



# A (IN)SUSTENTABILIDADE DO ATUAL MODELO DE INCENTIVOS FISCAIS COM FINS AMBIENTAIS

*Denise Lucena Cavalcante<sup>1</sup>*

## **Introdução**

Atualmente resta comprovado que o Direito Tributário tem um importante papel em prol da sustentabilidade ambiental, daí o destaque para o Direito Tributário Ambiental como um novo ramo do Direito<sup>2</sup>.

Tanto os tributos como os incentivos fiscais podem ser adequados para promover benefícios ambientais, contudo, ambos devem ser muito bem planejados para que não causem desequilíbrios no sistema tributário.

No Brasil, o momento é mais para a concessão de incentivos fiscais do que para a criação de exações adicionais. O País não comporta, neste momento, novos tributos além do que

---

1. Pós-doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC/SP. Mestre pela UFC. Professora de Direito Tributário e Financeiro da graduação e pós-graduação – UFC/UNI7. Líder do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental – CNPq. Procuradora da Fazenda Nacional.

2. Sobre os novos ramos do Direito, ver: NABAIS, Casalta. **Direito fiscal**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 108.

não são necessários, uma vez que os tributos em curso podem ter fins ambientais e, com alguns ajustes, podem incorporar o critério ambiental<sup>3</sup>.

Como os incentivos implicam renúncia fiscal, devem ser programados em consonância com as demais políticas públicas e concedidos com cautela e após rigorosa análise dos impactos orçamentários, uma vez que, sem controle ou em excesso, ensejam desequilíbrios na economia, ocasionando mais danos do que benefícios.

Exemplo atual desses desequilíbrios está nos fatos decorrentes da “guerra” fiscal, tanto nos estados como nos municípios, onde ocorre uma espécie de “leilão” de incentivos fiscais injustificados, com prazos indefinidos, sem previsão de impactos orçamentários e, ainda, sem reflexos no desenvolvimento social nos lugares onde são concedidos. Municípios pequenos e mal estruturados recebem grandes empresas em troca de incentivos fiscais a longo prazo e, antagonicamente, continuam enfraquecidos, demonstrando que, em alguns casos, só as empresas têm se beneficiado.

Quando se trata de incentivo fiscal justificado na proteção ambiental, o cuidado deve ser redobrado e os resultados hão de ser avaliados periodicamente. Se não houver lucro ambiental, esses incentivos têm de ser revistos e, se for o caso, eliminados.

O fundamento do desenvolvimento sustentável visa à satisfação das necessidades das gerações atuais sem comprometer as gerações futuras, não admitindo, assim, estímulos a atividades de mercado meramente extrativista. É preciso checar os incentivos fiscais vigentes e avaliar se eles passam nos testes de sustentabilidade<sup>4</sup>.

---

3. CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade fiscal em prol da sustentabilidade ambiental. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina: 2012, p. 95-208.

4. Ver: FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. 3. ed. Belo Horizonte, 2016.

Neste âmbito, pretende-se aqui fazer uma reflexão sobre o descontrole dos incentivos fiscais concedidos sob o argumento da proteção ambiental e alertar os gestores públicas e a sociedade sobre a necessidade de controle desse importante instrumento fiscal, de modo que este cumpra a função promotora e desenvolvimentista, não mais permitindo a continuidade da sua descaracterização pela má aplicação.

## 1. Incentivos fiscais e intervenção estatal

A teoria fiscal determina que os tributos devem intervir o mínimo possível na economia, mantendo-se na sua função primordialmente arrecadatória. Na prática, entretanto, eles também possuem outras funções. A extrafiscalidade comprova a premissa de que a tributação não consegue ser totalmente neutra, sendo várias as modalidades de intervenção estatal por intermédio da imposição fiscal<sup>5</sup>. No caso da proteção ambiental, a intervenção estatal é imprescindível e os instrumentos fiscais são de grande utilidade nesta missão, influenciando na regulação do mercado<sup>6</sup> como ferramentas do direito premial<sup>7</sup>.

