



OS INCENTIVOS FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E O CONTROLE DO PODER JUDICIÁRIO ANTE A SUA CONCESSÃO PELOS ENTES DA FEDERAÇÃO¹

Tax incentives as instrument of public policies and the control of the
judiciary power to be granted by the federation.

Lucas Bentes²
Gustavo Maia Nobre³
Helder Gonçalves Lima⁴

RESUMO: O presente artigo tem como finalidade abordar a temática dos incentivos fiscais e a sua utilização como uma política pública a ser desenvolvida pelos entes estatais para promoverem os direitos sociais. A sua utilização como um instrumento de política pública pelos entes da federação permite que eles promovam os objetivos previstos na Constituição e reduzam as desigualdades econômicas e sociais das suas regiões. Sendo assim, os entes da federação podem utilizar desse mecanismo para estimular o setor produtivo de sua região e aumentar a oferta de emprego e diminuição

¹ Artigo submetido em 28-05-17 e aprovado em 28-11-17.

² Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Possui graduação em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (2014). Pós graduado em Direito Empresarial pela FGV - LLM Direito Empresarial. Tem experiência na área de Direito Tributário e Empresarial. Advogado.

³ Mestrando em Direito Público com enfoque em Direito Tributário pela Universidade Federal de Alagoas (2016). Graduado em Direito pela Universidade Estácio de Sá - Faculdade de Alagoas (2009), Pós-Graduado em Direito Constitucional pela Universidade para o Desenvolvimento do Estado e da Região do Pantanal - UNIDERP (2010) e Pós-Graduando em Direito Marítimo, Portuário e do Petróleo pelo Centro Universitário Maurício de Nassau (2015). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Público.

⁴ Professor de Direito Tributário e de Processo Administrativo Tributário da Universidade Federal de Alagoas - UFAL; Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP e Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUC/RS; Atual presidente da empresa pública Alagoas Ativos.



de desigualdades sociais. No entanto, como o manejo desse instrumento tributário permite um desequilíbrio financeiro e econômico, a depender de sua concessão, o Poder Judiciário deve realizar um controle adequado para evitar distorções na economia e na relação com o contribuinte. Com base nisso, o artigo tem como finalidade analisar as possibilidades de um controle da concessão de incentivos fiscais, sem que haja uma violação ao princípio da separação dos poderes, mediante a aplicação de princípios previstos no ordenamento jurídico.

PALAVRAS-CHAVE: Incentivos fiscais. Desenvolvimento econômico. Políticas públicas. Controle do Poder Judiciário.

ABSTRACT: The purpose of this article is to address the issue of tax incentives and their use as a public policy to be developed by state entities to promote social rights. Their use as an instrument of public policy by the federation entities allow them to promote the objectives set out in the Constitution and reduce the economic and social inequalities of their regions. Thus, the federation can use this mechanism to stimulate the productive sector of their region and increase the supply of employment and reduce social inequalities. However, as the management of this tax instrument allows a financial and economic imbalance, depending on its concession, the Judiciary must carry out an adequate control to avoid distortions in the economy and in the relationship with the taxpayer. Based on this, the article aims to analyze the possibilities of controlling the granting of tax incentives, without violating the principle of separation of powers, through the application of principles provided for in the legal system.

KEYWORDS: Tax incentives. Economic development. Public policy. Judicial Control.

SUMÁRIO: Introdução. 1. As políticas públicas no Brasil. 1.1. Das políticas públicas. 1.2. Políticas públicas como planejamento legal. 1.3. Os elementos das políticas públicas. 2. Os incentivos fiscais como medida de políticas públicas. 2.1. Elementos das políticas públicas dos incentivos fiscais. 3. Os incentivos fiscais como instrumento de promoção de direitos sociais e de desenvolvimento econômico. 4. O controle do poder judiciário nas políticas públicas. 5. Do controle do poder judiciário aos incentivos fiscais como medida de política pública. 6. Conclusão. Referências bibliográficas.



INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como finalidade analisar a concessão de incentivos fiscais pelo poder estatal como forma de política pública, avaliando o seu conceito e as formas de controle através do Poder Judiciário.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 e da necessidade de uma atuação positiva por parte do Estado, os entes da federação passaram a exercer a sua competência tributária para conceder diversos incentivos fiscais, utilizando-se dos diversos dispositivos constitucionais para promover diversos direitos sociais.

No entanto, como a sua concessão passa pelo exercício constitucional de competência tributária, há muita controvérsia sobre a possibilidade de controle ou não do Poder Judiciário, ante o exercício de uma política fiscal por parte do ente político.

Nesse sentido, o artigo tem o escopo de analisar os seus conceitos, as possibilidades dos entes federativos para os concederem e, por fim, se é possível ou não esse controle por parte do Poder Judiciário.

Os incentivos fiscais serão abordados como instrumento de política pública fiscal, por meio do qual o Poder Público poderá utilizar a faculdade do poder de tributar para induzir o comportamento do contribuinte e alcançar os objetivos previstos na Constituição Federal de 1988, que é, por essência, dirigente (GRAU, 2015, p. 74).

Uma de suas maiores peculiaridades é a de que, como medida de política pública, os incentivos fiscais estão na contramão de um de seus principais elementos, que é o dispêndio de recursos públicos para a atuação estatal, na medida em que visam reduzir algum dos critérios da norma tributária para estimular determinada finalidade que o poder público deseje alcançar.



Nesse sentido, o caráter extrafiscal dos tributos permite com que o Poder Público desfrute de um instrumento bastante eficaz para estimular o comportamento desejável dos contribuintes. Porém, para a sua implementação, é necessário que os entes da federação respeitem as limitações ao poder de tributar previstos na Constituição e realizem um *iter* procedimental para que a sua incidência seja legal e não viole os direitos de outros contribuintes.

O Poder Judiciário, então, deve realizar um controle sobre a aplicação dos incentivos fiscais para que não acarrete em qualquer violação ao poder de tributar e incorra em distorções de ordem econômica, social e política, como a Constituição busca evitar.

Portanto, o artigo pretende analisar uma das políticas públicas permitidas pelo ordenamento jurídico, mediante a aplicação de normas tributárias extrafiscais, que permite aos entes da federação alcançar objetivos com a aplicação de incentivos fiscais, que devem, ao mesmo tempo, respeitar os princípios previstos na Constituição, com a possibilidade de controle por meio do Poder Judiciário.

