

O controle dos incentivos fiscais à luz do Direito e do dever de informação

Samuel Sergio do Santo*

Resumo: Este estudo visa examinar como o direito e o dever de informação devem ser operacionalizados para fins de controlar os incentivos fiscais. Esses são decorrentes de normas indutoras, com finalidade, portanto, extrafiscal, de modo que devem ser objeto de um duplo controle: de finalidade e de efeitos. A possibilidade de tal controle pode ser lançada pelo estudioso do direito tributário, porquanto se está diante de gasto tributário e porque normas indutoras devem ser examinadas pelo Poder Judiciário também à luz de critérios finalísticos e de efeitos. Essa fiscalização só se faz possível pela prestação clara e precisa de informações, tais como a indicação dos fundamentos e objetivos constitucionais pretendidos com a benesse; a exposição das metas almejadas; a demonstração de que o incentivo é o melhor meio para se atingir o fim pretendido; a demonstração das condições específicas impostas aos que recebem o incentivo; e a demonstração periódica dos resultados do incentivo. Tais informações, em regra, não estão protegidas pelo sigilo fiscal. Eventualmente, deverão ser prestadas com as supressões necessárias e com a devida justificativa, mas nunca simplesmente denegadas. Informação é direito e dever fundamental, sem o qual não há efetiva democracia.

Palavras-chave: Direito de informação. Dever de informação. Incentivo fiscal. Sigilo fiscal.

Introdução

O controle dos incentivos fiscais é tema que vem gerando inquietações na doutrina e na jurisprudência. A manifestação social cada vez mais intensa em busca de transparência na gestão da coisa pública, de igualdade e, enfim, de realização dos objetivos constitucionais acende o debate.

O presente trabalho visa demonstrar, ainda que de forma incipiente, que o direito e o dever de informação são importantes instrumentos para o controle dos incentivos fiscais, os quais representam vultosas quantias renunciadas por todos os entes políticos.

Os incentivos de natureza tributária decorrem de normas indutoras, instituídas com finalidades específicas que não a arrecadação, objetivando a realização dos desígnios constitucionais, especialmente o desenvolvimento nacional, o desenvolvimento regional, a manutenção do pacto federativo, a promoção da igualdade e a manutenção da livre concorrência. Isso conduz necessariamente ao exame da finalidade da norma e dos efeitos concretos que ela produz, de modo que a análise jurídica deve abranger aspectos extranormativos.

* Advogado. Mestrando em Direito (UFRGS). Especialista em Direito Tributário (IBET). Bacharel em Direito (PUC/PR). E-mail: samuelsdosanto@gmail.com. Telefone: (51) 98216-7611.

Na primeira parte pretender-se-á lançar as bases para que se possa tratar de tais questões à luz do Direito. Essa tarefa deve ser cumprida para que normas extrafiscais não resem imunes ao controle judicial. Demonstrar-se-á, também, que o incentivo fiscal, por ser considerado tanto despesa quanto renúncia de receita (gasto tributário), pode ser objeto de exame pela ciência do Direito Tributário.

Ainda na primeira parte serão abordados aspectos que devem ser objeto de controle, de modo a expor como podem ser realizados os exames de finalidade e de efeitos do incentivo, culminando com a assertiva da necessidade de que o ente responsável preste as informações para tanto.

Na segunda parte pretender-se-á, então, examinar como a norma atinente à informação deve auxiliar no controle dos incentivos, considerando-a, inclusive, como direito e dever fundamental.

Ver-se-á que a informação, no âmbito da legislação, possibilita um exame de finalidade, e que, no âmbito dos fatos, possibilita um exame de efeitos. Trata-se de um duplo controle: abstrato e concreto.

Por fim, examinar-se-á o possível confronto do dever de prestar informações com o de resguardar o sigilo fiscal dos contribuintes, que é o fundamento da negativa dos dados pelos entes políticos, concluindo-se com considerações sobre o Projeto de Lei do Senado nº 188/2014 e sobre a necessidade de se prestigiar, o quanto possível, a transparência do gasto público e as consequências positivas dela oriundas.

1 O controle dos incentivos fiscais é uma questão também de Direito Tributário

Ao abordar o tema “incentivos fiscais”, o cientista do Direito Tributário depara-se necessariamente com o fenômeno da extrafiscalidade, que é uma tributação com um fim adicional, isto é, que não almeja a arrecadação tão somente, mas também a realização de desígnios constitucionais insertos em outras competências constitucionais¹. Afinal, “[...] o poder de tributar não se resume à aptidão de gerar receita”².

A confirmar a assertiva atinente à extrafiscalidade, pode-se lançar mão de alguns conceitos de incentivo fiscal. Silveira e Scaff dizem que “[...] incentivos fiscais são espécies

¹ TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 123-139.

² SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53. p. 27.

do gênero *isenção*, que tem por conteúdo primordial a referida função indutora [indutora de comportamento], estimulando ou desestimulando comportamento do particular”³.