---

5. “Assim, a neutralidade fiscal-tributária, apesar de ser um conceito econômico, recebeu uma roupagem jurídica e, em síntese, consiste na tomada de decisões econômicas e de investimento sem que se considerem aspectos tributários. Em outras palavras, considerações tributárias devem ser irrelevantes na escolha entre formas de investimento ou organização empresarial. Do ponto de vista tributário, deve ser irrelevante e não consistir em vantagem decisiva a escolha de uma forma peculiar de investimento ou de organização empresarial, porque, em última instância, a renda, o lucro ou a receita gerados estariam sujeitos ao mesmo ônus tributário.” (MARTINS FILHO, Luiz Dias. *Federalismo fiscal brasileiro sob a ótica da integração econômica internacional*. In: *Cadernos de Finanças Públicas*, n. 8, dez. 2007, Brasília: ESAF, p. 84).

6. Sobre o tema, ver: RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina: 2012, p. 209-327.

7. Neste sentido: “Conclui-se, pois, que, de conformidade com os mencionados textos legais, há uma perfeita similitude entre os conceitos de incentivos fiscais, prêmio e estímulo, daí se poder afirmar que a legislação de incentivos fiscais é, na verdade, uma legislação essencialmente premial.” (MELO FILHO, Álvaro. *Teoria e prática dos incentivos fiscais: introdução ao direito premial*. Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 155).

Considerando a finalidade um elemento que caracteriza o incentivo fiscal<sup>8</sup>, este estimulará ou desestimulará determinado comportamento. A tributação extrafiscal<sup>9</sup>, portanto, por meio dos tributos (oneração) ou dos incentivos (desoneração), com fins ambientais, ensejam uma reação no mercado e no comportamento social e, conseqüentemente, tendem a obter resultados em prol do meio ambiente.

A doutrina tradicional exprime como conceito amplo de incentivo fiscal a não cobrança, por parte do Estado, de tributos a que estariam obrigados em face das leis gerais, tendo, assim, um efeito desagratório<sup>10</sup>.

Na classificação de Terence Trennepohl, são destacados dois momentos dos incentivos fiscais: na despesa e na receita. No primeiro têm-se as subvenções, os créditos públicos e os subsídios e, no segundo, as imunidades, as isenções, os diferimentos, as remissões e as anistias<sup>11</sup>.

---

8. “Na expressão *incentivo fiscal*, a palavra *incentivo* tem o mesmo significado que tem na linguagem comum. Significa estímulo. E a palavra *fiscal* nessa expressão está a indicar o instrumento com o qual é concedido o incentivo ou estímulo. Incentivo fiscal é o estímulo concedido através de um instrumento cuja utilização caracteriza o que denominamos fisco, vale dizer, o tributo. O incentivo, ou estímulo, caracteriza-se pelo tratamento favorecido, diferenciado para melhor, em razão do atendimento da condição colocada para sua obtenção. [...] Ocorre que nem toda redução ou isenção de tributo deve ser considerada incentivo fiscal, porque este, repita-se, se caracteriza pela finalidade, que é estimular determinado comportamento. E existe, sim, isenção que é concedida, mas não como forma de estimular comportamento.” (MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 171-173).

9. “Extrafiscalidade é o instrumento tributário utilizado com o objetivo principal não de arrecadar receitas para o erário, mas de ordenar a macroeconomia, às vezes até diminuindo o montante da arrecadação. Eis por que a consideramos instituição de Direito Econômico mais do que Direito Tributário. (FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Direito econômico: teoria fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 144).

10. MONCADA, Luís S. Cabral. *Direito econômico*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 589.

11. TRENNEPOHL, Terence Dorneles. *Incentivos fiscais no direito ambiental: para uma matriz energética limpa e o caso do etanol brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 125.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Neste estudo, destacam-se as isenções fiscais, concedidas largamente no Brasil sob a justificativa da proteção ambiental. Sendo tais incentivos renúncias de receitas, devem ser rigorosamente fiscalizados, para que não prevaleçam no sistema tributário nacional incentivos ilegítimos.

É preciso destacar o fato de que incentivos fiscais sempre implicam *renúncia de receita potencial*<sup>12</sup>, devendo ser tecnicamente justificados, mesmo nos casos em que ainda não se iniciou a cobrança de tributos. Nestes casos, ocorrem perdas voluntárias de receitas ou, como definem os doutrinadores portugueses, são créditos virtuais<sup>13</sup> que deverão ser estimados antes da concessão do incentivo.

