

Políticas tributárias como efetivos instrumentos para a redução das desigualdades regionais (*)

Tax policies as effective instruments for the reduction of regional inequalities

Políticas tributarias como instrumentos efectivos para la reducción de desigualdades regionales

Pedro Augusto França de Macedo¹

Maria de Fátima Ribeiro²

Sumário: Introdução. **1.** Desenvolvimento, redução das desigualdades regionais e políticas tributárias. **2.** A extrafiscalidade como instrumento de atuação do estado na redução das desigualdades regionais. **3.** Limites constitucionais da atuação extrafiscal do estado. – Conclusão. – Referências.

Resumo: Dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, o presente artigo destaca a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como da redução das desigualdades sociais e regionais, previstos no inciso III do art. 3º da Constituição Federal. Considerando a relevância do tema, o trabalho se propõe a realizar um debate sobre a forma como os instrumentos tributários podem ser eficazes na redução das desigualdades regionais e sociais. Para tanto, são utilizados métodos de pesquisa bibliográfica, através da revisão teórica de princípios que regem a atividade tributária do Estado, bem como de

(*) Recibido: 12/08/2020 | Aceptado: 29/08/2020 | Publicación en línea: 01/10/2020.



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

¹ Mestre em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR. Professor do Centro Universitário UNINORTE. Procurador do Estado do Acre.
pedroafranca@yahoo.com.br

² Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Pós Doutora em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa. Professora do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR – Universidade de Marília.
mfat@sercomtel.com.br

instrumentos utilizados dentro da política fiscal brasileira. Aponta-se na extrafiscalidade, consubstanciada no seu viés de concessão de benefícios fiscais, importante instrumento de promoção do desenvolvimento, apto a reduzir desigualdades e promover o bem comum. São também apresentadas noções introdutórias sobre incentivos fiscais e seus limites constitucionais. Ao final, conclui-se ser um dever do Estado efetivar políticas fiscais para redução das desigualdades, devendo-se, para tanto, observar os limites e princípios constitucionais que regem a temática, sobretudo no que for pertinente ao respeito à isonomia, à finalidade pública e à livre-concorrência. Conclui-se, também que caso a concessão de benefícios fiscais se dê de forma indiscriminada, além de provocar o efeito imediato da queda da arrecadação, pode causar desequilíbrio concorrencial, fato este que se torna verdadeiro privilégio para certas empresas, em detrimento de outras que arcam regularmente com a carga tributária.

Palavras-Chave: Desigualdades regionais e sociais, extrafiscalidade, neutralidade tributária.

Abstract: Among the fundamental objectives of the Federative Republic of Brazil, this article highlights the eradication of poverty and marginalization, as well as the reduction of social and regional inequalities, foreseen in item III of art. 3 of the Constitution. Considering the relevance of the theme, the paper proposes to hold a debate on how tax instruments can be effective in reducing regional and social inequalities. For this, methods of bibliographical research are used, through the theoretical revision of principles that govern the State's tax activity, as well as of instruments used within the Brazilian fiscal policy. It points to extrafiscality, consubstantiated in its bias of granting fiscal benefits, an important instrument to promote development, able to reduce inequalities and promote the common good. Introductory notions on tax incentives and their constitutional limits are also presented. In the end, it is concluded that it is a duty of the State to implement fiscal policies to reduce inequalities, and to do so, it is necessary to observe the constitutional limits and principles that govern the thematic, especially as pertinent to the respect to isonomy, the public purpose and free competition. It is concluded that if the granting of fiscal benefits occurs indiscriminately, in addition to causing the immediate effect of the fall in tax collection, can cause a competitive imbalance, a fact that becomes a real privilege for certain companies, to the detriment of others that regularly bear the tax burden.

Key Words: Regional and social inequalities, extrafiscalidade, tax neutrality.

Resumen: Entre los objetivos fundamentales de la República Federativa de Brasil, este artículo destaca la erradicación de la pobreza y la marginación, así como la reducción de las desigualdades sociales y regionales, previsto en el punto III del art. 3 de la Constitución Federal. Considerando la relevancia del tema, el trabajo propone mantener un debate sobre cómo los instrumentos tributarios pueden ser efectivos para reducir las desigualdades regionales y sociales. Para ello, se utilizan métodos de investigación bibliográfica, mediante la revisión teórica de los principios que rigen la actividad tributaria del Estado, así como los instrumentos utilizados dentro de la política fiscal brasileña. Señala la extrafiscalidad, plasmada en su sesgo de otorgar beneficios fiscales, una

herramienta importante para promover el desarrollo, capaz de reducir las desigualdades y promover el bien común. También se presentan nociones introductorias sobre incentivos fiscales y sus límites constitucionales. Al final, se concluye que es deber del Estado implementar políticas fiscales para reducir las desigualdades, y, por lo tanto, es necesario observar los límites y principios constitucionales que rigen el tema, especialmente en lo que respecta al respeto a la isonomía, finalidad pública y libre competencia. También se concluye que, si el otorgamiento de beneficios fiscales ocurre de manera indiscriminada, además de provocar el efecto inmediato de la caída en la recaudación tributaria, puede provocar un desequilibrio competitivo, hecho que se convierte en un privilegio real para determinadas empresas, en detrimento de otras que soportan la carga fiscal con regularidad.

Palabras clave: Desigualdades regionales y sociales, extrafiscalidad, neutralidad fiscal.

INTRODUÇÃO

Inicialmente, diga-se que o contexto social brasileiro é marcado por fortes desigualdades regionais. Tal contexto é agravado pela enorme dimensão territorial do país. Diferentes climas, topografia, posição geográfica, dentre outros aspectos, bem como o próprio histórico de formação, têm influência direta no processo de desenvolvimento das diversas regiões brasileiras, proporcionando maior concentração de riquezas em umas em detrimento das outras.

