se como entrega prática do presente estudo elaborar um fluxograma, contendo o passo a passo de acesso às leis de incentivo ao desenvolvimento econômico para agentes privados. Cabe ressaltar, compreende-se que o melhor meio de gerar igualdade social é incentivando o desenvolvimento econômico. Assim, não restam dúvidas que os agentes públicos devem assumir postura que dialogue com este cenário.

Os deveres constitucionais de desenvolvimento socioeconômico do país devem ser contemplados por todos os agentes, cabendo ao agente público criar as condições necessárias para que a própria sociedade se desenvolva. Não restam dúvidas que umas das formas mais eficientes para isto é o empreendedorismo, que somente ocorre quando as condições mercadológicas são vantajosas. O que, portanto, torna mandatória a utilização de leis de incentivo ao desenvolvimento econômico que estimulem o empreendedorismo por meio da concessão destas condições.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

AKERLOF, George A. **The Market for “Lemons”**: Quality Uncertainty and the Market Mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*. v. 84. i. 3. 1970. Disponível em: <https://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/akerlof.pdf>. Acesso em: 28 de agosto de 2024.

ALCANTARA, Silvano Alves. **Direito constitucional**. Curitiba: Contentus, 2020.

ANTUNES, Aquilino Paulo. **O princípio da eficiência econômica como parâmetro de validade material das soluções jurídicas-tributárias**. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*. n. 4. Lisboa. 2014. Disponível em: https://scholar.google.pt/citations?view_op=view_citation&hl=pt-PT&user=7Uye0SkAAAAJ&citation_for_view=7Uye0SkAAAAJ:2osOgNQ5qMEC. Acesso em: 24 de junho de 2024.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AYALA, José Luis Pérez de. **El Análisis Económico del Derecho**. MARTINS, Ives Gandra. PASIN, João Bosco Coelho. (orgs.). *Direito Financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusebio González García (in memoriam)*. São Paulo: Saraiva, 2014. Tradução nossa.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Noese, 2020.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noese, 2018.

BENFATTI, Fabio Fernandes Neves. **Direito ao desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502229525/pageid/181>. Acesso em: 20 de agosto de 2024.

BENTO GONÇALVES. **Lei Ordinária nº 6.012, de 01 de dezembro de 2015**. DISPÕE SOBRE A POLÍTICA DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO MUNICÍPIO DE BENTO GONÇALVES E OUTRAS PROVIDÊNCIAS. Câmara Municipal de Bento Gonçalves. 2015. Disponível em: <https://sapl.camarabento.rs.gov.br/ta/242/text>. Acesso em 03 de fevereiro de 2024.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

BRASIL. **Decreto Lei nº 288 de 28 de fevereiro de 1967**. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-288-28-fevereiro-1967-376805-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

BRASIL. **Lei complementar nº 101 de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Congresso Nacional. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: 27 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 08 de agosto de 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992**. Restabelece os incentivos fiscais que menciona e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCivil_03//LEIS/L8402.htm#:~:text=L8402&text=LEI%20N%C2%BA%208.402%2C%20DE%208%20DE%20JANEIRO%20DE%201992.&text=Restabelece%20os%20incentivos%20fiscais%20que%20menciona%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=X%20%2D%20isen%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imposto%20de,de%20que%20tratam%20o%20art. Acesso em: 24 de agosto de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário 564225/RS**. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do

agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. Primeira Turma. Relator(a): MARCO AURÉLIO julgado em 02-09-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur285016/false>. Acesso em 24 de agosto de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 554**. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2283>. Acesso em 24 de agosto de 2024.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário**: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimos compulsórios. São Paulo: Atlas, 2015.

BRITO, Edvaldo Pereira. **Atividade Financeira do Estado**. MARTINS, Ives Granda da Silva. MENDES, Gilmar. NASCIMENTO, Carlos Valder do. (orgs.) Tratada de direito financeiro. 1. v. São Paulo: Saraiva, 2013.