Siqueira e Xerez entendem que incentivo fiscal é “[...] regra normativa de desoneração tributária, total ou parcial, que resulta da discricionariedade do legislador ou constituinte”⁴, incluindo-se aí a isenção, a imunidade e a alíquota zero, desde que decorrentes de política discricionária: “[...] ou seja, o incentivo não seria decorrência necessária de algum preceito, direito, princípio ou valor jurídico”. Os autores ressaltam, no entanto, que, apesar de os incentivos serem discricionários, devem ter por fundamento os preceitos, princípios, direitos ou valores jurídicos.

A doutrina faz referência, também, à igualdade prospectiva como fundamento dos incentivos fiscais, a partir da promoção de objetivos socialmente relevantes, como o meio ambiente, a inclusão social e os valores culturais⁵.

É destacada, portanto, a nota de *finalidade* da norma tributária extrafiscal e, pois, da que institui um incentivo, fato que tradicionalmente, por questões metodológicas, impediria a doutrina tributária de propor soluções quanto ao tema. Tal limitada abordagem, no entanto, como se verá adiante, há de ser mitigada, o que, com efeito, vem sucedendo.

1.1 A ciência do Direito Tributário

A precitada doutrina tradicional, como salienta Leão, “[...] defendia um estudo mais voltado para a norma, e não para questões atinentes a suas finalidades e efeitos, acepções fundamentais quando nos referimos às normas tributárias extrafiscais”⁶.

Folloni alerta para o fato de a extrafiscalidade ser tema antigo, mas sobre o qual pouco se disse até hoje:

Não é apenas pela adequada utilização dos valores arrecadados que o Estado pode trabalhar no sentido de promover a vida digna e o desenvolvimento sustentável. É, também, pela própria tributação, que tem a potencialidade de dirigir condutas no sentido estabelecido constitucionalmente. É o clássico tema da extrafiscalidade, cuja qualificação como “clássico” é, ao mesmo tempo, adequada e inadequada: embora seja um tema antigo e presente nos cursos de

³ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53. p. 31.

⁴ SIQUEIRA, Natércia Sampaio; XEREZ, Rafael Marcílio. Questões de extrafiscalidade tributária nas democracias contemporâneas. In: MACHADO, *op. cit.* p. 458-471. p. 459.

⁵ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre contribuintes. In: MACHADO, *op. cit.* p. 537-590.

⁶ LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 167-185. p. 168.

direito tributário, é tema pouco trabalhado em profundidade, de modo que muito do que se disser sobre ele será novidade.⁷

O tema da extrafiscalidade não foi explorado com a devida atenção durante longo tempo porquanto relacionado fortemente com outros ramos do Direito que não o tributário. Diria respeito, em larga medida, ao Direito Econômico, e também ao Direito Financeiro, do qual se teria originado o Direito Tributário⁸.

Os efeitos da norma tributária, desse modo, comumente eram desconsiderados pela doutrina tributária. Em verdade, a ciência do Direito, de modo geral, preocupa-se notadamente com a norma abstratamente considerada, relegando os efeitos normativos para o plano político, como se a problemática não dissesse respeito ao Direito.

Esse empirismo (considera-se o ordenamento jurídico positivo como a base empírica da ciência do Direito)⁹ é ainda mais forte no âmbito do Direito Tributário, o qual, para ganhar autonomia, houve de trabalhar objetivamente e com os olhos voltados apenas ao direito positivo, “[...] abandonando considerações a respeito do devir, para se concentrar naquilo que havia”¹⁰.

Normas de instituição, fiscalização e arrecadação de tributos, como diz Folloni¹¹, eram os subsídios únicos para o tributarista, proibidas incursões, por exemplo, em questões atinentes ao destino de recursos arrecadados.

A par da impossibilidade de o cientista do Direito se debruçar sobre qualquer elemento que não constasse do direito positivo, ao cientista do Direito Tributário especificamente, ante a especialização do ramo, não era autorizada sequer a análise interdisciplinar, a despeito da unidade do ordenamento jurídico.

Cientificamente, portanto, à doutrina cabia a função meramente descritiva, conforme preleciona Ávila:

[...] a “tese descritivista da Ciência do Direito” pressupõe que o intérprete faça ou possa fazer apenas interpretações cognitivas (identificar um ou mais significados de um dispositivo legal), mas não faça ou não possa fazer nem interpretações decisórias (escolher um significado dentre

⁷ FOLLONI, André. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. *In*: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo César; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (org.). **Direito tributário**. Florianópolis: Conpedi, 2014. p. 194-215. p. 211-212. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/livro.php?gt=71>. Acesso em: 02 jun. 2019.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 34.

⁹ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 95.

¹⁰ FOLLONI, *op. cit.*, p. 196.

¹¹ *Ibid.*

os vários admitidos por um dispositivo legal), nem interpretações criativas (introduzir um novo significado não respaldado pelos sentidos possíveis de um dispositivo legal).