Ciente desta situação, a Constituição Federal aponta, em seu art. 3º, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, entre eles o desenvolvimento nacional. São, pois metas a serem seguidas, que devem nortear todas as políticas públicas para consecução dos objetivos descritos no referido dispositivo.

No presente artigo, coloca-se em destaque o objetivo de erradicação da pobreza e da marginalização, bem como da redução das desigualdades sociais e regionais, previsto no inciso III do art. 3º da Constituição Federal. Conforme se demonstrará, correlacionado a este, está a garantia do desenvolvimento nacional, objetivo previsto no inciso II do mesmo dispositivo, como já destacado.

Neste contexto, diga-se, de antemão, que se trata de um objetivo voltado a assegurar maior igualdade de condições para todos os indivíduos, trazendo reflexos para uma melhoria na efetivação de diversos direitos fundamentais, tais como saúde, educação e emprego. Ou seja, a redução das desigualdades perpassa pela efetivação de direitos fundamentais, implementando-os em todas as classes sociais e em todas as regiões do país. Neste norte, conforme se verá, o desenvolvimento econômico regional é fator relevante na redução das desigualdades.

Certo é que, se há objetivos traçados pela Constituição, tais propósitos não devem ter caráter meramente retórico, devendo ser concretizados por meio políticas estatais específicas para tanto. Logo, é dever do Estado estabelecer ações

de combate à pobreza e às desigualdades, nos termos dos objetivos traçados pela Carta Política do país.

Neste contexto, o presente artigo se propõe a discutir: Como o Estado pode valer-se de instrumentos tributários para promover a redução das desigualdades sociais e regionais? Quais os limites constitucionais que devem ser obedecidos para a concessão de incentivos? Para tanto, são utilizados métodos de pesquisa bibliográfica, através da revisão teórica de princípios que regem a atividade tributária do Estado, bem como de instrumentos utilizados dentro da política fiscal brasileira.

Assim, aponta-se na extrafiscalidade, consubstanciada no seu viés de concessão de benefícios fiscais, importante instrumento de promoção do desenvolvimento, apto a reduzir desigualdades e promover o bem comum.

Não obstante, também serão apresentados os limites que qualquer instrumento tributário deve guardar ao ser utilizado, sobretudo no que se refere à concessão de benefícios.

1. Desenvolvimento, redução das desigualdades regionais e políticas tributárias

De início, cumpre sedimentar que a política fiscal se mostra como relevante instrumento de concretização dos direitos fundamentais, haja vista que muitos dos direitos previstos na Constituição, sobretudo aqueles afetos à chamada segunda dimensão de direitos fundamentais, necessitam de recursos financeiros para sua efetiva implementação.

Ocorre que as tendências do cenário internacional têm provocado necessidades de revisão do papel do Estado moderno. No âmbito da política tributária, o direito passa a preocupar-se não só com a arrecadação em si, mas também com o grau de efetiva aplicação dos recursos arrecadados em prol de efetivação de direitos fundamentais, propiciando assim maior concretização da dignidade da pessoa humana.

Neste sentido, Terezinha de Oliveira Domingos discorre:

A política fiscal se mostra como um instrumento indispensável à redistribuição de riqueza por parte do Estado, que partilha o montante tributário arrecadado para atingir o seu escopo básico, além de se afigurar como importante meio de intervenção do Estado na Economia.³

Cumpre sedimentar que, numa visão clássica tradicionalista, o Direito Tributário preocupava-se tão somente com a exação, ou seja, com a cobrança tributária, propiciando uma arrecadação cada vez maior ao ente público sem, todavia, ater-se para a destinação dos recursos arrecadados.

Não obstante, com o alargamento dos direitos fundamentais propiciados pela Constituição Federal de 1988, bem como pela prevalência do entendimento que

³ DOMINGOS, Terezinha de Oliveira; CUNHA, Leandro Reinaldo da. *A tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento*. In <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=154aa6866aefb6f8>, p. 09, acesso 16.07.2020.

assegura a eficácia concreta de tais direitos, a preocupação volta-se também para a real destinação dada aos tributos pagos pelo contribuinte. Afinal, além dos direitos fundamentais, existem também objetivos traçados pelo Poder Constituinte que devem ser constantemente perseguidos, a exemplo do disposto no art. 3º da Constituição. Confira-se o teor do referido dispositivo:

Art. 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.

Neste aspecto, que engloba noções de justiça distributiva, a arrecadação tributária ganha relevo sob seu aspecto social. Busca-se uma exação que seja efetivamente capaz de reverter-se em benefícios para os cidadãos, sobretudo no que toca à efetivação de direitos fundamentais. Assim, fica evidenciada ao cidadão a importância dos tributos, incutindo no mesmo a ideia de um pagamento justo, capaz de reverter-se em favor de toda a sociedade. Discorrendo acerca do dever do Estado de valer-se da arrecadação tributária para busca do bem comum, Alexandrino e Buffon assim ensinam:

O objetivo do Estado, num prisma constitucional, é a busca pelo bem comum, e para que seja possível concretizar tal objetivo, a arrecadação de tributos se faz necessária. Os recursos que o Estado necessita para atingir seus fins são comumente provenientes da tributação fiscal, entretanto a tributação pode apresentar outro contorno que não aquele com finalidade puramente arrecadatória. Trata-se de arrecadar intervindo na área econômica e social, o que se denominada *extrafiscalidade*.⁴

De forma crítica a este entendimento, ainda permeia na sociedade brasileira o sentimento de que “pagar tributo é algo ruim”, caracterizando norma de rejeição social. Tal fato ocorre em razão de diversas carências sociais existentes no Brasil, a despeito da elevada carga tributária, disseminando no entendimento popular a ideia de que os recursos oriundos da arrecadação tributária não são bem aplicados.