1. AS POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL

A Constituição de 1988 prescreve que um dos objetivos da República é a promoção do bem estar de todos, com a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do desenvolvimento nacional através de



uma sociedade livre, justa e solidária⁵e, em decorrência disso, permite que os entes políticos utilizem diversos mecanismos legais para que essa finalidade seja cumprida.

Um dos motivos para que esses objetivos estejam previstos no próprio texto constitucional, em que o Estado possui uma atuação mais presente, decorre da própria história vivenciada ao longo das últimas décadas, em que com o advento do Estado Social houve a imposição da prestação de políticas positivas para a concretização de direitos sociais, ao contrário do Estado Liberal, que prezava pela liberdade e impunha ao Estado um caráter negativo, de abstenção (BUCCI, 2002a, p. 90).

O Estado passa a ser um agente que realiza ações positivas para concretizar os direitos previstos no texto constitucional e infraconstitucional, enquanto que o Poder Judiciário deve exercer a proteção e o controle contra qualquer conduta que os viole, ao prezar pelo respeito ao princípio da legalidade de todos poderes, principalmente quando promovam políticas públicas para alcançar determinados objetivos.

A Constituição Federal de 1988, então, influenciou em todos os níveis a atuação do Estado para promover e garantir os direitos da sociedade, em dispositivos constitucionais dos mais variados assuntos e domínios (GOMES, 2015, p. 73).

1.1. DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

⁵Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.



As políticas públicas, então, são medidas positivas que podem ser tomadas por quaisquer dos três poderes e devem respeitar o princípio da legalidade. A política, então, através de uma análise constitucional, pode ser definida como o processo deliberativo que ocorre nas instituições estatais, com o escopo de atender aos anseios coletivos e aos bens protegidos constitucionalmente (GOMES, 2015, p. 36).

Trata-se de uma visão perpassada por Ronald Dworkin, que realizou uma distinção entre a política num sentido amplo e vinculada às atividades gerais dos parlamentares (*politics*), da política pública (*policy*), ligada às atividades mais concretas realizadas pelo governo, entendida como uma meta, um planejamento a ser alcançado através de ações, sejam econômicas, políticas ou sociais (2010 apud GOMES, 2015, p. 36).

Na mesma linha de raciocínio, Andreas Krell (2012, p. 137) descreve que essas políticas não devem ser vistas meramente como formas de deliberação e discussões de cunho político (*politics*), mas como instrumentos de atuação do governo em determinados setores da Administração Pública (*policies*).

Para Marta Rodrigues (2010 apud KRELL, 2012, p. 136), o conceito de políticas públicas pode ser visto como “um conjunto de ações, decisões e incentivos que buscam alterar uma realidade em resposta a demandas e interesses envolvidos”. Na mesma linha de raciocínio, Maria Paula Dallari Bucci (2002a, p. 95) afirma que a política é o meio pelo qual se tomam as decisões para atingir uma finalidade de governo, enquanto que as políticas públicas são os programas de ação do governo para atingir a essa finalidade.

Para tanto, ao atuar de forma positiva, adotando essas políticas públicas para atingir as finalidades a que quer atingir, a Administração Pública deve atender não



somente aos anseios previstos pelo próprio legislador, mas seguir todas as normas que estejam previstas no ordenamento jurídico.

No entanto, se percebe que a atuação positiva do Estado deve ser bem controlada com base no que a legislação determina, sob pena de desvio de finalidade, na medida em que diversas políticas públicas podem ser utilizadas como um instrumento para privilegiar determinados setores.

Em uma crítica à atual realização de políticas públicas por parte dos entes da federação, Fábio Konder Comparato (2002, p. 45) afirma que, na estrutura das Constituições dirigentes, a lei perdeu o seu caráter de expressão da soberania popular para atender aos anseios do governo, com a concessão de incentivos ou desincentivos para privilegiar determinados setores, sem a efetiva declaração de direitos e deveres para a população, mas de solução para conjecturas econômicas.

Marcos Vinhas Catão (2009, p. 63) analisa a proliferação de incentivos fiscais que foram concedidos e beneficiaram poucos consulentes em detrimento dos outros, indicando a dificuldade da implementação dessas medidas, justamente em virtude do “[...] uso desses com fins políticos a caracterizar verdadeiros privilégios, incompatíveis com os princípios tributários, impingiu uma legislação cada vez mais restritiva da concessão de incentivos sob a vertente de receita, inibindo o administrador [...].”

Discorda, no entanto, Heleno Taveira Torres (2005, p. 25), ao indicar o seu pensamento no sentido de que:

Não é odioso o incentivo que se invista na condição de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentado em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou fortaleça os direitos individuais ou sociais.



Nesse sentido, os incentivos fiscais, desde que concedidos de acordo com os requisitos legais e necessários para a implementação de políticas públicas, são instrumentos eficientes para atingir finalidades para as quais foram criadas. Há que se ressaltar, porém, que devem ser planejadas e transparentes para evitar os privilégios para poucos contribuintes.

1.2. POLÍTICAS PÚBLICAS COMO PLANEJAMENTO LEGAL

Como se pode notar, as políticas públicas são um instrumento legal que permite ao Estado alcançar determinados objetivos que estejam previstos nos textos normativos. Porém, como se trata de uma atuação positiva do poder público, há a possibilidade de manejá-los para privilegiar determinados setores, o que deve ser combatido pelo Poder Judiciário.

As políticas públicas podem ser aplicadas com base em duas dimensões. Em outras palavras, elas podem ser praticadas por meio de dois momentos principais e distintos, quais sejam: normativo-hipotético e o concreto/execução (GOMES, 2015, p. 37).

Todas as políticas públicas devem estar previamente garantidas em normas-hipotéticas, em respeito ao princípio da legalidade, nos termos do art. 37, da Constituição Federal⁶, que reflete a própria concepção de necessidade de organização e planejamento das políticas públicas, enquanto que a dimensão da execução condiz com

⁶Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:



a aplicação para as necessidades mais variadas de diferentes setores com os mais diversos interesses.

É tanto assim que Adilson Pires (2007, p. 20) descreve que os incentivos concedidos com base em normas extrafiscais devem ser cuidadosamente concedidos, mantendo coerência não somente com os princípios tributários, como também com os princípios da atividade administrativa e as normas constitucionais de direito financeiro, nos termos da Constituição Federal.

A interdependência dessas duas dimensões, então, é necessária para que os objetivos previstos nas normas constitucionais sejam atendidos com a concessão os incentivos fiscais. A compatibilização entre elas deve ser o fator que resultará no sucesso da aplicação das políticas públicas.