Em outras palavras, a “tese descritivista da Ciência do Direito”, de acordo com a espécie de interpretação que ela inevitavelmente pressupõe, implica a tese de que o intérprete só faça ou só possa fazer interpretações cognitivas, mas que não faça ou possa fazer interpretações decisórias e/ou criativas.¹²

Essa concepção descritivista e, pois, limitada, demonstrou certa impossibilidade de resolução de questões do “mundo do ser”, porque o distanciava, por vezes totalmente, do “mundo do dever ser”. A doutrina, no entanto, vem acertadamente enfrentando esse problema, de modo a realinhar o conhecimento científico do Direito, fazendo-o ir além das proposições verdadeiro/falso, presentes na metodologia científica tradicional, para alcançar o justificável¹³.

Essa abordagem ganhou fôlego especialmente a partir do fenômeno da constitucionalização do Direito, em que as disposições constitucionais adquirem força normativa, mas que, por vezes, lançam normas de caráter parcial (princípios), fazendo referência, inclusive, a objetivos fundamentais da República¹⁴.

Omissões legislativas também dão impulso à interpretação criativa, autorizando um papel representativo do Poder Judiciário¹⁵.

Nessa linha, a interpretação jurídica avança, considerando não apenas o ordenamento jurídico a partir do texto (sintática e semântica), mas, além disso, elementos externos ao texto (pragmática), como “fatos, atos, costumes, finalidades e efeitos”¹⁶.

1.2 O exame da finalidade e dos efeitos da norma incentivadora

Diante das considerações quanto à necessidade de se enfrentar finalidades e efeitos da norma tributária, necessariamente haverá de ser examinada a potencial realização dos desígnios da norma (finalidade) e a concreta realização dos desígnios da norma (efeitos).

¹² ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013. p. 184-185.

¹³ FOLLONI, André. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. *In*: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo César; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (org.). **Direito tributário**. Florianópolis: Conpedi, 2014. p. 194-215. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/livro.php?gt=71>. Acesso em: 02 jun. 2019.

¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy**. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Conferencia-homenagem-Alexy2.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2018.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ ÁVILA, *op. cit.*

A bem de justificar o exame desses aspectos (finalidade e efeitos da norma de incentivo fiscal) pelo estudioso do Direito Tributário, sem que de forma arbitrária se ingresse em outros campos do Direito – vez que é possível a visualização do incentivo fiscal como despesa –, é interessante rememorar algumas limitações ao poder de tributar, pelas quais a Constituição federal pretendeu a manutenção do pacto federativo¹⁷.

Diz o art. 151, I, do texto constitucional, que à União é vedada a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o País ou que resulte em distinção ou preferência de um ente político em detrimento do outro. Na parte final, contudo, ressalva: “[...] admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País [...]”¹⁸.

Trata-se, como diz Schoueri¹⁹, de uma “exceção à não diferenciação”, visando à redução de desigualdades regionais, objetivo fundamental da República (CF, art. 3º, III)²⁰.

Em sentido similar, no âmbito dos Estados e dos Municípios, respectivamente nos arts. 155, XII, g, quanto ao ICMS, e 156, §3º, III, quanto ao ISS.

A indução do comportamento mediante a tributação revela a possibilidade do estudo, pelo cientista do Direito Tributário, tanto dos critérios intranormativos quanto dos critérios internormativos, além de eventualmente, como já verificado, extranormativos. Quanto ao aspecto interdisciplinar, por exemplo, esclarece Schoueri:

Tem-se, aqui, em matéria tributária, o reflexo do mandamento constitucional aplicável a toda intervenção sobre o Domínio Econômico, que se deve dirigir nos termos “do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento” (artigo 174, §1º, da Constituição Federal).²¹

Assim, considerando o tributo também um instrumento de função regulamentar²², induzindo comportamentos, seja impondo-o com maior rigor, seja diminuindo-o (é o caso dos incentivos fiscais), as finalidades e os efeitos da norma que lhe dizem respeito podem ser investigados pelo tributarista, que subsidiará o aplicador na tarefa de examinar a constitucionalidade do comando, seja à luz da validade, seja à luz da eficácia.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 364.

¹⁸ BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 nov. 2018.

¹⁹ SCHOUERI, *op. cit.*, p 366.

²⁰ BEVILÁQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX. (Série Doutrina Tributária), p. 35.

²¹ SCHOUERI, *op. cit.*, p 366.

²² AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da tributação. Tradução Luiz Flávio Neto. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 07-29, 2008.

Nesse passo, para legitimar a concessão de um incentivo fiscal, faz-se necessário o exame de sua finalidade e de seus efeitos. É um duplo controle, como destacou Leão, ao tratar da extrafiscalidade:

[...] o que se pretende é um duplo controle sobre as normas tributárias extrafiscais. De um lado, um controle de finalidade, vinculado à sua mera edição, para que se verifique a legitimidade do fim extrafiscal, a pertinência do critério de discriminação adotado e a proporcionalidade da restrição dos demais princípios envolvidos. De outro lado, um controle permanente de eficácia, vinculado aos efeitos concretos produzidos pela norma, para que se verifique se, no plano fático, a norma se mostrou apta para produção dos efeitos visados e, portanto, se ela se mostra eficaz e proporcional ante a utilização instrumental do tributo para este fim.²³

A excepcionalidade, que deve acompanhar a extrafiscalidade – eis que impera atualmente o modelo subsidiário de Estado²⁴ –, auxilia na fundamentação da plena vinculação da intervenção às finalidades constitucionalmente pretendidas²⁵.