Quando o assunto é proteção ambiental, os incentivos fiscais têm que ser analisados sob a perspectiva da contrapartida de condutas empresariais e/ou individuais que justifiquem sua concessão<sup>14</sup>. Aqui é um típico caso de intervenção estatal com repercussão na atividade econômica, quando o Estado deixa de tributar para promover determinada política econômica que traga benefícios ambientais.

---

12. Como bem esclarece Hermano Barbosa, as renúncias de receitas podem ser efetivas ou potenciais, uma vez que as receitas objeto de renúncia podem ter existência em planos temporais distintos. (BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 142).

13. “Os recursos públicos afectos a finalidades do Estado representam, assim, créditos virtuais, por funcionarem à margem das regras da contabilidade pública, na medida em que implicam o dispêndio de recursos e se destinam à satisfação de objectivos assumidos. O Estado fixa e estima os montantes que coloca à disposição das entidades empenhadas na realização de objectivos extrafiscais assumidos num determinado período mediante o que podemos chamar de abertura de crédito virtual.” (SILVA, Fernando Castro et al. Reavaliação dos benefícios fiscais. In: *Cadernos de ciência e técnica fiscal*, n. 198, Coimbra: Almedina, 2005, p. 66).

14. “Pensamos que o que distingue os incentivos dos benefícios fiscais é o fato de a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo, estar ou não vinculada a uma contrapartida do contribuinte. Enquanto nos incentivos fiscais deve haver uma contrapartida, um investimento a ser empreendimento pelo sujeito passivo, nos benefícios o favorecimento consubstanciado na minoração ou desoneração integral do tributo, independe de uma contraprestação.” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina: 2012, p. 18).

Recordando as lições de Fonrouge<sup>15</sup>, depreende-se que o poder de tributar traz consigo o poder de isentar. Ao conceder a isenção, deve-se ter em conta razões de interesse geral, pois, do contrário, estará atuando contra a justiça fiscal que prevê a colaboração de todos segundo sua capacidade contributiva. Ressalta-se que este poder de tributar e o de não tributar são limitados pelos princípios gerais do Direito Tributário, não sendo meras concessões políticas. A desoneração é a exceção e, como tal, deve ser cuidadosamente fiscalizada e com o devido controle dos resultados obtidos, devendo estes ser proporcionais às distorções que produzem.

## **2. Finalidade dos incentivos fiscais e análise dos seus resultados**

Ressalta-se a premissa de que incentivo fiscal é exceção à regra de tributar, portanto, tem que ter objetivos claros e prazos definidos.

O modelo de privilégios e opacidade na concessão de incentivos deve ser combatido. Não se pode permitir que setores que não precisam de incentivos fiscais os tenham e, ainda, os perpetuem. Em alguns casos, ocorre uma inversão ao se definir as regras, não sendo os estados e municípios que concedem os incentivos fiscais, mas sim as empresas que o exigem e ditam as normas, exercendo forte pressão no governo, principalmente no âmbito dos pequenos municípios. Uma indevida submissão do Estado em relação aos grupos econômicos agrava ainda mais as distorções no Sistema Tributário Nacional. Incentivos mal planejados, que só causam a perda de receitas sem o devido lucro ambiental, não merecem prosperar.

As decisões políticas e o poder econômico não podem ser colocados em plano superior às regras do Direito. Isto enseja uma estrutura fiscal minada pelas más condutas políticas, em

---

15. FONROUGE, C.M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973, p. 43.

que gestores públicos negociam incentivos fiscais como se estivessem num leilão, sem se darem conta das consequências posteriores de incentivos a longo prazo e sem controle efetivo dos resultados, tornando-se posteriormente reféns das próprias irresponsabilidade fiscais.

Insiste-se na tese de que os incentivos fiscais com fins ambientais devem ser condicionados a resultados concretos (lucro ambiental), portanto, com uma consequente dependência, daqueles com estes. Há um nexo biunívoco entre o incentivo fiscal e o seu resultado, cuja fundamentação será o benefício ambiental. A análise dos resultados esperados com os incentivos é fundamental, pois, como bem nos alerta Joseph Stiglitz,<sup>16</sup> não se pode fazer com que os incentivos fiscais deem oportunidades a rendas que não passem de presentes do Estado ao setor.