Em outros termos, a concessão de incentivos fiscais deve estar compatível com o desejo legal e a sua execução, sob pena de violar os mais diversos direitos dos contribuintes. É nesse sentido que eles também devem estar compatíveis com as limitações ao poder de tributar, *vis a vis* as nuances ocasionadas pela própria tributação extrafiscal.

Como se trata de um instrumento de intervenção estatal sobre o domínio econômico, a sua concessão deve atender primordialmente ao interesse público e causar os menores prejuízos para a sociedade, prezando sempre pela conduta estatal que atenda ao “[...] desenvolvimento em sua face mais humana, que é a de agregar qualidade de vida à população, seja através de criação de empregos, do acesso à cultura, da geração e redistribuição da renda ou de quaisquer outros meios lícitos.” (PIRES, 2007, p. 35)



Para tanto, existem alguns elementos que servem de parâmetros para se conceituar a atuação estatal como uma política pública e servem de baliza para o controle dos outros poderes. São eles: (i) a utilização de meios ou instrumentos legais; (ii) a finalidade, metas e objetivos a serem alcançados e (iii) a temporalidade, que indica a implementação dessa política pública durante um determinado tempo para permitir o seu atingimento.

Dessa maneira, as políticas públicas são forma de concretização de direitos que devem ser promovidos e respeitados, por meio de instrumentos legais, por meio do planejamento e organização de condutas dentro de uma perspectiva temporal para o atingimento da finalidade proposta.

1.3. OS ELEMENTOS DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

As políticas públicas possuem determinados elementos que são caracterizadores dessa atuação estatal. Elas servem como parâmetros para que se tenha conhecimento se essa medida configura ou não uma política pública.

Assim, com relação à utilização de instrumentos legais, a atuação estatal deve sempre estar em conformidade com o princípio da legalidade, ínsito da Administração Pública, que somente pode atuar com base no que a própria legislação determina. Aqui, o ente da federação não possui o direito de realizar tudo aquilo que não está proibido por lei, mas somente poderá realizar ações que estejam previamente determinadas no que a lei estipula.

Para André Elali (2007, p. 110), seguindo o raciocínio sobre o desempenho estatal, “Tem-se, nesse desiderato, que o poder de legislar ou de regular é o poder de



governar, ou seja, constitui o poder de restringir, proibir, proteger, encorajar, promover, tendo em vista qualquer objetivo público.”

Tendo uma norma determinado que o ente da federação garanta ou promova determinado direito, o poder público terá o poder-dever de atuar em prol de sua efetivação. Assim, as suas escolhas devem ser tomadas com base em instrumentos previstos no ordenamento para que se concretizem com base nas ações implementadas.

Com base no segundo elemento que foi exposto, as políticas públicas se caracterizam pela aplicação de um meio ou instrumento legal para atingir uma determinada finalidade. Assim, o ente público deve, além de utilizar das normas, elaborar planos, planejando alcançar esse objetivo por meio de metas, com critérios bem delineados para que haja a sua concretização.

Há uma necessidade de comparação entre o meio eleito (norma jurídica) e o fim a ser alcançado (objetivo da desoneração tributária), avaliando se o critério de discriminação eleito e a finalidade são compatíveis (BOMFIM, 2015, p. 336), a fim de evitar a injustiça fiscal.

Trata-se de um dos principais meios de controle das ações governamentais. O Poder Público deve atuar sempre em benefício da sociedade, com a intenção de garantir que os seus direitos sejam resguardados e promovidos. A organização de suas condutas, com a implementação de metas a serem atingidas com um plano bem delimitado é um dos principais meios de efetivação das políticas públicas.

Já quanto ao elemento temporal, esse condiz com a relação custosa de sua implementação. Como uma política pública possui dispêndio financeiro, a sua aplicação deve estar atrelada ao quesito tempo, bem como ao atingimento de sua finalidade. Ou



seja, a partir do momento em que todo o *iter* procedimental para a sua implementação tiver sido concluído com sucesso, não haverá mais sentido de sua aplicação, remanejando esses recursos dispêndios para uma área que tenha maiores necessidades.

É nesse sentido que os incentivos fiscais serão apresentados como forma de políticas públicas para consagrar diversos direitos previstos no sistema jurídico brasileiro, inclusive, sociais.

2. OS INCENTIVOS FISCAIS COMO MEDIDA DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Toda atuação estatal demanda um custo para atender às necessidades públicas dos cidadãos brasileiros e, nesse aspecto, o direito tributário é o meio para que o Estado arrecade receita para realizar as despesas. Heleno Taveira Torres (2005, p. 25), ao descrever sobre o regime dos incentivos fiscais na Constituição, bem delimitou o seu conceito ao afirmar que:

O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados [...] É instrumento, meio, condição para que outras competências alcancem seus resultados, alheados dos meramente tributários.

Os tributos, então, são o instrumento legal de arrecadação do Estado para custear as despesas dos entes da federação e também podem servir de meio condutor de comportamentos dos contribuintes e de políticas públicas para o Estado, em que, através do seu poder de tributar, podem utilizar do caráter extrafiscal do tributo para consagrar direitos previstos no ordenamento jurídico.



Alfredo Augusto Becker (2010, p. 132) entusiasta do potencial do direito tributário como instrumento de política de governo, descreveu a extrafiscalidade como a capacidade que alguns tributos têm de servir de instrumento de intervenção estatal, diferenciando-o da sua principal finalidade que é servir de garantidor de receitas para custear as suas atribuições constitucionais. Em suma, permite ao poder público consagrar direitos previstos no ordenamento jurídico e de promover políticas públicas.

É a perspectiva do poder de tributar, no qual o indivíduo cede uma parcela de sua liberdade para o Estado, para que este realize políticas no intuito de arrecadar receita para custear as necessidades públicas ou de induzir o comportamento do contribuinte para alcançar objetivos previstos na legislação vigente. Trata-se de uma espécie de troca, em que o particular permite uma expropriação de sua riqueza para poder viver em sociedade com os direitos mais básicos garantidos.

A Administração pública, então, se utiliza do poder de tributar para atingir fins predeterminados, inspirados em valores sociais, políticos e econômicos, consagrados pelos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988. A tributação, então, é instrumento de implementação de políticas públicas e deve estar em conformidade com os direitos sociais consagrados pelo legislador constituinte, seja no aspecto formal, seja no substancial (TUPIASSÚ, 2004, 161-162).