Não há espaço, portanto, para a *instituição* de incentivos fiscais que não promovam os objetivos constitucionais, sobretudo a igualdade. Também não há espaço para a *manutenção* de incentivos fiscais que não promovam os aludidos objetivos. Trata-se de controle material.

À míngua de critérios legais específicos, a doutrina vem desenvolvendo requisitos que legitimem substancialmente o incentivo fiscal, dentre os quais: (i) o dever de indicar claramente os fundamentos e objetivos constitucionais que sirvam de suporte à benesse; (ii) o dever de expor as metas que se almejam com o incentivo, com delimitação temporal e

²³ LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 167-185. p. 177-178. Em sentido similar, porém, tratando do exaurimento da contribuição ao FGTS, diz Andrei Pitten Velloso: “Se a desnecessidade era evidente já no momento em que a contribuição foi instituída ou majorada (desnecessidade originária), ela estará eivada de inconstitucionalidade, no todo ou em parte. O vício maculará a sua validade, na parcela equivalente ao excesso – ou até mesmo in totum, caso se apure que houve deliberado abuso do poder de legislar. Ora, se o legislador institui ou majora contribuição com o escopo único ou precípua de financiar atividade ou despesa diversa da que justifica a sua cobrança, resta escancarado o abuso no exercício do poder legiferante, a macular o próprio fruto do seu ato de infidelidade à Carta da República e ao Estado Democrático de Direito. A desnecessidade superveniente, contudo, não afeta a validade da contribuição. Macula a sua eficácia. Mais precisamente, afeta a sua vigência, vindo a ab-rogá-la (se for total) ou derogá-la (se for parcial).” VELLOSO, Andrei Pitten. Exaurimento da contribuição ao FGTS. **Carta Forense**, São Paulo, 02 jun. 2015. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/exaurimento-da-contribuicao-ao-fgts/15405>. Acesso em: 13 nov. 2018.

²⁴ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre contribuintes. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 537-590. Também no sentido da excepcionalidade: SIQUEIRA, Natércia Sampaio; XEREZ, Rafael Marcílio. Questões de extrafiscalidade tributária nas democracias contemporâneas. *In*: MACHADO, *op. cit.* p. 458-471.

²⁵ PINTO, *op. cit.*

quantitativa das expectativas; (iii) o dever de demonstrar que o incentivo é o melhor meio para atingir o fim pretendido; (iv) o dever de impor condições específicas a serem observadas pelos contribuintes agraciados, de modo a efetivamente se alcançar o fim pretendido; e (v) o dever de demonstrar periodicamente os resultados do incentivo²⁶.

Denota-se que os primeiros quatro requisitos são estáticos (devem constar da lei instituidora) e o último é dinâmico (deve ocorrer periodicamente, conquanto também deva estar previsto na legislação correspondente), compondo justamente o controle de finalidade e o controle de efeitos.

Por fim, a despeito de não se tratar de controle material – ao qual se propõe dar maior ênfase nestas linhas –, os incentivos devem respeitar o processo formal de instituição e o equilíbrio orçamentário: controle formal e de impacto, respectivamente²⁷.

Para que esses controles se façam possíveis, no entanto, o Poder Público necessariamente haverá de prestar as informações que digam respeito aos incentivos concedidos²⁸. Esse específico dever de informação será examinado na parte que segue.

2 A norma de informação como necessária ao controle dos incentivos fiscais

2.1 Informação é direito e dever fundamental

A Constituição Federal autoriza a concessão de incentivos fiscais, como se verifica das já mencionadas exceções à uniformidade tributária, da redação do art. 43, §2º, III, do texto do art. 195, §3º, ou então do teor do art. 227, §3º, VI, dentre outros. Almeja-se, como já destacado, a realização de objetivos fundamentais da República, especialmente a garantia do desenvolvimento nacional (CF, art. 3º, II) e a redução das desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º, III).

Incentivos fiscais que sejam instituídos com esses fins e efetivamente os promovam são, portanto, os autorizados pela Constituição. Ausentes as finalidades e os efeitos por ela pretendidos, as benesses não podem ser instituídas ou mesmo mantidas, sob pena de inconstitucionalidade.

Para confirmar esses elementos, impõe-se a prestação de informações pelo ente tributante, seja no âmbito da legislação – demonstrando-se com clareza a finalidade do

²⁶ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 537-590.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Como salienta Bevilacqua: “O desempenho de qualquer espécie de controle tem como pressuposto o acesso às informações fiscais.” BEVILÁQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX. (Série Doutrina Tributária). p. 181.

benefício, seja no âmbito concreto – demonstrando-se com clareza e periodicamente os efeitos do benefício.