Se não alcançados os resultados previstos, o Ente federativo deverá atuar na retirada dos incentivos fiscais, contudo, com a observância dos trâmites jurídicos necessários, pois, do mesmo modo que os incentivos não podem ser concedidos com atos infralegais, também não podem assim ser suprimidos. Tanto para concessão como para a supressão, é indispensável a lei.

É importante ressaltar que os incentivos fiscais com fins ambientais são condicionados a uma posterior produção de efeitos por parte do contribuinte beneficiado e, em contrapartida, firma-se o compromisso estatal de não o desonerar arbitrariamente, devendo ser garantida a segurança jurídica para o exercício da atividade, resguardando-se as expectativas geradas de boa-fé aos que recebem o benefício fiscal.

É preciso deixar clara a ideia de que incentivos fiscais não geram direito adquirido<sup>17</sup>, devendo ser extintos se a ativi-

16. STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand, 2014, p. 299.

17. “La existencia de una situación protegible en el supuesto de exenciones y beneficios fiscales se reforzó con la idea de que las exenciones generaban *derechos adquiridos*, idea ésta que se desprendía de la redacción del art. 15 de la LGT, en el

dade do particular não produzir os resultados que motivaram sua concessão ou quando se apure que o beneficiado não satisfaz ou deixou de satisfazer as condições para a concessão do favor fiscal.

No caso de supressão do incentivo, deve-se, contudo, oferecer a devida justificativa na legislação que determinará sua retirada e, com observância do princípio da anterioridade, nos exatos termos do art. 104, do CTN<sup>18</sup>, resguardando, assim, a segurança jurídica.

Além das medidas administrativas, destaca-se ainda o controle jurisdicional dos incentivos fiscais<sup>19</sup>, podendo ser exercido pela sociedade o poder geral de cautela mediante as ações judiciais<sup>20</sup>.

---

qual, tras establecer el carácter limitado de las normas por las que se otorgan exenciones o bonificaciones, se disponía que tal limitación sería <sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia>. En realidad, la localización de un derecho adquirido en una exención o bonificación carece de fundamento. Y ello porque si el contribuyente ya ha realizado el presupuesto de hecho de la exención, tanto si la misma surte efectos en períodos posteriores o no, nos encontramos con una exención ya nacida, y ésa será evidentemente el objeto de una posible modificación tributaria. Por el contrario, si el particular no ha realizado el presupuesto de hecho que determina el nacimiento de la exención, no podrá hablarse de un *derecho adquirido* al mantenimiento en el futuro de esta exención. Nos encontraremos en este caso, todo lo más, ante una expectativa, cuya protección no irá más allá de la que normalmente dispensa el ordenamiento a situaciones de este tipo.” (NOVOA, César Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 199).

18. “Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: I - que instituem ou majoram tais impostos; II - que definem novas hipóteses de incidência; III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178”. (CTN).

19. Exemplo recente no controle dos incentivos foi a Ação Civil Pública nº 0334903-24.2016.8.19.0001, 3ª Vara/RJ, ajuizada pelo Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, que teve como argumentos: a concessão de isenções sem a autorização do CONFAZ; a inexistência de estudo do impacto orçamentário da concessão dos benefícios; a inexistência de controle e acompanhamento da necessidade da concessão e renovação dos benefícios; e a falta de previsão expressa na legislação orçamentária.

20. Marcos Catão destaca: “Dotar a sociedade de instrumentos específicos ou de



Os incentivos fiscais, como medidas de exceção, uma vez que a regra é a incidência tributária, hão de ter rigoroso controle na concessão, manutenção e, eventualmente, na supressão, de igual modo como a legislação que os concede haverá de ter interpretação literal, como prevê o art. 111, do Código Tributário Nacional<sup>21</sup>. Não se cogita aqui em meras decisões políticas, mas sim, em questões jurídicas e econômicas de grande complexidade. Incentivos injustificados e mal-conduzidos são responsáveis por desequilíbrios orçamentários que causam prejuízos a toda a sociedade.