O Estado brasileiro, então, é um agente capaz de redistribuir riquezas e condutor do desenvolvimento econômico para melhorar a vida do cidadão. E essa concretização ocorrerá com a tributação do Estado às pessoas físicas e jurídicas para obter os recursos necessários para alcançar tais fins (BARCELLOS, 2008, p. 113).



Luis Eduardo Schoeuri (2005, p. 27-32) ensina que a as normas tributárias com fins extrafiscais, do qual os incentivos fiscais se enquadram, “inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário.” Para este autor, não são somente as normas que possuem o caráter indutor que devem ser consideradas como extrafiscais, mas também as normas tributárias que sejam distributivas e simplificadoras, ao expor:

i) a função de distribuir a carga tributária, que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva; ii) função indutora; c iii) função simplificadora.”* Evidenciava-se, então, que “o contraste com a regulação não é a obtenção de receitas - também os impostos regulatórios têm uma função de gerar receita - mas a distribuição da carga tributária”, daí que “a distinção está entre a função distributiva da carga tributária e a função regulatória das leis tributárias”. Neste sentido, normas indutoras seriam aquelas que fossem empregadas na sua função indutora.

O Estado pode servir de uma política pública de desoneração fiscal para garantir direitos, sejam sociais, com a redução de desigualdades sociais, seja com o direito ao desenvolvimento, com o fomento da economia em determinada região.

Os incentivos fiscais, então, podem ser vistos como mecanismos de atuação de um ente da federação para promover direitos previstos na Constituição Federal. Trata-se de um instrumento de consagração de políticas públicas para fomentar atividades econômicas, balancear a economia em determinada região ou mesmo para promover direitos sociais.

Essa visão dos incentivos fiscais, como uma forma de atuação da competência tributária dos entes da federação, já era prevista por Alfredo Augusto Becker (2010, p. 132), que entendia que o direito tributário não possuía uma finalidade própria, pois



servia como um instrumento de efetivação de decisões políticas. Esse pensamento pode ser sintetizado pela seguinte passagem:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.

Assim, as políticas públicas, se vistas como um programa de atuação do ente da federação em um processo para atingir uma determinada finalidade, são gênero do qual os incentivos fiscais são espécie.

Os incentivos fiscais, então, são vistos como forma de desoneração tributária, na qual alguns tributos poderão ter a sua carga reduzida, desde que tenham a finalidade de atingir determinados objetivos. O principal exemplo disso é a redução da base de cálculo ou da alíquota de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS - de determinados produtos em determinadas regiões.

Esse incentivo permite que diversas indústrias se instalem nesse local para que aproveitem a redução dos custos tributários que terão e permitirão aumentar o seu lucro, o que acarreta, via de consequência, no desenvolvimento da economia daquela localidade com a geração de empregos e distribuição de renda.

Isso indica que os incentivos fiscais, desde que concedidos com respeito as limitações ao poder de tributar, são um instrumento capaz de induzir o comportamento dos contribuintes e que, via de consequência, permitirão atingir várias pessoas de forma indireta, com a redução de desemprego e distribuição de riqueza numa determinada região.



A análise dos incentivos fiscais como uma forma de política pública pode ser realizada através do seu aspecto formal e material. O formal é aquele que compreende os textos normativos que delimitam a política a ser implantada, enquanto que o aspecto material prevê o objetivo que o texto normativo quer promover (BUCCI, 2006b, p. 95).

Já com base no conceito de ação/promoção, as políticas públicas têm como objetivo primordial uma atuação do poder público para promover determinado direito, sejam direitos sociais, sejam direitos pelo desenvolvimento regional e nacional, por exemplo.

2.1. ELEMENTOS DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DOS INCENTIVOS FISCAIS

Como analisado no tópico anterior, as políticas públicas podem ter elementos que as estruturam e servem como baliza para as suas duas dimensões. Assim, tanto o planejamento quanto a sua execução devem passar por elementos essenciais para a sua correta aplicação.

Maria Paula Dallari (2006b, p. 44), então, verifica esse aspecto como a ação do poder público em conjunto com a sociedade civil, de forma coordenada e harmônica, para alcançar a finalidade desejada. Quanto ao atingimento de sua finalidade, será necessário analisar de forma pragmática se o seu objetivo foi alcançado ou não.

A partir da sua faculdade de se utilizar de meios e instrumentos legais tributários e fiscais, o ente da federação concede os incentivos fiscais em conformidade com os princípios que regem o ordenamento jurídico pátrio, bem como, em segundo plano, os efetiva, com a verificação de seu atingimento, sob o risco de violação do princípio da igualdade tributária (CATÃO, 2004, p. 108).



A finalidade da extrafiscalidade não deve servir como privilégio para determinados contribuintes, mas para que o ente da federação possa atingir as finalidades para a qual aquela política pública foi proposta, sem que haja qualquer distorção concorrencial ou econômica.

Os incentivos fiscais, então, são formas de políticas públicas bastante eficientes se coadunadas com o que o ordenamento jurídico pátrio determina. Diante da sua natureza de desoneração fiscal, o risco com a renúncia de receita pode acarretar sérios prejuízos a toda a coletividade caso não sigam os ditames legais.

É tanto que o legislador conceituou as espécies de incentivos fiscais na Lei de Responsabilidade Fiscal e determinou o modo pelo qual o Poder Público poderá concedê-los, sem que afete todo o arcabouço jurídico.

O ente da federação, portanto, pode utilizar o incentivo fiscal como um instrumento legal de alcance de objetivos governamentais e de Estado, desde que previamente planejado, com metas a serem cumpridas por um prazo certo e determinado, visando à indução do comportamento do contribuinte para reduzir as desigualdades sociais e regionais, aumentar o desenvolvimento de determinada região, estimular a exportação do país, dentre outros objetivos.

Verifica-se que o iter procedimental, com a aplicação dos elementos para a implementação das políticas públicas, é medida salutar para a justiça fiscal, sem que acarrete em distorções concorrenciais ou mesmo econômicas.

3. OS INCENTIVOS FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE PROMOÇÃO DE DIREITOS SOCIAIS E DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO



Como já foi abordado neste artigo, os direitos sociais são direitos de segunda dimensão, no seu aspecto constitucional, em que o Estado deve intervir em determinadas políticas para prestigiar a dignidade da pessoa humana, o direito à cultura e o desenvolvimento econômico.

As normas tributárias extrafiscais, então, passam a ser um dos instrumentos escolhidos pelo constituinte para dar concretude às mudanças sociais e econômicas necessárias ao desenvolvimento do país (LEÃO, 2015, p. 36).