Trata-se de exigência mínima de um Estado Democrático de Direito. Tanto é assim que publicidade e moralidade são princípios expressos da Administração Pública (CF, art. 37), sem olvidar os demais, que também impõem o comportamento transparente. Cunha Filho e Xavier elucidam:

A democracia pressupõe a publicidade porque somente por meio dela os cidadãos estarão aptos a avaliar quais agentes políticos devem ser eleitos e quais as melhores políticas públicas a serem seguidas. A ampla disponibilização de informações públicas é, assim, condição para o cumprimento do fundamento maior da Constituição brasileira, segundo o qual “todo poder emana do povo” (art. 1º, CF). Desprovidos de informação, os cidadãos não podem realmente ser protagonistas na formação da vontade política do Estado.²⁹

Em exame à transparência imposta pela legislação de responsabilidade fiscal, Mendes visualiza uma operação em mão dupla do princípio democrático: “O acesso às informações governamentais que proporciona o princípio da transparência fortalece a democracia; do mesmo modo, o fortalecimento desta estimula um maior acesso àquelas informações”³⁰.

O Estado de Direito também pressupõe o conhecimento das regras e a possibilidade de impor responsabilidade ao próprio Estado. No sobreprincípio do Estado de Direito fundamentam-se: (i) a segurança jurídica; (ii) a necessidade de que a lei seja o fundamento de qualquer obrigação; (iii) a necessidade de que o Poder Legislativo é que opera (separação de poderes); (iv) a necessidade de que deve haver determinabilidade fática – tipicidade para a exigência de qualquer obrigação; e (v) a moralidade, subdividida na proteção da confiança e na boa-fé objetiva³¹.

Sem informação não haveria possibilidade de se averiguar esses elementos, o que inviabilizaria o Estado de Direito, com o qual “[...] os governantes e autoridades públicas submetem-se ao direito e são objeto de normas jurídicas, como os indivíduos, não estando, pois, acima e fora do direito”³².

²⁹ CUNHA FILHO, Marcio Camargo; XAVIER, Vítor César Silva. **Lei de acesso à informação: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 08.

³⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 350-370, p. 353.

³¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 301-330.

³² MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 31.

Mais que isso, deve-se ter presente que, à luz dos direitos e garantias fundamentais, a todos é assegurado o acesso à informação (CF, art. 5º, XIV), inclusive de órgãos públicos, de interesse particular ou coletivo (CF, art. 5º, XXXIII).

A relevância da informação, portanto, é tamanha que foi incluída expressamente no rol de direitos fundamentais.

E no que concerne às questões tributárias, a Constituição Federal se preocupou especificamente com a possibilidade de os contribuintes fiscalizarem a atuação estatal, como se verifica, por exemplo, do art. 150, §5º, que determina que a lei estabeleça medidas para o esclarecimento dos consumidores acerca da carga tributária incidente sobre as mercadorias e os serviços.

Vale a menção, igualmente, ao dever de colaboração que permeia as relações tributárias, o qual decorre diretamente do objetivo fundamental de *construir uma sociedade livre, justa e solidária* (CF, art. 3º, I), e é aplicável tanto ao particular quanto à Administração³³. Esse dever também é fundamento de uma relação tributária sem obscurantismos, clara e com informação suficiente e de qualidade.

Nesse passo, a informação clara e precisa, especialmente em matéria tributária, é de capital importância para o correto desenvolvimento da sociedade, concretizando o Estado Democrático e de Direito.

2.2 A informação como instrumento para fiscalizar o cumprimento da finalidade do incentivo fiscal: conseqüente promoção dos desígnios constitucionais

Constatado que informação é direito e dever fundamental e que o direito tributário já não se deve socorrer apenas de aspectos normativos para controlar a validade e a eficácia da norma, mas também de elementos finalísticos e fáticos, é fundamental que se possibilite a informação suficiente para examinar o cumprimento das finalidades pretendidas pela norma.

No âmbito dos incentivos fiscais, é interessante rememorar alguns aspectos que são diretamente afetados pelo descontrole das normas fiscais indutoras, como a igualdade, a livre concorrência, as contas públicas e o pacto federativo³⁴.

Tal descontrole – é pertinente a ênfase – sucede notadamente em função da ausência de informações acerca das benesses.

³³ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 100.

³⁴ BEVILÁQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX. (Série Doutrina Tributária). p. 81.

A informação deve se dar com relação tanto aos elementos normativos, quanto aos elementos extranormativos, de modo a possibilitar o referido duplo controle dos incentivos.

A finalidade a ser confirmada no plano da validade da norma é uma etapa anterior e abstrata, diferentemente da finalidade a ser confirmada no plano da eficácia, que se trata de etapa posterior e concreta³⁵.

A norma instituidora do incentivo deve possibilitar o exame acerca das causas que a motivaram, como, por exemplo, a menção a determinado plano de desenvolvimento regional ou a demonstração numérica para fundamentar a benesse a determinado segmento econômico.

Sob o viés da eficácia, o ente que institui o incentivo deve disponibilizar as informações que demonstram que periodicamente o incentivo concedido surte os efeitos almejados.

Ausentes tais informações, impossível o controle, o que redundará na instituição e na manutenção de incentivos que podem, em verdade, representar forte prejuízo aos direitos supramencionados, impossibilitar a redução das desigualdades regionais, violar o pacto federativo e desorganizar as contas públicas.

Quanto ao orçamento especificamente, é de relevância prática a consideração das renúncias fiscais como *gastos tributários* ou *tax expenditures*³⁶.