BROGINI, Gilvan. **Tributação e benefícios fiscais no comércio exterior**. Curitiba: InterSaberes, 2013.

BUSH, Mary. K **Shareholder Value and Social Responsibility Are Not At Odds**. ZINGALES, Luigi. (et. al). Milton Friedman 50 Years Later. Stigler Center. Tradução nossa.

CAROTA, José Carlos. **Planejamento tributário e incentivos fiscais empresariais**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paula: Noeses, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito**: o construtivismo lógico-semântico. 5, ed. ampl. rev. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Cristiano. **A Análise Econômica do Direito Tributário**. BARRETO, Aires F (et al.) Direito tributário Linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 175.

CARVALHO, Cristiano. **A Análise Econômica do Direito Tributário**. SHOUERI, Luis Eduardo (coord.). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CARVALHO, Cristiano. **Análise Econômica da Tributação**. TIMM, Luciano Benetti (Org.). Direito e economia no Brasil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Cristiano. **Direito Tributário e Análise Econômica**: uma Introdução atualizada. YEUNG, Luciana (org.). Análise econômica do direito: temas contemporâneos. São Paulo: Almedina, 2020.

CARVALHO, Cristiano. TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **A Superação de regras por princípios jurídicos na atividade jurisdicional**: Um enfoque pela análise econômica do direito. CARVALHO, Paulo de Barros (coord). Revista de Direito Tributário. v. 109/110. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CATEB, Alexandre Bueno. **Excedentes e Peso Morto**. RIBEIRO, Márcia Carla Pereira (et al). Análise econômica do direito: justiça e desenvolvimento. 1. ed. Curitiba: CRV, 2016.

CATEB, Alexandre Bueno. PIMENTA, Eduardo Goulart. **Análise Econômica do Direito Societário**. TIMM, Luciano Benetti (Org.). Direito e economia no Brasil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CAVALLI, Cássio. Empresa, direito e economia. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

COASE, Ronald Harry. **The Nature of Firm**. Economica, New Series, vol. 4, n. 16. (1937). p. 387. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2626876?seq=1>. Acesso em: 07 de julho de 2023. Tradução nossa.

COASE, Ronald. **The Problem of Social Cost**. Journal of Law and Economics. v. 3. 1960.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. v.1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais LTDA. 2017.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar**. 4. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. *E-book*. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530972509/epubcfi/6/44\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml22\]!/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530972509/epubcfi/6/44[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml22]!/4). Acesso em: 20 de julho de 2024.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Os Direitos dos Contribuintes e os Princípios Constitucionais em Matéria Tributária**. FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (coord.). Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Almedina, 2021.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação a exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

COLOMBO, Juliano. Colombo, Cristiano. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010.

COOTER, Robert Dandridge. SCHAFER, Hans-Bernd. **O nó de Salomão: como o direito pode erradicar a pobreza das nações**. 1. ed. Curitiba: CRV, 2017.

COOTER, Robert. ULLEN Thomas. **Direito e economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Uma introdução à análise econômica do direito tributário**. PORTO, Antônio J. Maristrello. SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro (org.). **Direito e economia: Diálogos**. Rio de Janeiro: FGV Editor, 2019.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIAS, Marcos de Carvalho. **Economia fundamental**. São Paulo: Érica, 2015.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito de Empresa**. v. 8. 16. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

ELTZ, Magnum Koury de Figueiredo. **Fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade**. ELTZ, Magnum Koury de Figueiredo (et al). **Constituição e tributação**. Porto Alegre: Sagah, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://biblioteca-a.read.garden/viewer/9788595024052/capa>. Acesso em: 20 de junho de 2024.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Direito Econômico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

FORTES, Fellipe Cianca. BASSOLI, Marlene Kempfer. **Análise Econômica do Direito Tributário: Livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal**. v. 14. Londrina: Scientia Iuris, 2010.