### 3. O (des)controle dos incentivos fiscais no Brasil

Os incentivos fiscais, como instrumentos de política pública, representam renúncias de receita, sendo, portanto, de caráter excepcional, com tratamento tributário diferenciado. A tributação exige a observância aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88)<sup>22</sup> e da uniformidade tributária (art. 151, inciso I, CF/88)<sup>23</sup>, sob os quais todos devem ser

---

utilização genérica, como as ações ordinárias ou aquelas onde se possa exercer o poder geral de cautela é, portanto, requisito indispensável para a convivência harmônica entre incentivos fiscais e Justiça. Ponto de partida para a compreensão é a de que a tutela jurisdicional proteja a sociedade não só dos eventuais malefícios causados pelo concedente, como também os atribuíveis ao beneficiário. [...] Em suma, detectada a inconstitucionalidade ou ilegitimidade do incentivo, e desde que não possam ser atingidos direitos adquiridos, pode e deve o ente representativo exigir o tributo daquele que de má-fé ou ilicitamente se locupletou.” (CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 46).

21. “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.” (Código Tributário Nacional).

22. “Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (Constituição Federal).

23. “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação aos Estados, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a

tributados indistintamente e de acordo com sua capacidade econômica. Já os incentivos não se vinculam a tais princípios.

As renúncias de receitas representam o montante de pretensos ingressos que deixaram de entrar nos cofres públicos, sendo ampla a previsão do art. 14, da Lei Complementar n. 101/2000, englobando todas as modalidades que impliquem redução de arrecadação, nos seguintes termos:

#### **Da renúncia de receita**

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

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

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

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

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

As renúncias implicam redução das receitas públicas, devendo estar previstas na lei orçamentária, não podendo ser

---

concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. (Constituição Federal).

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

concedidas aleatoriamente e sem a devida programação nos respectivos planos de governo.

Neste sentido, assim está expresso na Constituição Federal:

Art. 165 [...].

§6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Conceder incentivos fiscais é tão complexo quanto suprimi-los. O que se observa hoje em dia é um descaso em relação às diretrizes legais por parte dos gestores públicos, que tratam dos incentivos fiscais como se fossem atos de competência exclusiva do Poder Executivo. Comumente, como bem menciona Klaus Tipke<sup>24</sup>, os políticos fazem do Direito Tributário um veículo de política econômica e se esquecem das considerações jurídicas.

Na prática, quando concedidos incentivos fiscais, criam-se grupos de pressão dos beneficiados que insistem na sua conservação, *ad aeternum*, sob o argumento da segurança jurídica. Ocorre que, muitas vezes o favor fiscal não mais se justifica, carecendo de interesse geral e beneficiando somente determinado grupo que auferir lucros, sem nenhum retorno social ou ambiental.

Os incentivos fiscais concedidos no formato de isenções de tributos, cujos benefícios servem de estímulo a determinada conduta, necessariamente devem ensejar benefícios em prol do meio ambiente, evitando, assim, que se instaurem empresas extrativistas, que nada proporcionem à região onde estão instaladas.

---

24. TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 76-77.

O primeiro passo para o controle dos incentivos fiscais é a correta aplicação da lei. No caso das isenções fiscais, as normas gerais previstas no Código Tributário Nacional estabelecem regras para sua concessão, nos seguintes termos:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Não é demais insistir na obediência aos dispositivos legais, considerando os casos de isenções concedidas e retiradas, descompassadas em relação às leis. A obediência às normas gerais é essencial por parte do Poder Executivo, pois garante aos empresários segurança jurídica para investir nas regiões, principalmente em relação aos projetos de grande porte e que

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

envolvem questões ambientais, tanto pelo elevado custo de investimento, como pela previsão de resultados a longo prazo. O investidor precisa da garantia de que os governos futuros irão honrar os compromissos assumidos pela gestão que concede determinado incentivo fiscal, da mesma maneira, que as gestões futuras precisam de garantia de que ocorrerão as contraprestações que fundamentaram o favor fiscal. O incentivo fiscal impõe garantir tanto a segurança jurídica do investidor como o lucro ambiental previsto.

Outro grave problema é a falta de transparência dos incentivos fiscais com fins ambientais. Não há uma adequada divulgação no que se relaciona aos incentivos concedidos no Brasil. A dificuldade em identificar os incentivos acentua-se na diversidade e na falta de organização da legislação nos entes da Federação. Se já é difícil ter uma visão geral dos incentivos concedidos pela União, pior ainda nos estados e, praticamente, inviável no âmbito municipal.

Sem conhecimento dos instrumentos legais que concedem os incentivos fiscais, o controle social fica prejudicado e superficial.