Assim, ao invés de se abster de praticar determinados atos, como foi bastante buscado no século XVIII, o Estado tem o dever de reconhecer, garantir, respeitar e promover os direitos básicos do cidadão, como a saúde, educação, cultura e o desenvolvimento. Para isso, é necessário que realize condutas positivas ou mesmo negativas para que atenda aos anseios da sociedade.

As políticas públicas, então, são uma forma de reconhecimento e de promoção desses direitos por meio de ações do Estado para a sociedade. Como se tornam um meio condutor para a consagração de garantias constitucionais, tais políticas se tornam um dos principais pilares para o desenvolvimento regional e nacional.

Os incentivos fiscais, então, podem ser considerados um dos principais instrumentos legais para realizar políticas públicas. Apesar de haver quem o conceitue como medida de política pública negativa, pois o Estado iria se abster de lançar um tributo em sua inteireza (ex.: isenção) (GOMES, 2015, p. 60), este instrumento tributário, no entanto, configura uma medida positiva, pois somente haverá a sua concessão se o Estado se mobilizar para planejar e realizar condutas que sejam suficientes para compensar a renúncia de receita que advirá.



Há aqui, uma medida para promover o desenvolvimento econômico, através do poder da tributação⁷, no qual haverá uma renúncia de receita do Estado para atrair investimentos com a perspectiva de geração de emprego e renda para a população da região, redução das desigualdades regionais e sociais ou mesmo estimular a exportação do país.

Para efeitos de analisar o seu caráter positivo por parte do Estado, André Elali (2007, p. 117) descreve que “Os incentivos, sujeitando-se aos ditames da Constituição, devem ser concedidos a partir de análises técnicas da economia, que devem fornecer ao direito instrumentos úteis de busca das soluções para os problemas sociais.”

Esse meio legal permite que os entes da federação utilizem-se de mecanismos fiscais para induzir um comportamento, promovendo uma política pública fiscal planejada e com metas e diretrizes a serem cumpridas pelo poder público.

Os incentivos fiscais, então, desde que sejam aplicados dentro do iter procedimental devem servir como um instrumento de política pública para realizar comportamentos que o ente da federação deseja, devendo ser bem implementados para que não haja qualquer injustiça fiscal e ocorra um desvio de finalidade.

Os entes da federação, por sua vez, já utilizam os incentivos fiscais como formas de política pública há alguns anos, tendo uma maior intensidade nas décadas de 1950 a 1970, em que o país vivenciou um de seus maiores períodos de estado intervencionista, e este instituto jurídico era encarado como uma das principais formas de promover o

⁷ O poder da tributação pode ser conceituado como o poder que o Estado, no âmbito tributário, tem de dar origem às relações tributárias, que se exerce através de normas, exaurindo-se no momento em que o ente público não mais exerce a sua faculdade outorgada pela Constituição e se limita a dar efetividade, por meio dos órgãos administrativos, das pretensões concretas que se quer alcançar com esse poder. (BORGES, 2011, p. 25)



desenvolvimento econômico para diminuir as desigualdades regionais (BEVILACQUA, 2013, p. 38).

A título de exemplo, no ano de 1967, o Governo Federal, por meio do Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro, implantou a Zona Franca de Manaus, que consiste numa área de livre comércio de importação e exportação capitaneada por incentivos fiscais, com a finalidade de instituir um polo de desenvolvimento no interior do país (BEVILACQUA, 2013, p. 37).

O federalismo adotado pela República Brasileira propicia que os entes políticos realizem diversas políticas públicas para induzir comportamentos, como reduzir as desigualdades sociais e regionais, com a intenção de promover as mudanças necessárias para diminuir a distância entre a população mais carente e aquela parte da sociedade que concentra a maior porcentagem de riqueza produzida (ELALI, 2007, p. 72).

Os Estados membros, por sua vez, diante da competência tributária outorgada pela Constituição Federal para instituir em seus territórios o ICMS, utilizaram-se dessa faculdade para atrair diversos investimentos privados, com a redução da sua base de cálculo ou de suas alíquotas, concessão de isenções, remissões, anistias ou diferimento do pagamento do referido imposto.

Essas condutas foram amparadas com a mesma finalidade que o Governo Federal adotou para a concessão de seus incentivos fiscais, com a indução de comportamentos nos contribuintes, o que permite a busca pela redução das desigualdades regionais, para diminuir a desigualdade social e melhorar o desenvolvimento econômico em determinadas regiões, que são os objetivos da República, garantidos pela Constituição.



Nessa senda, a política pública por meio do poder da tributação passou a ser um dos principais instrumentos para os Estados membros reduzirem as desigualdades sociais. Como exemplo, pode-se citar a concessão de incentivos fiscais do Estado de Alagoas, com a constituição do PRODESIN (Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas), instituído pela Lei Estadual n.º 5.671/95, que concedia créditos presumidos de 50% (cinquenta por cento) para o ICMS, bem como o diferimento do pagamento para determinadas operações ou mesmo dos incentivos locacionais, creditícios, técnico-administrativos e financeiros.

Essa política no Estado de Alagoas vige até o presente momento, com uma importante alteração legislativa ocorrida no ano de 2016, em que foram revogados os incentivos relacionados aos créditos, técnico-administrativos e financeiros, passando o incentivo fiscal de ICMS a ter uma concessão de crédito presumido na faixa de 92% (noventa e dois por cento) para as operações das empresas incentivadas.

Esses incentivos fiscais tem a finalidade de promover meios e oferecer estímulos voltados para as empresas já instaladas em Alagoas, com a intenção de expansão, recuperação e a modernização das indústrias alagoanas.

As indústrias, então, buscam se instalar no Estado de Alagoas para reduzir os custos de sua produção, poder operar as suas atividades empresariais e, principalmente, garantir uma participação maior no mercado consumidor do Nordeste.

Por sua vez, o Estado de Alagoas, com a implementação dessa política pública, visa atrair essas indústrias para gerar mais emprego, renda e, via de consequência, reduzir a desigualdade regional do Estado, com uma expansão de suas indústrias.



Esses aspectos, contudo, acarretam numa luta desenfreada travada pelos Estados membros para atrair esses investimentos, o que configurou na chamada “guerra fiscal”⁸, em que os diversos entes políticos realizaram uma verdadeira guerra entre eles com a redução de bases de cálculo, concessão de créditos presumidos, dentre outros, para que as empresas se instalassem em seus territórios.