FUNDAÇÃO INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Panorama**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>. Acesso em: 20 de junho de 2024.

FUX, Luiz. BODART, Bruno. **Processo civil & análise econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma e federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010.

GARCIA, Emerson. **Conflito entre normas constitucionais: esboço de uma teoria geral**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. 2. ed. Indaiatuba. Editora Foco. 2023.

GONÇALVES, Carlos Eduardo. GUIMARÃES, Bernardo. **Introdução à economia**. 2. ed. Rio de Janeiro. Elsevier. 2017.

GONÇALVES, Oksandro Osdival. BONAT, Alan Luiz. **Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais**. AZEVEDO, Fernanda Rodrigues Saldanha de. (coord). Revista Jurídica da Presidência. 20. v. 121. Brasília: Centro de Estudos Jurídicos da Presidência, 2018. p. 396. Disponível em:

http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Rev-Jur%C3%ADica-da-Presid%C3%Aancia_n.121.pdf. Acesso em: 10 de julho de 2024.

GONÇALVES. Oksandro Osdival. RIBEIRO. Marcelo Miranda. **Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito**. Economic Analysis of Law Review. v. 4. n. 1. Brasília: 2013 p. 87. Disponível: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/4%20EALR%2079/2874>. Acesso em: 01 de julho de 2024

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. **INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Ano X. 17. n. Curitiba: 2017. Disponível em: <https://www.opet.com.br/faculdade/revista-anima/pdf/anima17/12-INTERPRETACAO-ECONOMICA-NO-DIREITO-TRIBUTARIO-GONTIJO.pdf>. Acesso em 03 de julho de 2024.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (Interpretação e crítica)**. 14. ed. rev. atual. Malheiros Editores, 2010.

GREMAUD, Amaury Patrick. et al. **Introdução à Economia**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

GUIMARÃES, Bruno A. François. **Limites à concessão de benefícios fiscais: dos controles formais aos controles materiais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

HALL. Robert E. LIEBERMAN. **Microeconomia: princípios e aplicações**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

HARADA KIYOSHI. **Segurança Jurídica em Matéria Tributária Produzida pelo STF**. FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (coord.). Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Almedina, 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção – Doutrina e prática**. São Paulo: Editora Foco, 2020.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. reform. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014. p. 58.

JAKOBI, Karin Bergit; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **A análise econômica do direito e a regulação do mercado de capitais**. São Paulo: Atlas, 2014.

KFOURI JR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553600250/pageid/492>. Acesso em: 19 de agosto de 2024.

LAFFER, Arthur B. **The Laffer Curve: Past, Present, and Future**. Executive Summary Backgrounder. n. 1765. Washington: The Heritage Foundation, 2004. Disponível em: <https://iife.edu.vn/wp-content/uploads/2020/04/Laffer-Couver-Last-Present-and-Future-bg1765.pdf>. Acesso em: 25 de set. de 2024.

LEÃO, Martha, **Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade da Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais**. Revista Direito Tributário Atual. n. 34. 2015. p. 306. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 27 de jul. de 2024.

LIMA, Felipe Menezes. **Princípio constitucional da eficiência financeira**. v. 3. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 13. ed. Barueri: Atlas, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed, São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO. Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

MARTINS, Ives Granda. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS. Ives Gandra. **A queda dos mitos econômicos**. São Paulo: Cengage Learning, 2004. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522108077/pageid/31>. Acesso em: 18 de agosto de 2024.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário e financeiro**. 8. Ed. São Paulo: Rideel, 2022.

MILLER, Geoffrey P. **Law And Economics versus Economic Analysis of Law**. New York: NYU Law and Economics Research Paper. n. 11, 2011. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1804920>. Acesso em: 14 de junho de 2024.