Bevilacqua lança luz sobre esse tema quando, a respeito da guerra fiscal, assevera que “[...] cada real (R\$) utilizado na concessão de benefícios tributários significa um gasto equivalente (*tax expenditure*) que deixou de ser efetuado em saúde, educação, transporte e outras áreas à comunidade local”³⁷.

A legislação orçamentária teria resolvido, em parte, esse problema, a partir do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo o qual as concessões ou aumentos de incentivos ou benefícios tributários que resultarem em renúncia de receita devem vir acompanhados de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício de início de vigência e nos dois seguintes. Deverão, ainda, observar a lei de diretrizes orçamentárias e demonstrar que as metas fiscais não serão afetadas (inciso I) ou que a renúncia virá seguida de medidas de

³⁵ Nesse sentido, sustenta Leão: “Mas o exame da finalidade e o controle da norma tributária extrafiscal no plano da validade não são suficientes isoladamente porque os efeitos indutores fazem parte da própria caracterização dessas normas. Isso significa dizer que a extrafiscalidade não é definida apenas pela sua causa (a finalidade buscada pela indução), mas envolve também a existência fática desses efeitos indutores sobre a ordem econômica e social vigente.” LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 167-185. p. 182-183.

³⁶ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53; BEVILÁCQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX. (Série Doutrina Tributária). p. 80.

³⁷ BEVILÁCQUA, *op. cit.*, p. 80.

compensação pelo aumento da receita, que deverá decorrer da majoração de alíquotas ou de bases de cálculo ou da criação ou majoração de tributos e contribuição (inciso II).

Contudo, ainda assim a renúncia de receita não é tão fiscalizada quanto a despesa. Nesse sentido, as observações de Silveira e Scaff:

A despesa, no mais, estará discriminada nas Prestações de Contas, nos Relatórios e nos Balanços ao final do exercício, quando poderá ser escrutinizada pelos órgãos de controle e, especialmente, pela sociedade civil.

A renúncia de receita não conta com tal transparência. Apesar dos dispositivos suprarreferidos [artigos da LRF] e dos factuais avanços recentes nesse campo, ainda se trata de uma publicidade incipiente.³⁸

Uma interpretação no sentido de que o incentivo fiscal seja rigorosamente controlado, tendo-o como um *tax expenditure*, pode ser válida para evitar abusos e, conseqüentemente, promover os direitos assegurados constitucionalmente. Possibilitará, através de informação clara e precisa, uma fiscalização mais qualificada do gasto público.

2.3 Informação e sigilo fiscal

Questão comumente levantada pelos entes políticos é a impossibilidade de apresentação de informações acerca dos incentivos fiscais em virtude de suposta necessidade de resguardo do sigilo fiscal dos contribuintes.

É o que se verifica, por exemplo, de Ação Civil Pública proposta pelo Ministério Público em face do Estado do Rio Grande do Sul³⁹. Nesse feito, houve a concessão da tutela de urgência para que o Estado apresentasse informações pormenorizadas acerca dos incentivos concedidos em determinado período.

Dentre as informações solicitadas estavam autorizações do CONFAZ, relação do CNPJ e Inscrição Estadual das empresas, valor dos benefícios, programa de fomento ao qual teriam sido enquadradas as benesses, comprovação das contrapartidas, comprovação de inclusão nas

³⁸ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53. p. 37.

³⁹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação e remessa necessária n. 0085661-10.2018.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Des^a. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 28 nov. 2018. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70077204493&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

leis orçamentárias dos valores dos impactos financeiros e a informação acerca de qual ato administrativo teria concedido os incentivos.

Em primeira instância consignou-se a existência de “[...] impedimentos sofridos tanto pelo Tribunal de Contas do Estado como pelo Ministério Público de Contas na obtenção de determinados documentos junto à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul”, decidindo-se em seguida:

Ocorre que a conduta impetrada pela Administração Pública não pode ser oposta ao Ministério Público diante da sua natureza constitucional de exercer o controle externo do gestor a fim de proteger o patrimônio público e social. De mais a mais, tem se entendido a necessidade de publicidade quando estamos à frente de recursos públicos, não se justificando a necessidade de sigilo, isto significa dizer, o controle da Administração Pública sob o ângulo do resultado. A publicidade é princípio constitucional previsto expressamente no art. 37 da Constituição Federal e permite ao Estado demonstrar aos cidadãos a consecução de objetivos de interesse público, com maior agilidade e eficiência. Gize-se da necessidade da transparência dos recursos públicos. Por certo, no caso presente há a necessidade de resguardar o sigilo de alguns dados fiscais ao contribuinte, no entanto, não se aplica tal conduta nem ao Ministério Público nem ao Tribunal de Contas.⁴⁰

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul confirmou a decisão, negando provimento ao agravo de instrumento interposto pelo Estado e destacando ser direito de qualquer cidadão o acesso à informação de seu interesse particular, de interesse coletivo ou geral:

Com efeito, o princípio da publicidade é dever que se impõe à Administração, por força do que dispõe o art. 37 da CF, obrigando-a à ampla divulgação de seus atos em virtude do manejo da coisa pública. Por isso, ao cidadão, indistintamente, o art. 5º, inc. XXXIII, da Constituição Federal, assegura o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, de interesse coletivo ou geral.