Os efeitos disso, no entanto, foram devastadores para a própria função dos incentivos fiscais, pois essa forma desregulada de concessão dos estímulos fiscais acarretou numa perda de arrecadação de todos os entes da federação, o que permite inferir que o maior objetivo que é reduzir as desigualdades sociais, com a geração de empregos, distribuição de rendas e consequente aumento futuro de arrecadação para garantir os direitos sociais acarreta num enfraquecimento dessa política pública, que deve ter o controle do Poder Judiciário para estancar o desvio de finalidade que ocorreu em sua aplicação.

A concessão de incentivos fiscais deve ser vista como um caminho para uma comunidade “[...] mais humana, que é a de agregar qualidade de vida à população, seja através de criação de empregos, do acesso à cultura, da geração e redistribuição da renda ou de quaisquer outros meios lícitos.” (PIRES, 2007, p. 35)

4. O CONTROLE DO PODER JUDICIÁRIO NAS POLÍTICAS PÚBLICAS

⁸ A Guerra Fiscal pode ser conceituada como a disputa desenfreada dos Estados membros para atrair investimentos para o seu território. Ao não realizar o que a legislação determina, os entes da federação utilizam-se da sua competência para legislar para reduzir cargas tributárias e atrair indústrias e empresas para se instalarem no seu espaço territorial.



O controle de políticas públicas por parte do Poder Judiciário recebe algumas críticas em razão de diversas linhas de pensamento⁹. Contudo, apesar dessas críticas, o controle pelo Poder Judiciário é medida eficiente para a boa aplicação de políticas públicas e o funcionamento adequado das instituições jurídicas, desde que haja sempre um controle moderado, com a aplicação de parâmetros legais para a sua análise, na intenção de evitar a violação ao princípio da separação dos poderes.

Assim, devem existir alguns parâmetros para a sua intervenção, tendo em vista que, como já delineado neste texto, as ações do Estado em prol da promoção de direitos são delimitadas por normas legais (dimensão normativo-hipotético).

Nesse aspecto, as políticas públicas realizadas pelos entes políticos devem estar em conformidade com o ordenamento jurídico, na busca pela implementação de medidas suficientes e eficazes para garantir o reconhecimento, respeito e a promoção de garantias constitucionais dos indivíduos e da sociedade.

Há alguns métodos para que haja um controle efetivo da concessão das políticas públicas pelo Poder judiciário, sempre que necessário. O Poder Judiciário deve analisar se os elementos configuradores das políticas públicas estão presentes para que se tenha um parâmetro de verificação seguro, sem acarretar em violações legais.

⁹ Há na doutrina pátria algumas críticas quanto ao controle do Poder Judiciário no que diz respeito às políticas públicas. Dentre elas, há a crítica formulada quanto à possível violação do princípio da separação dos poderes, em que o Poder Judiciário interviria em questões de política majoritária; há também a crítica filosófica, que diz respeito à legitimidade essencial do juiz em determinar de forma coercitiva o seu entendimento em detrimento da escolha adotada pelo poder legislativo ou executivo e há a crítica operacional, que se opõe a esse controle em razão de acreditar que o magistrado não possui conhecimentos técnicos sobre determinados assuntos, o que acarreta em distorções da finalidade proposta pela adoção de uma política pública. (BARCELLOS, 2008, p. 146)



Como as políticas públicas devem seguir um iter procedimental, em que medidas políticas e jurídicas devem ser adotadas, o controle do Poder Judiciário é medida eficaz para a harmonia e integração entre os poderes. O seu controle em nada interfere na esfera do outro, mas somente resguarda a implementação de políticas de acordo com os parâmetros legais.

Não se quer afirmar que o Poder Judiciário terá sempre a possibilidade de realizar o controle sobre toda a decisão executiva para a aplicação de uma política pública. Contudo, diante da verificação dos elementos de implementação de políticas públicas, o magistrado poderá analisar a sua aplicação sob o aspecto moderado e legal, resguardando eventuais desvios de finalidade ou distorções ocasionadas pela sua concessão.

Como as políticas públicas possuem duas dimensões, que são a normativo-hipotético e a de execução, é necessário que o Estado se planeje e elabore meios para que as metas sejam alcançadas. Nesse sentido, o controle do Judiciário deve analisar os elementos estruturantes dessas políticas que indicam os meios legais de sua efetivação.

A concessão de normas tributárias extrafiscais se enquadra dentro de um padrão que foge as regras da generalidade da obrigação tributária devendo, por isso, ser concedida por medida ponderáveis, de ordem econômico-social, sob pena de violação de princípios do ordenamento jurídico (CATÃO, 2004, p. 79).

A análise dos seus efeitos é essencial para resguardar os direitos dos contribuintes, pois “A vontade da Constituição, portanto, deve ser concretizada, desde que examinados os efeitos dos incentivos, porquanto eles não podem gerar ainda maiores desigualdades.” (ELALI, 2007, p. 117)



No entanto, deverá sempre preservar a escolha do programa eleito pelo Legislativo ou Executivo, respeitando sempre a harmonia entre os poderes. O seu controle, portanto, não diz respeito à escolha da política pública em si, mas aos elementos estruturantes que incidem para a aplicação do iter procedimental.

Dessa forma, como o Poder Judiciário deve analisar tanto a utilização de um meio/instrumento legal para alcançar uma finalidade por um tempo certo e determinado, o juiz poderá analisar alguns objetos que estejam inseridos nesses elementos.

Nesse sentido, a concessão de incentivos fiscais deve ser compatibilizada com a finalidade para a qual foi instituída e com o princípio da igualdade tributária, que deve ser sempre respeitada como direito fundamental do contribuinte, para evitar um privilégio fiscal para determinados contribuintes.

Com esses parâmetros de controle, o Poder Judiciário poderá utilizá-los como baliza para manter uma coerência e legalidade na verificação da aplicação das políticas públicas prestadas, sem que ocorra a invasão à esfera de outro poder, mantendo a harmonia entre os três poderes e o conhecimento pela sociedade da atuação estatal.

Como a instituição de tributos com caráter extrafiscal afasta, em maior ou menor medida, o ideal de igualdade particular entre os contribuintes (princípio da capacidade contributiva), esse afastamento deve se submeter a outro tipo de controle: o controle da proporcionalidade (ÁVILA, 2015a, p. 167).

Assim, com base no controle das normas que fixem metas, o Judiciário poderá analisar a constitucionalidade ou legalidade da aplicação de uma norma para a implementação de uma política pública, bem como analisar, a partir da escolha do poder legislativo ou executivo, a forma de aplicação dessas políticas com base no orçamento



público e a execução orçamentária como o meio que o Poder Executivo e o Legislativo utilizam para demonstrar o seu plano de governo e a forma com que dispenderá recursos para promover os direitos sociais.