É, pois, dever do Estado promover a redução das desigualdades regionais e sociais. Para tanto, vê-se na tributação importante instrumento para que se possa atingir o referido dever, quer por meio de tributos fiscais ou *extrafiscais*. Neste contexto, Colombo assevera que:

A Constituição de 1988 reservou três elementos importantes no tocante à questão regional. O primeiro foi a explicitação no Texto Constitucional no combate às desigualdades regionais. A segunda importante alteração da Constituição de 1988 foi o fortalecimento dos estados e municípios, que passaram a ser atores políticos importantes influenciando, inclusive, os investimentos privados por meio de incentivos fiscais.⁵

⁴ ALEXANDRINO, Carolina Schröder. BUFFON, Marciano. *A extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. In Revista Argumentum – RA, Marília/SP, V. 16, pp. 229-245, Jan.-Dez. 2015, p. 233.

⁵ COLOMBO, Luciléia Aparecida. *A ascensão e queda de uma instituição: A SUDENE no sistema federativo brasileiro*. Tese de doutorado. Universidade Federal de São Carlos. 2012, p. 156.

Assim, os incentivos fiscais surgem como instrumentos de promoção do desenvolvimento, aptos a reduzir desigualdades e promover o bem comum. Discorrendo sobre os incentivos fiscais como forma de redução das desigualdades regionais, Aliomar Baleeiro assim leciona:

A Constituição de 1988 admite expressamente a concessão de incentivos fiscais em favor de áreas mais pobres, a fim de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócioeconômico regional (art. 151, I). Não se trata de uma quebra da regra da isonomia, mas da autorização de tratamento diferente e mais favorável às regiões diferentes, economicamente mais fracas. Embora, imediatamente, a isenção incentivadora possa premiar quem tenha grande capacidade contributiva e demonstre aptidão para se adaptar o plano de governo, como os prêmios à exportação, a dedução de investimentos na área da SUDENE etc., o objetivo é reduzir a miséria, as grandes desigualdades econômicas entre grupos e regiões. A justiça é, mesmo nesses casos, a meta, a finalidade última, embora os contribuintes, diretamente beneficiados com a redução da carga tributária, sejam estimulados ao investimento por meio de outros critérios e não em atenção à inexistência de capacidade econômica.⁶

Ademais, deve-se salientar que a redução das desigualdades regionais e sociais encontra amparo Constitucional também no artigo 170, inciso VII da Constituição Federal, elencada ao status de princípio da ordem econômica. Tal princípio é explicitamente conectado aos objetivos da República previstos no art. 3º da Constituição Federal, sobretudo referente ao inciso III (erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais). Ou seja, pela sistemática trazida pela Constituição Federal, não se pode dissociar a erradicação da pobreza e da marginalização dos objetivos e princípios da ordem econômica, haja vista que uma ordem econômica justa e efetiva contribui para a redução das desigualdades.

Deve-se mencionar a enorme extensão territorial do Brasil, a qual conclama grandes diferenças culturais, econômicas ou sociais. Ou seja, pensando num país de dimensões continentais como o Brasil, há muitas desigualdades regionais, às quais devem ser superadas com base na Constituição, valendo-se os instrumentos tributários como importantes ferramentas para tanto. Ademais, frise-se que as desigualdades regionais e sociais brasileiras são frutos do próprio processo histórico de formação e desenvolvimento da República. Sobre tal processo, Carvalho assim ensina:

No século XIX, a construção da hegemonia do Sudeste se deu em decorrência das transformações socioeconômicas ocorridas na economia mundial e favorecidas pelo desenvolvimento da economia cafeeira. O café em 1840 já era o principal produto brasileiro de exportação, enquanto o açúcar, base das vendas externas nordestinas, declinava, tornando evidente o aumento das desigualdades entre as duas economias exportadoras. A partir do final do século XIX, o Sudeste construiu, graças ao processo de industrialização estimulado pelos recursos da economia cafeeira, a hegemonia econômica sobre as demais regiões, realizando, segundo Furtado, o “deslocamento do centro dinâmico” da economia, do Nordeste para o Sudeste, substituindo o papel das exportações pelo do mercado interno no comando do processo de desenvolvimento econômico.⁷

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 654-655.

⁷ CARVALHO, Cícero Pércles de Oliveira. *O Desenvolvimento da Região Nordeste nos Anos Pós-Sudene (2000-2016)*. In Revista Paranaense de Desenvolvimento, Curitiba, v.39, n.134, jan./jun. 2018, p. 24.

Neste contexto, ao lado das políticas tributárias, a ideia de federalismo cooperativo surge como importante ferramenta na busca da ordem econômica e social justa, pois a descentralização política inerente à forma federativa de Estado facilita a implementação de políticas peculiares a cada região. Neste sentido, discorrendo sobre o princípio da “solidariedade regional”, Carvalho assim leciona:

No sentido da efetividade do princípio da “solidariedade regional”, a Constituição de 1988, reconhecendo a existência de diferenças regionais, assegurou o percentual de 3% da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões mais pobres e, no caso do Nordeste, definindo tratamento especial ao Semiárido, ao assegurar-lhe a metade dos recursos federais destinados à região para aplicação direta na construção de infraestrutura e ampliação do tecido empresarial.⁸

Ainda como exemplos de políticas voltadas para a redução das desigualdades regionais, podemos citar o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE) e o Fundo de Desenvolvimento do Nordeste (FDNE). Assim, é fundamental reconhecer a existência de diferenças regionais, para conseqüente adoção de políticas com aptidão para redução das mesmas.