Ora, se o acesso à informação é direito subjetivo assegurado constitucionalmente a qualquer cidadão, com maior razão deve ser observado quando o pedido é formulado pelo Ministério Público.

[...]

⁴⁰ Os trechos foram extraídos do acórdão confirmatório da decisão: RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de instrumento nº 0442913-63.2016.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Desª. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 26 abr. 2017. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70072327190&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

Também os Tribunais de Contas possuem competência para requisitar documentos dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta, conforme expressamente referido no art. 71 das Constituições Federal e Estadual, bem como na Lei Orgânica e no Regimento Interno da Corte de Contas, os quais também definem suas áreas de atuação⁴¹.

É relevante notar que, ainda que tenha havido menção à necessidade de resguardar o sigilo de alguns dados dos contribuintes – tanto em primeira como em segunda instância –, a Corte ressaltou que a ressalva da parte final do inciso XXXIII, do art. 5º da Constituição Federal⁴², não se fazia presente no caso:

Em que pese a administração fazendária tenha, efetivamente, o dever de resguardar o sigilo dos dados fiscais dos contribuintes, tal obrigação não pode ser oposta ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas quando estas instituições estiverem exercendo seus múnus constitucionais da investigação ou controle externo.

Neste passo, o acesso aos documentos requeridos ao Estado do Rio Grande do Sul, por meio da Secretaria Estadual da Fazenda era medida que se impunha, notadamente porque ausentes as ressalvas da parte final do art. 5º, inc. XXXIII, da Constituição Federal, referentes às informações cujo sigilo é *imprescindível à segurança da sociedade e do Estado*.⁴³ [Grifos no original].

A solução, em primeiro grau, foi de procedência, confirmando-se a tutela provisória. O entendimento restou mantido em segunda instância, cujo julgamento faz referência ao quanto decidido no âmbito do agravo de instrumento, assentando, ademais, que, nesse caso, há relativização do sigilo, “[...] já que se está diante do interesse da sociedade de se conhecer o destino dos recursos públicos”⁴⁴. O feito ainda pende de solução definitiva (houve a interposição de recursos), mas o posicionamento até agora adotado se revela acertado.

⁴¹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de instrumento nº 0442913-63.2016.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Desª. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 26 abr. 2017. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70072327190&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

⁴² “[...] XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, **ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; [...]**”. [Grifo nosso]. BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

⁴³ RIO GRANDE DO SUL. *Op. cit.*

⁴⁴ *Id.* Tribunal de Justiça. **Apelação e remessa necessária n. 0085661-10.2018.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Desª. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 28 nov. 2018. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*

Com maior precisão, contudo, é imperioso destacar que não há qualquer sigilo a se preservar na prestação das aludidas informações. Eventualmente, poderiam ser justificadas supressões parciais, mas nunca simplesmente obstado o acesso à informação de caráter público como as que se referem a incentivos fiscais.

Cavalcante⁴⁵ elucida o que aqui se sustenta, dizendo que, “[...] no âmbito específico do gasto público referente à gestão fazendária, poucas informações terão a chancela de informações restritas, muito menos, de ultrassecretas ou secretas [...]”⁴⁶. Vale, *mutatis mutandis*, a lição de Velloso quanto ao acesso da Administração Tributária aos *montantes globais* movimentados pelos contribuintes em suas contas. “A rigor, a informação acerca do montante total movimentado mensalmente pelos contribuintes sequer desvela, de modo significativo, a sua intimidade e a sua vida privada [...]”⁴⁷.

A lógica é até mais correta quanto à informação referente à concessão de incentivos fiscais, que advirá, em regra, diretamente do ente estatal. Esse fornecerá as quantias renunciadas, a informação quanto aos programas de fomento promovidos, as comprovações de contrapartidas etc., mas não declarações dos sujeitos passivos ou quaisquer documentos emanados diretamente do contribuinte.

Assim, o quanto disposto no art. 198, *caput*, e §2º, do Código Tributário Nacional⁴⁸ não possibilita a sonegação de referidos dados aos órgãos de controle ou mesmo a qualquer cidadão ou pessoa jurídica.

&aba=juris&entsep=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70077204493&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

⁴⁵ CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação, controle social e a Lei n. 12.741/2012. **Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 18, n. 100, nov./dez. 2016, p. 143-154.

⁴⁶ No mesmo sentido, diz Gabriela Ríos Granados que o sigilo fiscal poderia ser aberto “[...] *cuando se otorgan beneficios fiscales (aminoraciones, deducciones, condonaciones); [...]*”. RÍOS GRANADOS, Gabriela. Acesso a la información tributaria: derecho y deber de los contribuyentes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (org.). **Direito financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusebio Gonzáles García**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 334-373. p. 335.

⁴⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Sigilo bancário, fiscalização tributária e reserva de jurisdição: proposta de harmonização dinâmica. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 331-356. p. 345.

⁴⁸ “Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. [...]