Nesse sentido, há uma necessidade de comparação entre o meio eleito (norma jurídica) e o fim a ser alcançado (objetivo da desoneração tributária), avaliando se o critério de discriminação eleito e a finalidade são compatíveis (BOMFIM, 2015, p. 336), a fim de evitar a injustiça fiscal.

O princípio da proporcionalidade, implícito no ordenamento jurídico e visto como postulado normativo por Humberto Ávila¹⁰ (2016b, p. 205), serve como instrumento de verificação para a compatibilidade entre a concessão dos incentivos fiscais e o atingimento de sua finalidade.

Os critérios previstos para a verificação da proporcionalidade são a (i) adequação, (ii) necessidade e (iii) a proporcionalidade em sentido estrito. A sua verificação é medida necessária para o exame do respeito a esse princípio.

O Poder Judiciário, então, deve levar em consideração que os gastos públicos devem ser alocados para setores que mais necessitam, no intuito de garantir sempre os direitos básicos e necessários para a população, sendo necessário um planejamento adequado desse dispêndio financeiro para não se privilegiar determinados setores em detrimento de outros mais necessitados.

A adequação é o critério que analisa a relação entre o meio e o fim. Tal fim, por sua vez, deve ser caracterizado como o resultado concreto (extrajurídico) que se espera

¹⁰ Para Humberto Ávila (2016b, p. 164), os postulados normativos são normas que orientam a aplicação de outras normas, estando, então, fora do âmbito de aplicação das regras e princípios. São, então, normas metódicas que instituem critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto de aplicação.



com a aplicação das normas jurídicas, que é o meio (ÁVILA, 2016b, p. 206). Basta que a medida seja capaz de realizar a finalidade para a qual foi instituída (BOMFIM, 2015, p. 346).

Já com base na necessidade, esta servirá como medida de comparação entre o meio escolhido e outras formas que poderiam ser eleitas para a promoção da finalidade pretendida. Verifica-se, em síntese, se há meios que sejam alternativos àquela anteriormente escolhida pelo poder legislativo ou executivo (ÁVILA, 2016b, p. 215).

Já a proporcionalidade em sentido estrito visará a comparação entre a importância do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais (ÁVILA, 2016b, p. 217), por meio do exame da dimensão de peso para verificar a compatibilização dos interesses colidentes (BOMFIM, 2015, p. 348).

Os incentivos fiscais, com base na adequação, podem ser considerados como legítimos, desde que comprovem que essa é uma medida suficiente para atingir finalidades econômico-sociais. Basta analisar se a lei de incentivo é medida suficiente para se atingir a finalidade, por exemplo, de reduzir a desigualdade regional ou social de determinado ente político.

Com base na necessidade, pode-se entender que os incentivos fiscais concedidos pela legislação são medidas que podem ser consideradas menos restritivas do princípio da proporcionalidade. Aqui deve-se analisar se tal medida é necessária para o desenvolvimento econômico das indústrias, por exemplo, presentes no ente político.

O administrado tem o direito de exigir o controle pelo Poder Judiciário das ações realizadas pelo Legislativo e pelo Executivo, com a verificação se houve ou não o seu



atingimento, para ter o conhecimento sobre a correta aplicação dos gastos públicos e prioridades do ente da federação para promover os direitos do indivíduo e da sociedade.

Com base nesses parâmetros, será possível delimitar o controle do Poder Judiciário na aplicação de concessões de incentivos fiscais por meio dos entes da federação, mostrando formas de controle de políticas sem que haja a invasão da esfera de outro poder, bem como garantir uma melhor aplicação das normas presentes no ordenamento jurídico brasileiro.

5. DO CONTROLE DO PODER JUDICIÁRIO AOS INCENTIVOS FISCAIS COMO MEDIDA DE POLÍTICA PÚBLICA

Como apontado no tópico anterior, as políticas públicas podem ser controladas pelo Poder Judiciário, desde que sigam determinados parâmetros, que servirão de baliza para que não haja a violação ao princípio da separação dos poderes.

A concessão de incentivos fiscais pode sofrer o controle do Poder Judiciário através da verificação do princípio da proporcionalidade na aplicação dos incentivos fiscais, já que a política pública fiscal deve ser controlada para não acarretar em distorções de princípios constitucionais.

Celso de Barros Correia Neto (2014, p. 176-177) é enfático ao discorrer sobre a necessidade de impor limites na sua concessão em razão de que:

O incentivo fiscal que seja aprioristicamente inapto para lograr o objetivo a que se orienta resultará unicamente em perda de arrecadação (renúncia de receita) e, por conseguinte, desperdício de recursos públicos. Não trará qualquer resultado jurídico útil e, possivelmente, ainda poderá implicar efeitos externos deletérios, como desequilíbrios de concorrência, por exemplo.



Seu controle é necessário para evitar condições de injustiça na aplicação das leis fiscais. Se não houver um controle por parte do Poder Judiciário, será possível que haja apenas o benefício para os contribuintes com mais recursos e recaia uma carga tributária maior para aqueles que menos tenham recursos financeiros (SANCHES, 2010, p. 46-47).

Partindo-se para uma análise da concessão de incentivos fiscais de ICMS, como meio de políticas públicas, estes possuem algumas peculiaridades ante outras formas utilizadas pelo legislativo e executivo para fazer frente à promoção de direitos.

Como se trata de um instrumento realizado por meio do poder da tributação, que influencia diretamente os cidadãos e toda a economia, o próprio legislador constituinte determinou algumas medidas que devem ser tomadas para que a sua concessão não gere distúrbios de ordem econômica e social.

Assim, é possível que haja a verificação da aplicação dessas normas tributárias extrafiscais, mediante o iter do princípio da proporcionalidade. Assim, caso o incentivo fiscal não esteja em consonância com qualquer de seus elementos, haverá a sua ilegalidade, ante a distorção dos princípios limitadores do poder de tributar (legalidade, isonomia, princípio da livre concorrência etc).

Como os incentivos fiscais são uma forma de desoneração tributária, a sua implementação deve ser bem avaliada pelo Poder Público, pois a renúncia de receita pode acarretar na impossibilidade de garantir outros direitos que devem ser resguardados, acarretando em uma injustiça fiscal para a maioria dos contribuintes.