Nesta seara, a Constituição Federal dispõe, em seu artigo 43, que para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. Outrossim, no parágrafo primeiro do referido artigo, a Constituição atribui à lei complementar a tarefa de regular as condições para integração de regiões em desenvolvimento e a composição dos organismos regionais que executarão os planos regionais integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social.

Já no parágrafo 2º do dispositivo Constitucional em apreço, a Constituição Federal especifica os incentivos regionais, aduzindo que os mesmos compreenderão, além de outros, igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público; juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias; isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; e prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.

No parágrafo 3º, por sua vez, constata-se a obrigação voltada à União de incentivar a recuperação de terras áridas e cooperar com os pequenos e médios proprietários rurais para o estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação.

Discorrendo sobre essa temática, Cunha aponta a possibilidade de formação de regiões insculpada no art. 43 da Constituição Federal como um reforço ao federalismo cooperativo adotado no Brasil. Confira-se:

No mesmo sentido, a Carta de 1988 assegura que a União articule suas ações com escopo de reduzir as desigualdades regionais (art. 43 *caput*), podendo inclusive conceder incentivos fiscais a fim de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diversas regiões do país (art. 151, inc. I). (...) Dessa forma, na Constituição de 1988, destaca-se a opção pelo federalismo cooperativo, que aquele

⁸ CARVALHO, Cícero Pérciles de Oliveira. Ob, cit., p.30

capaz de viabilizar o atendimento dos objetivos fundamentais da Constituição, enunciados em seu art. 3º, quais sejam: a garantia de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais.⁹

Logo, constata-se que a formação de regiões prevista no art. 43 da Constituição Federal é fator de instrumentalização dos objetivos traçados pelo Constituinte, possibilitando o desempenho de relevante papel na redução das desigualdades regionais.

Assim, pode-se afirmar que o princípio constitucional da redução das desigualdades regionais e sociais é um princípio informador de toda atividade econômica, no Brasil. Portanto, qualquer atividade econômica deve atuar no sentido de auxiliar na redução das desigualdades regionais, devendo contribuir, das mais diversas formas, para que sua atuação econômica, em uma dada região, seja efetivamente elemento de ajuda no combate à pobreza.

2. A extrafiscalidade como instrumento de atuação do estado na redução das desigualdades regionais

Considerado o cenário de desigualdades regionais apontado alhures, o Direito Tributário se apresenta como instrumento apto a promover o desenvolvimento regional, na medida em que se pode valer de mecanismos que visem incentivar ou desestimular a prática de certas condutas.

Fala-se assim em extrafiscalidade, consistente numa atuação tributária estatal que vai além da função arrecadatória. Verifica-se, pois, que o marco característico da extrafiscalidade é a utilização do tributo para estimular ou desestimular certos comportamentos, de acordo com o interesse estatal envolvido. No que toca às suas finalidades, a extrafiscalidade guarda relação direta com a concretização de objetivos ditados pela Constituição.

Neste contexto, especificamente referente à redução das desigualdades regionais, os objetos da República Federativa do Brasil, traçados no art. 3º da Constituição, impõe ao Estado um dever de agir que, no âmbito do Direito Tributário, pode-se efetivar por meio de normas indutoras de caráter extrafiscal. Desta forma, relacionada à temática de uma nova visão do Direito Tributário, dissociada da finalidade exclusiva arrecadatória, a extrafiscalidade aparece como eficaz instrumento na concretização da dignidade da pessoa humana.

Com base nas premissas doutrinárias, é possível apontar que a extrafiscalidade consiste numa atuação tributária estatal que vai além da função arrecadatória. Para Cassalta Nabais:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de norma que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de

⁹ CUNHA, Fabiana Azevedo da. *Federalismo Fiscal no Brasil. A realidade do federalismo competitivo e a busca da cooperação e do equilíbrio*. In www.dominionpublico.gov.br/download/teste/arqs/cp010252.pdf Dissertação de mestrado em Direito. PUC/RS, 2006, p. 101.

determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frentes às receitas públicas.¹⁰

Verifica-se, pois, que o marco característico da extrafiscalidade é a utilização do tributo para estimular ou desestimular certos comportamentos, de acordo com o interesse estatal envolvido.

Do ponto de vista da Ciência das Finanças, parece preferível a adoção de normas de direção quando se busca um efeito imediato, já que os últimos tendem a exigir mais tempo para modificar o comportamento dos destinatários.¹¹

No que toca às suas finalidades, a extrafiscalidade guarda relação direta com a concretização de objetivos ditados pela Constituição. Neste aspecto, a extrafiscalidade liga-se aos ditames de realização da justiça social, às políticas tributárias e econômicas, a questões de interesse ambiental, bem como à promoção do desenvolvimento regional e nacional.

Para António Carlos dos Santos:

[...] nota-se que a concessão de incentivos fiscais é de indubitável relevância em termos de buscar-se o desenvolvimento económico. Assim, é ponto pacífico que tais medidas visam ao melhoramento das condições do sistema económico, destacando-se os seguintes objetivos dos auxílios de Estado (subvenções, subsídios, incentivos fiscais etc.): i) a redução das desigualdades regionais; [...]¹²

Neste aspecto, por meio da extrafiscalidade, é possível apontar a existência de relação entre o Sistema Tributário Nacional e a efetivação de direitos fundamentais. Exemplificando, pode-se citar a tributação bem mais representativa sobre o álcool e o tabaco (influência direta no direito à saúde), a incidência de tributos ambientais, bem como de tributos visam equalizar uma melhor distribuição de renda (tributação maior para terras improdutivas).

Não obstante, cumpre sedimentar que a extrafiscalidade não se restringe à majoração de tributos com fito de desestimular comportamentos indesejáveis sobre o prisma do interesse estatal, abarcando também certas situações em que a incidência tributária se dará de forma atenuada, ou mesmo não ocorrerá.