O primeiro passo, portanto, será a exigência de uma reestruturação na apresentação dos incentivos fiscais, de modo a evitar obscuridade e descontrole.

Os tribunais de contas do Brasil corroboram esse entendimento sobre a falta de controle e os prejuízos advindos de renúncias fiscais fora das previsões legais. E, para minimizar esse problema, foi promulgada, pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON, a Resolução n. 6/2016<sup>25</sup> com diretrizes específicas para a temática “receita e renúncia de receita”.

Da mencionada Resolução, destacam-se as principais diretrizes referentes ao controle das renúncias das receitas:

---

25. Disponível em: <<http://www.atricon.org.br>>. Acesso em: 15 set. 2017.

[...];

16. A fiscalização da receita e da renúncia de receita pública terá como escopo, prioritariamente e no que couber, pontos de controle selecionados entre os seguintes:

[...];

16.49 – Se são observadas as formalidades legais ou regulamentares exigidas para a concessão de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita;

16.50 – Se os benefícios tributários relativos a impostos, taxas e contribuições são concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a sua concessão (§ 6º, art. 150, CF);

16.51 – Se a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária dos quais decorram renúncia de receita (anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado) cumpre os seguintes requisitos (art. 14, LRF):

a. estar acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes;

b. atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias;

c. atender a pelo menos uma das seguintes condições:

– demonstrar que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais; ou

– implementar medidas de compensação de renúncia de receita por meio de aumento de tributos.

16.52 – Se os incentivos fiscais concedidos com o objetivo de atrair investimentos e proporcionar o desenvolvimento econômico e social são permanentemente avaliados quanto à eficiência e ao alcance do retorno e resultados esperados;

16.53 – Se a Administração Tributária controla e mensura a fruição dos benefícios fiscais pelos contribuintes, de forma a subsidiar os demonstrativos publicados no Anexo de Metas Fiscais e na Lei Orçamentária Anual, bem como o acompanhamento e avaliação da política de incentivo pelos órgãos competentes;

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

16.54 – Se há normatização da política de incentivos e benefícios fiscais que discipline as etapas de instituição, acompanhamento, controle e avaliação dos resultados, estabelecendo, no mínimo:

- a) o órgão responsável pela quantificação e avaliação;
- b) a periodicidade da avaliação e
- c) as informações necessárias para a avaliação.

16.55 – Se a concessão de incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, mediante lei específica, é precedida de aprovação unânime dos Estados-membros representados no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (art. 2º, Lei n. 24/75; parágrafo 2º, XII, g, art. 155, CF);

16.56 – Se não há desvio de finalidade na concessão de benefícios fiscais, inclusive os decorrentes dos convênios do CONFAZ;

16.57 – Se não há direcionamento ou favorecimento ilegal de segmentos e/ou empresas na concessão de benefícios ou incentivos fiscais;

16.58 – Se não há concessão ilegal de isenção de tributos sob forma de diferimento;

16.59 – Se é disponibilizado, a qualquer pessoa física ou jurídica, o acesso às informações referentes ao lançamento e ao recebimento de toda receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários (Art. 48-A, LRF);

16.60 – Se há publicidade e transparência na concessão de benefícios ou incentivos fiscais (art. 37, CF, e LC 131/09);

16.61 – Se há publicidade e transparência dos valores dos benefícios concedidos, bem como dos métodos utilizados na sua mensuração;

16.62 – Se há publicidade e transparência dos resultados sócio-econômicos dos benefícios concedidos, bem como dos métodos utilizados para o seu monitoramento e avaliação;

[...].

A Resolução da ATRICON chegou em boa hora e num momento em que o Brasil necessita de um controle eficaz de seu orçamento público, quando inúmeros problemas referentes à concessão de incentivos fiscais vieram à tona e comprovaram que eles agravaram ainda mais a crise econômica que atravessa o País.

A crítica que não se poderia deixar de registrar relativamente a Resolução n. 6/2016 é sobre a falta de menção ao critério ambiental como possibilidade de fundamento e controle dos incentivos fiscais. Mais uma vez, os órgãos de controle se limitaram a referenciar os critérios sociais e econômicos, quando deveriam também apontar expressamente instrumentos legais para fomentar uma legislação fisco-ambiental sustentável.