Além do mais, o Poder Público deverá comprovar ou que esta implementação não afetará os resultados fiscais ou que está acompanhado de medidas fiscais



compensatórias para a sua aplicação. Segundo o ensinamento de Adilson Pires (2007, p. 34) “A aceitação das formas de incentivos fiscais, portanto, deve ser examinada de forma a responder aos argumentos maiores: a redistribuição da riqueza e o desenvolvimento econômico nacional.”.

Verifica-se, assim, que o controle de políticas públicas de incentivos fiscais por parte do Poder Judiciário é uma medida essencial para manter a ordem jurídica em harmonia com os ditames constitucionais e o respeito às garantias fundamentais do contribuinte, do administrado e de toda a sociedade.

O autor português J.L Saldanha Sanches (2010, p. 50) em breve passagem sintetiza o pensamento exposto quanto à necessidade de controle do Poder Judiciário aos incentivos fiscais:

Na perspectiva do seu custo financeiro, recorde-se que a isenção tributária/benefício fiscal é atribuída com uma certa finalidade e tem um certo custo para o orçamento. Por isso, uma medida destinada a disciplinar o ordenamento jurídico financeiro e tributário determina que se deve, ano após ano, calcular o custo financeiro da isenção e, mediante uma análise custo-benefício, verificar se se mantêm os motivos de sua concessão.

Verifica-se, assim, que o controle de políticas públicas de incentivos fiscais por parte do Poder Judiciário é uma medida essencial para manter a ordem jurídica em harmonia com os ditames constitucionais e o respeito às garantias fundamentais do contribuinte, do administrado e de toda a sociedade.

Os parâmetros de controle são fundamentais para que a harmonia entre os poderes prevaleça, sem que haja a invasão a esfera do legislativo e executivo, configurando um fortalecimento das políticas públicas para resguardar os direitos mais caros ao ordenamento jurídico brasileiro.



6. CONCLUSÃO

O presente artigo mostrou como uma medida de política fiscal pode ser utilizada como uma política pública para atender aos anseios da sociedade. Como o Brasil é um país que ainda tem um longo caminho a percorrer para reduzir as desigualdades sociais e regionais, os incentivos fiscais podem ser vistos como um instrumento eficaz para reduzi-las.

Para tanto, é necessário que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário atuem em conjunto de forma harmônica, permitindo um planejamento e controle efetivos dessa política pública para que não ocorram medidas que acarretem em injustiças fiscais.

Os incentivos fiscais são uma forma peculiar de enquadramento de políticas públicas, na medida em que são meios de desoneração fiscal, na qual o Poder Legislativo ou o Poder Executivo utilizam do poder da tributação para atingir finalidades que estão previstas no próprio ordenamento jurídico.

A possibilidade de atração de investimentos ou de estímulos a diversos setores pode ser alcançada com a devida aplicação desse mecanismo tributário. O seu manejo, então, pode ser conceituado como uma política pública, desde que siga o iter procedimental exposto nesse trabalho, o qual permitirá a interação com o poder judiciário ao controlá-las, sem que jamais invada a esfera do outro poder, mas apenas resguarde a correta aplicação das normas previstas no ordenamento e mantenha uma publicidade dos atos administrativos para um melhor desenvolvimento econômico e fiscal do país.

A análise dos incentivos fiscais como medida de política pública deve ser vista como uma forma de ajuste fiscal, no qual deve evitar sempre o privilégio de poucos



contribuintes, no sentido de manter uma congruência e isonomia entre todos, o que permite que a sua implementação sirva como um instrumento eficaz e sadio dentro do ordenamento jurídico, sem que acarrete em distorções concorrenciais e meramente retóricas para privilegiar determinados setores.

Como se pode verificar ao longo deste artigo, a União e os Estados-membros muito se utilizam de incentivos fiscais para atrair indústrias para determinadas regiões, estimular a exportação e controlar a ordem econômica.

Essa política pública tributária, então, é bastante significativa no território brasileiro e merece a atenção dos juristas, ao passo em que muito se busca a diminuição das desigualdades regionais e sociais e pouco se tem conhecimento efetivo sobre os resultados que estão sendo adquiridos com a implementação dessa política pública.

Nesse aspecto, o Poder Judiciário pode ser o meio eficaz e justo de controle dessas políticas para que a sociedade tome conhecimento da sua correta aplicação normativa e do conhecimento dos dados concretos quanto a aplicação proba e eficiente de uma ação que visa abster de arrecadar para atingir finalidades reais, desde que devidamente acompanhadas do controle das metas e resultados que se quer alcançar.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS, **Lei n.º 5.671, de 01 de fevereiro de 1995**. In: Secretaria do Estado da Fazenda de Alagoas. Disponível em: <
http://tol.sefaz.al.gov.br/tol/modules/documentos/retornaDocumentoLink.jsp?NUM_DOCUMENTO=5671&NUM_ANO_DOCUMENTO=1995&COD_TIPDOC=LEI&COD_SETOR=>. Acesso em: 23 de maio de 2017.
ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.



- _____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17ª Ed. Ver e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. In: Planalto. Legislação Republicana brasileira, 1988. Disponível em: < <http://goo.gl/1M0x>>. Acesso em: 15 de agosto de 2016.
- BRASIL, **Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000**. In: Planalto. Legislação Republicana brasileira, 1971. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 de agosto de 2016.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático**. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Orgs.). **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 111-147.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 2010.
- BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. Vol IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral das isenções**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva: 2002.
- _____, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Direito Constitucional Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. **ICMS**. 7ª ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e método**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004.



- COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas**. São Paulo: Saraiva: 2002.
- CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2009.
- ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007.
- GOMES, Gustavo de Mendonça. **Políticas públicas no Estado contemporâneo e controle jurisdicional: base legal e elementos formadores**. Curitiba: Juruá, 2015.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 17ª Ed, revisada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015.
- KRELL, Andreas Joachin. **Para além do fornecimento de medicamentos para indivíduos: o exercício da cidadania jurídica como resposta à falta de efetivação dos direitos sociais: em defesa de um ativismo judicial moderado no controle de políticas públicas**. In: Enoque Feitosa (org.). O Judiciário e o discurso dos direitos humanos - V.2. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2012.
- LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9ª ed. Ver. Atual. E ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- TORRES, Heleno Taveira. **Incentivos fiscais na Constituição e o 'crédito de IPI'**. In: Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, vol. 03, n.º 14, p. 23-50, mar/abr. 2005.
- TUPIASSÚ, Lise Vieira da Costa; SCAFF, Fernando Facury. **Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico**. In: Verbas Iuris, Paraíba, vol. 03, n.º 03, p. 154-190, jan./dez, 2004.