Neste aspecto, a extrafiscalidade realiza-se por meio de isenções ou benefícios fiscais, com escopo de efetivar ditames constitucionais, relacionados efetivamente com concretização de direitos fundamentais. Como exemplo, cite-se a desoneração tributária para estimular o desenvolvimento de certa região ou incentivar a realização de certa atividade econômica que seja de interesse da coletividade.

Destarte, especificamente no âmbito da redução das desigualdades regionais, a extrafiscalidade pode se manifestar através da concessão de benefícios e incentivos fiscais para certas regiões onde exista um interesse público corporificado na promoção do desenvolvimento. A título de exemplo, pode-se mencionar a

¹⁰ CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina. 2004. p. 629.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 46. Nesta afirmativa o autor cita Hans Herbert Von Arnim.

¹² SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 365, *apud* ELALI, André de Souza Dantas. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais in <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>*, p. 23.

tributação reduzida na Zona Franca de Manaus, bem como a existência de políticas fiscais com juros mais baixos para certas regiões.

Nestas situações, certo é que, tratando-se de regiões menos favorecidas economicamente, a redução da carga tributária funciona como incentivo à instalação de atividades empresariais. Como consequência, denotam-se uma série de fatores econômicos que contribuem para o desenvolvimento da região: há geração de empregos, renda, com conseqüente crescimento da indústria e do comércio. Tais fatores contribuem fortemente para atenuação da pobreza e das desigualdades regionais, em consonância com os objetivos ditados pela Constituição.

3. Limites constitucionais da atuação extrafiscal do estado

3.1 O dever de neutralidade fiscal

Conforme analisado no capítulo anterior, em que pese a extrafiscalidade ser importante instrumento no combate à pobreza e à marginalização, bem com eficaz meio para promoção do desenvolvimento e redução das desigualdades, existem certos limites que devem ser observados quando da concessão de qualquer benefício fiscal, sob pena de macular o pacto federativo previsto na Constituição.

Assim, deve-se ressaltar que desoneração fiscal como medida de extrafiscalidade não pode ser concedida de forma indiscriminada, devendo guardar obediência aos ditames trazidos pela Constituição, com destaque para os princípios constitucionais da legalidade, igualdade e capacidade contributiva. Afinal, o pagamento de tributos afigura-se como um dever fundamental dos contribuintes, sendo que a desoneração fiscal por mero interesse político e econômico, sem observância dos preceitos constitucionais mencionados, pode configurar verdadeiro privilégio a certo grupo, em detrimento da igualdade e da real efetivação de direitos fundamentais.

Destarte, todo incentivo fiscal deve guardar obediência a alguns parâmetros, dentre os quais se destacam: princípios que informam a ordem fiscal e tributária brasileira; capacidade contributiva; redistribuição de rendas; princípio da destinação pública (os incentivos devem transcender a órbita de uma mera intervenção estatal).

Logo, é possível concluir que a concessão de incentivos fiscais de forma indiscriminada pode provocar prejuízo/desequilíbrio na concorrência com novos produtos/inovação, na medida em que restaria configurada uma quebra da isonomia, dado o tratamento favorecido a um determinado agente econômico em detrimento dos demais atores do mercado. Destarte, fundamental se mostra a observância do princípio da neutralidade fiscal, como forma de garantir uma livre concorrência entre os atores de determinado segmento econômico.

Ainda, como princípio norteador da atividade fiscal, a neutralidade tributária não pode ser desprezada quando da concessão de incentivos. A neutralidade tributária pode ser entendida como a imparcialidade e impessoalidade da atuação estatal na política tributária, exigindo que a tributação impacte minimamente no preço final dos produtos e serviços postos à disposição do mercado, evitando a

ocorrência de desequilíbrios na concorrência. Discorrendo sobre o dever de neutralidade tributária, Lima assim assevera:

Este dever de neutralidade dirigido ao Estado significa que a tributação não deve influenciar a competitividade e tem duas manifestações claras: (a) um dever negativo ou de omissão, de não interferir na concorrência por meio da tributação; (b) um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontra ameaçada por ações de particulares ou outros fatores relevantes.¹³

Neste norte, cumpre sedimentar que o art. 146-A na Constituição Federal de 1988 teria erigido o princípio da neutralidade tributária ao status de norma constitucional. Segundo esta disposição, “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

A neutralidade fiscal impõe um dever ao Estado de evitar a prática de políticas tributárias que causem desequilíbrios na concorrência. Exige, portanto, que a tributação impacte minimamente o preço final dos produtos e serviços postos à disposição no mercado.

Neste contexto, a neutralidade fiscal pressupõe igualdade de condições entre todos os atores da economia; a inexistências de barreiras postas pelo Estado para o livre exercício da atividade de mercado, bem como a menor interferência possível do Estado no mercado.

Assim, considerada a abrangência do princípio da neutralidade, é possível afirmar que o art. 146-A da Constituição Federal abarca não só os desequilíbrios afetados pela tributação, mas também os desequilíbrios concorrenciais decorrentes de condutas e de falhas estruturais do mercado. Logo, a aplicação da extrafiscalidade de forma indiscriminada, sem obedecer aos preceitos acima, pode macular a neutralidade tributária¹⁴.

Ocorre que, a neutralidade fiscal é algo, nem sempre pode ser alcançado, haja vista que todo tributo traz consigo a capacidade de interferir na produção. Logo, a neutralidade é colocada como algo relativo, não podendo ser tomada de forma

¹³ LIMA, Ricardo Sibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. Dissertação apresentada a Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, in <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/5221/000512454.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, p. 90. 2005, acesso em 17.07.2020.