O Brasil precisa rever sua programação orçamentária e os inúmeros incentivos fiscais ainda hoje vigentes e sem os resultados que os motivaram. Neste importante momento de grave crise econômica e ambiental, não se pode permitir a prevalência de favores fiscais abusivos e que afetam a justiça fiscal.

Os incentivos fiscais representam instrumentos de natureza financeira, devendo ser transparentes e claros, tantos na sua constituição quanto em relação aos seus efeitos na economia.

Para garantir a devida sustentabilidade ambiental, é necessário estabelecer uma política fiscal ambiental coerente com a realidade de cada região, não permitindo a prevalência de incentivos fiscais inúteis e que não trazem nenhum benefício ambiental, mas, tão-somente, desequilíbrios no sistema jurídico e privilégios indevidos às empresas exploradoras de recursos naturais.

#### **4. Conclusões**

1. Os entes da Federação, em obediência ao princípio da transparência, devem reunir de modo claro e acessível todos os incentivos fiscais vigentes e com a motivação da proteção ambiental. Atualmente, um dos maiores problemas para análise das distorções do sistema é exatamente a falta de informação sobre os incentivos concedidos. São dados espalhados em leis diversas, sem conexão e de acesso difícil. Os *sites* eletrônicos dos entes federativos devem ter um *link* visível e organizado sobre todos os incentivos fiscais, destacando neste



## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

os que têm fundamentação ambiental, garantindo, assim, o efetivo controle social.

2. Com as informações disponíveis, devem ser checados os prazos de vigência de cada incentivo; a conexão da conduta do beneficiário do favor fiscal com os resultados ambientais auferidos a curto, médio e longo prazo, bem como a apresentação dos impactos orçamentários causados por tais incentivos, que costumam estar nas leis que os concedem de maneira genérica e futura, sem nenhuma revisão posterior ou informação de eventuais desequilíbrios orçamentários porventura existentes.

3. Identificados os incentivos fiscais com problemas de legalidade ou ausência de resultados, os gestores devem estabelecer diretrizes legais coordenadas para a futura supressão desses incentivos, obedecendo os trâmites normativos para garantir a devida segurança jurídica dos envolvidos.

4. Os entes públicos devem criar instrumentos legais de controle de incentivos fiscais e suas contrapartidas, com avaliações periódicas das atividades exercidas, como condição para manter os incentivos.

5. As novas leis de incentivos fiscais já devem ter em seu texto as datas das avaliações dos resultados e as medidas de revogação no caso da não ocorrência do lucro ambiental previsto ou alteração da conduta renunciada.

6. Os tribunais de contas devem ter um controle mais rigoroso sobre os incentivos fiscais e descumprimento do art. 14, da Lei Complementar n. 101/2000, não permitindo a existência de cláusulas gerais sobre as estimativas de impacto orçamentário-financeiro e das compensações necessárias.

7. Deve ser criado um procedimento sistematizado e também regular para análise técnica de cada incentivo fiscal com fins ambientais concedido, permitindo uma medição rigorosa dos efeitos econômicos e ambientais gerados, garantindo sua transparência e controle.

8. Todo incentivo concedido deve demonstrar a relação custo-benefício, deixando clara sua atuação da medida sobre a realidade que vise a melhorar, estabelecendo a respectiva avaliação dos resultados.

### Referências

BARBOSA, Hermando Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade fiscal em prol da sustentabilidade ambiental. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina: 2012, p. 95-208.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Direito econômico: teoria fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2013.

FONROUGE, C.M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973.

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina: 2012, p. 7-94.

MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 169-199.

MELO FILHO, Álvaro. *Teoria e prática dos incentivos fiscais: introdução ao Direito Premial*. Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 155.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

MONCADA, Luís S. Cabral. *Direito Económico*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

NABAIS, Casalta. *Direito fiscal*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 108.

NOVOA, César Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

RESOLUÇÃO ATRICON N. 6/2016. Disponível em: <<http://www.atricon.org.br>>. Acesso em: 15 dez. 2016.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 209-327.

SILVA, Fernando Castro et al. Reavaliação dos benefícios fiscais. In: *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n. 198, Coimbra: Almedina, 2005.

STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand, 2014.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. *Incentivos fiscais no direito ambiental: para uma matriz energética limpa e o caso do etanol brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.