NASCIMENTO, Fábio Severiano do. **Algumas contribuições teóricas da Análise Econômica do Direito no estudo da tributação**. Revista de Direito da Cidade. 3. v. Rio de Janeiro: 2011.

NASCIMENTO, Fábio Severiano do. **Algumas contribuições teóricas da Análise Econômica do Direito no estudo da tributação**. Revista de Direito da Cidade. v. 3: Rio de Janeiro, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação.

PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. 7. Ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010.

PORTO, Éderson Garin. **“Ainda sobre a legalidade tributária: um exame das funções eficácias como instrumento do controle do poder de tributar”**. Revista de Direito Tributário: São Paulo, 2015.

POSNER, Eric. SALAMA, Bruno Meyerhof. **Análise econômica do direito contratual: sucesso ou fracasso?**. São Paulo: Saraiva, 2010.

POSNER, Richard A. **Fronteiras da Teoria do Direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

ROCHA, Lara Bonemer Azevedo da. RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **Eficiência e Justiça**. RIBEIRO, Márcia Carla Pereira (et al). Análise econômica do direito: justiça e desenvolvimento. 1. Ed. Curitiba: CRV, 2016.

ROSSETTI. José Paschoal. **Introdução à economia**. 21. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

ROTTA, Edemar. SEVERO, Rodfrigo. **Políticas públicas tributárias e normas tributárias indutoras**. Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais. v. 8. n. 2. 2023. p. 103. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/index.php/rppi/article/view/67361>. Acesso em: 27 de jul. de 2024.

SALAMA. Bruno Meyerhof. **O que é “Direito e Economia”?**. Direito e Economia. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/234556823.pdf>. Acesso em: 07 de julho de 2023.

SALTO, Felipe Scudeler. PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Contas Públicas no Brasil**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SAMUELSON. Paul A. NORDHAUS, William D. **Economia**. 19. ed. Porto Alegre: AMGH Editora LTDA, 2012.

SCHITTINI, Pedro. **A isenção tributária e a tutela dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SHOUEIRI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SHOUEIRI, Luís Eduardo. **Normas tributárias e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Ênio Alexandre Gomes Bezerra de (et al). **INCENTIVOS FISCAIS CAPTURADOS PELO OLIGOPÓLIOS: UMA PERSPECTIVA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO**. TABAK, Benjamin Miranda. AGUIAR. Julio Cesar de. **Análise econômica do direito: uma abordagem aplicada**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed, 2015.

SILVA. Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

SILVA. Roque Sérgio D'Andréa Ribeiro da. **Introdução ao direito constitucional tributário**. Curitiba: InterSaberes, 2013.

SILVEIRA. Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário uma análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TOMKOWSKI, Fábio Goulart. **Direito tributário e heurísticas**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2023.

TORRES. Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise Econômica do Direito dos Contratos: Uma nova abordagem do direito contratual como redutor das falhas de mercado**. Londrina: Thoth, 2021.

TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. **Análise Econômica do Direito dos Contratos: Uma nova abordagem do direito contratual como redutor das falhas de mercado**. Londrina: Thoth, 2021.

TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. BALBINOTTO NETO, Giácomo. **Economia constitucional**: efeitos das variáveis econômicas sobre o crescimento econômico. Berkley Program in Law and Economics: 2008. Disponível em: <https://escholarship.org/uc/item/0b41v647>. Acesso em: 14 de jun. 2024.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Empresarial**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VENOSA, Silvio de Salvo. RODRIGUES, Cláudia. **Direito empresarial**. 10. ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2020.

WESSELS, Walter J. **Economia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502109711>. Acesso em: 15 de agosto de 2024.

WILLIAMSON, Oliver E. **Transaction-Cost Economics: The Governance os Contractual Relation**. Journal of Law and Economics. v. 22. n. 2. 1979. Tradução nossa.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional**. Revista de Direito Tributário Atual. n. 19. 2005. p. 29. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1701>. Acesso em: 27 de jul. de 2024.