¹⁴ Foi criado então, um novo instrumento constitucional de utilização da tributação, além da finalidade arrecadatória de recursos financeiros para o Estado. Tal artigo contém uma regra constitutiva de competência legislativa, que permite o uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, por via da extrafiscalidade. Essa competência vem se juntar ao conjunto de outras hipóteses de tributação extrafiscal, previstas na Constituição. Desta forma, o legislador complementar deverá cuidar de tratativas que visem equilibrar a concorrência. Não é o caso de repressão no combate ao exercício abusivo da atividade econômica. Tal dispositivo se presta, via legislação complementar, evitar que os efeitos de um determinado tributo sejam diferentes para os contribuintes, provocando com isso desequilíbrios na concorrência. Como se vê, a Constituição Federal contempla, expressamente, a correlação entre a tributação e livre concorrência. RIBEIRO, Maria de Fátima. *Tributos: Extrafiscalidade*. In ESTUDOS TRIBUTÁRIOS org. Eduardo Sabbag, São Paulo, Editora Saraiva, 2014, p. 139.

absoluta. Ou seja, o simples fato da existência do tributo já é suficiente para quebrar a neutralidade.

Dessa forma, para amenizar a quebra da neutralidade, os tributos devem ser iguais para todos. Assim, sobretudo diante da concessão de benefícios fiscais, se não forem respeitados princípios tributários afetos à isonomia, poderá restar configurada chamada guerra fiscal, principalmente no que tange aos impostos estaduais e municipais.

A guerra fiscal se configura através da concessão de incentivos fiscais por parte de Estados ou Municípios, com intuito de tornar mais atrativa a atividade empresarial em seu território. Como consequência, empresas acabam se concentrando em localidades onde os incentivos fiscais são mais vantajosos, o que pode sim provocar desequilíbrio na ordem econômica e colocar em cheque o pacto federativo.

Segundo Fernando Facury Scaff:

A expressão guerra fiscal retrata uma situação de disputa econômica entre entes autônomos, possuidores de competência tributária, que visam obter para seus respectivos territórios um determinado empreendimento econômico, oferecendo, para tanto, benefícios para atrair as pessoas interessadas, sejam vantagens de ordem tributária ou de outra natureza, como infraestrutura, capacitação de recursos humanos, disponibilização de crédito a menor custo, dentre outras.¹⁵

Para evitar as consequências negativas advindas da guerra fiscal (por exemplo, desequilíbrio na concorrência), os incentivos somente serão legítimos se concedidos com o amparo Constitucional. Devem ter por escopo a redução das desigualdades e a promoção do bem comum, bem como o desenvolvimento nacional ou regional. Devem-se resguardar ainda as limitações de competência impostas pelo pacto federativo.

Portanto, os Estados e o Distrito Federal, querendo conceder isenções de ICMS, devem, previamente, firmar entre si convênios, coordenados pelo CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Não são os convênios, entretanto, que dão força normativa às deliberações tomadas. Esta resulta do decreto legislativo que vier a ratificá-los, em cada unidade federativa. Assim, o conteúdo dos convênios só passa a valer como direito interno dos Estados e do Distrito Federal depois da ratificação por decreto legislativo. Esse ato normativo é o ponto terminal do processo legislativo adequado à concessão de isenções de ICMS. Dessa maneira, resta fortalecido o pacto federativo.

Por fim, saliente-se que, no plano dos Municípios, duas medidas podem ser consideradas fundamentais na proteção da unidade nacional: i) a determinação, em Lei Complementar, dos critérios para a incidência do ISS, imposto sobre serviços; ii) a inserção, através da Emenda à Constitucional nº. 37, de 2002, da possibilidade de Lei Complementar estabelecer alíquotas máximas e mínimas para o mesmo imposto.

Atendidos os pressupostos vistos neste capítulo, será legítima a concessão de benefícios e incentivos fiscais. Caso contrário, a utilização de instrumentos

¹⁵ SCAFF, Fernando Facury. *Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia*. Revista do Direito, Santa Cruz do Sul, nº 11, jan./jul. 1999, p. 135.

extrafiscais para concessão de incentivos pode trazer forte desequilíbrio na concorrência, implicando assim em afronta à Constituição.

3.2 O princípio da isonomia e o pacto federativo, o planejamento estatal e o controle dos incentivos fiscais concedidos

Outro limite constitucional que deve ser observado quando da concessão de incentivos fiscais diz respeito ao princípio da isonomia, pensado em sua ótica de aplicação sobre o pacto federativo. Neste contexto, cumpre sedimentar que, ao adotar a forma federativa de Estado, a Constituição Federal cuidou de traçar competências e delimitar os poderes de cada ente federado, como expressão da autonomia de cada um deles. Não obstante, o federalismo adotado pela Constituição Federal tem caráter cooperativo, inexistindo a possibilidade de competição entre os entes federados.

Neste contexto, o art. 151 da Constituição Federal elenca a necessidade de observância do princípio da isonomia na seara tributária, voltada especificamente à proteção da forma federativa de estado. Destarte, pela leitura do referido dispositivo, fica vedado à União, como regra geral, instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município. Não obstante, em consonância com a necessidade de promoção do desenvolvimento (enquanto objetivo fundamental da Federativa do Brasil), o próprio dispositivo constitucional em análise ressalva a possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Confira-se o disposto no referido dispositivo:

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 a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

...

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Pela leitura do artigo colacionado, conclui-se que o respeito ao princípio da isonomia na seara tributária, enquanto mandamento voltado à aplicação à forma federativa de Estado adotada pela Constituição Federal perpassa pela impossibilidade de que União venha preterir algum estado ou município quando da efetivação de sua tributação. Ademais, implica também na regra da impossibilidade de concessão de isenção heterônoma¹⁶, sendo vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

¹⁶ O STF entendeu que embora a Constituição Federal proíba tal isenção por conta do artigo art. 151, inciso III, nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), uma que a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional

Discorrendo sobre esta temática, Menezes assevera que:

Qualquer concessão de incentivo fiscal pela União, ainda que com este propósito, só pode ser legitimada – tal como acima assentado –, se encartada no âmbito da Política Nacional de Desenvolvimento exigida pelo artigo 174, caput e § 1º. Analisada a questão sob esta ótica, conclui-se que o art. 151, I da CF/88 é instrumento de efetivação do artigo 174, § 1º, da CF/88, de modo que não há como interpretar os dispositivos constitucionais em separado.¹⁷

Conforme se constata, Menezes aduz que o dever de isonomia previsto no artigo 151 da Constituição deve estar em consonância com a política federal de incentivo e planejamento, elencada no art. 174 da Constituição Federal.

Recorde-se que, nos termos do referido dispositivo, tem-se que, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Constata-se, pois, que a concessão de incentivos fiscais deve estar em consonância com o planejamento estatal, não podendo dissociar das políticas públicas voltadas para a implementação do desenvolvimento nacional. Ademais, o termo atividade econômica disposto no artigo 174 da Constituição Federal comporta interpretação ampla, abarcando tanto o setor público quanto o setor privado.

A ideia de planejamento abarca uma série de medidas, de antemão definidas, com fulcro na obtenção dos resultados e objetivos traçados pelo texto Constitucional, sobretudo numa aplicação em longo prazo. Conforme expressa dicção do artigo 174 da Constituição Federal, o planejamento econômico é determinante para setor público (legalidade) e indicativo para o setor privado (livre iniciativa).

Especificamente no que toca ao incentivo, o mesmo concretiza-se através de políticas públicas com o escopo de incrementar a atividade econômica. Neste norte, a função de incentivo trazida pelo dispositivo em análise impõe ao Estado o dever de estimular e fomentar atividades privadas que tenham um interesse social subjacente. Por fim, nos termos do § 3º do artigo 174 da Constituição, tem-se que o Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional. RE 543943 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/11/2010.

¹⁷ MENEZES, Adriana [Reis Albuquerque de](#). *A utilização indutora de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais: análise acerca de sua (in) efetividade à luz do modelo de Estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na Constituição de 1988*. Dissertação apresentada a Universidade Federal de Pernambuco,

in https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/3680/1/arquivo102_1.pdf, 2010, p. 123.

O professor André Elali aponta que os incentivos fiscais devem estar em sintonia com o federalismo adotado no Brasil¹⁸. Muitas unidades federativas, para atraírem investimentos para seus territórios, acabam pondo em risco a unidade do Estado brasileiro, quando concedem incentivos que contrariam os limites constitucionais e legais. Em se tratando da competência dos Estados e Distrito Federal, a concessão de incentivos devem respeitar as deliberações do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária¹⁹. Se assim, não o fizer, ao invés de diminuir, acaba aumentando as desigualdades regionais com a prática da guerra fiscal entre os Estados.

O Poder Judiciário vem declarando a inconstitucionalidade as leis estaduais que concede incentivos fiscais sem tais deliberações. A ADI 4.481 demonstra claramente a posição do Supremo Tribunal Federal – STF que declarou inconstitucional as leis de concessão de incentivo e de benefício fiscal de seis estados brasileiros.

Nesse mesmo sentido é salutar destacar a decisão do STF na ADI 5.472 que analisa a ofensa e a vedação à discriminação tributária em Goiás, de natureza espacial a fixação de reserva de mercado a prestadores domiciliados em determinado Estado como requisito para fruição de regime tributário favorecido e de acesso a investimentos públicos, não sendo justificável a discriminação em razão de origem ou de destino com base na redução das desigualdades regionais, que pode provocar desequilíbrio concorrencial de mercado interno²⁰.

Pela leitura do artigo 151, inciso I da Constituição Federal, se admite o tratamento tributário diferenciado para que seja atendida a busca do equilíbrio das regiões, quando são concedidos incentivos ou benefícios fiscais para contribuintes estabelecidos em determinadas regiões, como exceção ao princípio da uniformidade, como foi destacado nas seguintes decisões do STF, apenas citando-as como exemplos: RE 480.107 AgR/PR e Ag. REG. no AGRADO DE INST. 360.461-7 MG que tratam de isenção do IPI sobre a produção de açúcar de cana com diferentes alíquotas deste imposto, conforme a localização das regiões do país.

De outra parte, é necessário evidenciar sobre o controle da efetividade e eficiência do incentivo ou do benefício fiscal concedido. O plenário do Tribunal de Contas da União promoveu detida discussão sobre a fiscalização e controle envolvendo a governa dos gastos tributários indiretos, ou seja, as renúncias.²¹ Várias

¹⁸ ELALI, André. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais*. In *Incentivos Fiscais. Questões Pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. Ives Gandra da Silva Martins, André Elali e Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). São Paulo, MP Editora, 2007, p. 55/6.

¹⁹ O Art. 155, §2º, XII, g da Constituição Federal, ao tratar de do ICMS: Cabe a Lei Complementar: g) Regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A Lei Complementar 24/75 estabelece a atuação do CONFAZ.

²⁰ Nesse mesmo sentido a inconstitucionalidade pode ser observada nos Recursos Extraordinários RE 72.762-9/SC e RE 705.423/SE que discutiram a concessão de incentivos fiscais pelo Estado de Santa Catarina e pela União sem considerar o percentual que a Constituição Federal estabelece como Fundo de Participação dos Municípios – FPM.

²¹ TC 018.259/2013, Acórdão 1205/2014.

questões foram debatidas por aquele Órgão, destacando-se: O processo de instituição de renúncias tributárias está bem definido e propicia o planejamento e a avaliação das políticas por ela financiadas? Há mecanismos de governança para o acompanhamento da concessão e da execução das renúncias tributárias? Destaca também o Tribunal em questão, quanto à fiscalização e se é realizada uma avaliação dos resultados dos benefícios concedidos. Estes aspectos requerem mais aprofundamento de estudos e de cuidado da administração pública para os controles mencionados, que deixam a desejar na maioria das vezes que concede incentivo e benefícios fiscais.

Conclusão

A maioria dos Estados utiliza-se do Direito Tributário para alcançar a finalidade fiscal bem como a finalidade extrafiscal, para garantir o equilíbrio econômico, tutelar o meio ambiente, reduzir as desigualdades sociais, entre outros objetivos sociais e econômicos, impondo à tributação o desempenho de um papel que vai além da mera arrecadação de receita pública. Esse papel do Estado demonstra sua atuação direta com vistas às realidades social e econômica. Pode-se então afirmar que tanto o Fisco quanto o contribuinte, devem sujeitar-se aos limites constitucionais e legais do poder de tributar.

Diante do exposto, é possível concluir que a redução das desigualdades sociais e regionais, enquanto objetivo fundamental da República Federativa do Brasil insculpido no art. 3º da Constituição, deve ser efetivamente levada a efeito através da realização de políticas públicas. Assim como os demais objetivos, a redução das desigualdades constitui mandamento Constitucional que deve nortear a ação do Estado, englobando todos os seus aspectos de atuação.

Na seara tributária não é diferente. Deve o Estado valer-se de instrumentos tributários postos à sua disposição na busca do cumprimento dos referidos objetivos, na medida em que a política fiscal se mostra como relevante instrumento de concretização dos direitos fundamentais.

Neste contexto, a extrafiscalidade, enquanto norma indutora de comportamentos na seara tributária pode ser relevante instrumento para consecução dos objetivos ditados pelo art. 3º da Constituição, mais precisamente no que toca à redução das desigualdades sociais e regionais.

Como visto, especificamente quanto ao viés de concessão de benefícios e incentivos fiscais, as normas extrafiscais atuam como indutoras do desenvolvimento de determinadas regiões, na medida em que a carga tributária reduzida funciona como fator de fomento para o crescimento econômico.

Não obstante, para que a concessão de incentivos fiscais seja legítima, necessário se faz a observância dos princípios constitucionais que regem a temática, sobretudo no que for pertinente ao respeito à isonomia, à finalidade pública e à livre-concorrência. Se tais princípios não forem observados, a concessão de incentivos fiscais pode se desvirtuar de sua finalidade, provocando efeito reverso do esperado. Isto porque a concessão indiscriminada de benefícios, além de provocar o efeito imediato da queda da arrecadação, pode causar desequilíbrio concorrencial, fato este que se torna verdadeiro privilégio para certas empresas, em detrimento de

outras que arcam regularmente com a carga tributária. Destarte, ao invés de imprimir redução, tal fato pode ocasionar um agravamento das desigualdades sociais e regionais.

É indispensável avaliar também a eficiência e efetividade do incentivo ou benefício fiscal para verificar o real atendimento das finalidades constitucionais via extrafiscalidade.

Referências

- ALEXANDRINO, Carolina Schröder. BUFFON, Marciano. *A extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. In Revista Argumentum – RA, Marília/SP, V. 16, pp. 229-245, Jan.-Dez. 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*.
- CARVALHO, Cícero Pérciles de Oliveira. *O Desenvolvimento da Região Nordeste nos Anos Pós-Sudene (2000-2016)*. In Revista Paranaense de Desenvolvimento, Curitiba, v.39, n.134, jan./jun. 2018 .
- CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina. 2004.
- COLOMBO, Luciléia Aparecida. *A ascensão e queda de uma instituição: A SUDENE no sistema federativo brasileiro*. Universidade Federal de São Carlos. 2012.
- CUNHA, Fabiana Azevedo da. *Federalismo Fiscal no Brasil. A realidade do federalismo competitivo e a busca da cooperação e do equilíbrio*. In www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp010252.pdf Dissertação de mestrado em Direito. PUC/RS, 2006.
- DOMINGOS, Terezinha de Oliveira; CUNHA, Leandro Reinaldo da. *A tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento*. In www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=154aa6866aefb6f8, acesso 16.07.2020.
- ELALI, André de Souza Dantas. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais* in <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>, acesso em 17.07.2020.
- LIMA, Ricardo Sibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. Dissertação apresentada a Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, in <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/5221>, 2005.
- MENEZES, Adriana [Reis Albuquerque de](http://www.reisalbuquerque.de). *A utilização indutora de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais: análise acerca de sua (in) efetividade à luz do modelo de Estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na Constituição de 1988*. Dissertação apresentada a Universidade Federal de Pernambuco, in https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/3680/1/arquivo102_1.pdf , 2010.
- DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. CUNHA, Leandro Reinaldo da. *A tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento*. Publicação XXII Congresso Nacional do CONPEDI/UNINOVE.

- RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributos: Extrafiscalidade. In ESTUDOS TRIBUTÁRIOS org. Eduardo Sabbag, São Paulo, Editora Saraiva, 2014.
- SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003.
- SCAFF, Fernando Facury. *Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia*. Revista do Direito, Santa Cruz do Sul, nº 11, jan./jul. 1999.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Económica*. Rio de Janeiro, Forense, 2005
- SEGUNDO, Oswalter de Andrade Sena. *O Princípio Constitucional da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais e sua Efetivação Jurídico-Política na Ordem Económica*. Revista da Direito e Liberdade – Mossoró – v. 7, n. 3, p. 371 – 400 – jul/dez 2007.