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei n. 5.172/66**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

Tanto é assim que a Comissão de Assuntos Econômico, ao examinar o PLS nº 188/2014 – o qual pretende incluir o inciso IV ao §3º do art. 198 do CTN, “para permitir a divulgação, por parte da Fazenda Pública, dos beneficiários de renúncia de receita”, – consignou se tratar de prestígio ao princípio da publicidade, “[...] que norteia a conduta da Administração Pública em conjunto com os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência, conforme prevê o art. 37 da Constituição Federal”⁴⁹. E registrou ainda:

Em razão da transparência em relação aos beneficiários, poderá a sociedade controlar de modo adequado a alocação indireta de recursos públicos. Os benefícios tributários poderão ser fiscalizados pela opinião pública caso violem a isonomia ou sejam desprovidos de fundamento social ou econômico para sua concessão.⁵⁰

O projeto foi recentemente aprovado no Senado Federal no sentido de autorizar a prestação de informações relativas aos benefícios setoriais, excluindo as pessoas físicas⁵¹. É certamente um avanço e demonstra, ademais, que tais informações, já à luz do texto constitucional, devem ser prestadas. Deve-se apenas, caso aprovado nas duas casas legislativas (seguirá agora para a Câmara), ter cuidado com interpretações restritivas, como se os demais incentivos não pudessem ser informados.

Nessa toada, é elogiável o manifesto para a campanha “Só acredito vendo”, do Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC), que apontava para a necessidade de manutenção da redação original do projeto – o qual abrangia os incentivos relativos às pessoas físicas, bem como outras espécies de renúncias –, de forma a evitar divergências com relação aos setores abrangidos e de promover, enfim, maior transparência⁵². Apontamentos e dúvidas importantes foram lançados no documento:

[...] utilizar a expressão renúncia de receita ao invés de incentivo ou benefício de natureza tributária permite uma cobertura maior das diversas modalidades existentes de perda de receita do orçamento público, que devem ter ampla transparência. Renúncias setoriais representam apenas uma modalidade das renúncias. Limitar a transparência das renúncias à modalidade

⁴⁹ BRASIL. Senado Federal. **Parecer (SF) Nº 35**, de 2018. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7733888&ts=1531864156116&disposition=inline&ts=1531864156116> Acesso em: 13 nov. 2018.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ *Id.* Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado n. 188/2014**. Acrescenta inciso IV ao § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, para permitir a divulgação, por parte da Fazenda Pública, dos beneficiários de renúncia de receita. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117839>. Acesso em: 26 maio 2019.

⁵² INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Gastos tributários de empresas no Brasil**: 2011 a 2018. Brasília, nov. 2018. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Estudo_Gastos_tributarios_empresas.pdf?x25436. Acesso em: 25 maio 2019.

setorial poderá causar insegurança jurídica [...], uma vez que beneficiários de renúncias regionais, como Zonas Francas e Sudam, poderiam questionar se estão ou não enquadradas na modalidade. Outras dúvidas: a renúncia de PIS e COFINS para o diesel é setorial, ou seria setorial somente se fosse para todo o setor de combustível? Existem ainda os casos de renúncia de receita para uma empresa em específico, com o objetivo de atraí-la para se fixar em uma cidade, seria isso um benefício setorial?⁵³

Tais questionamentos são pertinentes e demonstram que a permissão constante do aludido projeto de lei não pode servir a limitar a prestação de informações.

Além da mencionada insegurança jurídica, a medida legal, se interpretada de forma contrária aos seus desígnios, pode resultar na manutenção, sob sigilo, de quantidade significativa de informação pública, o que não é a melhor solução. Afinal, está-se a tratar de gasto público, de garantia da livre concorrência, de manutenção do pacto federativo e da igualdade tributária. Como destacou Conti, o princípio da transparência fiscal é “[...] diretriz que assegura o acesso público à informação sobre as atividades fiscais, que deve ser observada na gestão dos recursos públicos, estando em consonância com as mais modernas técnicas da Administração Pública”⁵⁴.

Nessa linha, diante da natureza pública da informação e da plena necessidade de controle dos incentivos fiscais⁵⁵, o sigilo não pode ser óbice. Eventualmente pode ser resguardado, desde que com a devida justificativa e, ainda assim, desde que prestada a informação com as supressões necessárias.

Conclusão

A extrafiscalidade é fenômeno que deve ser estudado também pelo cientista do direito tributário. Trata-se de tributação com finalidade adicional, na qual se enquadra o incentivo fiscal. Esse é renúncia de receita com o fim de promover o desenvolvimento nacional, a

⁵³ INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Gastos tributários de empresas no Brasil**: 2011 a 2018. Brasília, nov. 2018. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Estudo_Gastos_tributarios_empresas.pdf?x25436. Acesso em: 25 maio 2019.

⁵⁴ CONTI, José Maurício. Arts. 32 a 39. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 232-262. p. 240-241.

⁵⁵ É relevante destacar que apenas no âmbito federal as renúncias de receita chegaram, em 2018, à previsão de R\$ 283,4 bilhões, conforme consta do precitado parecer da CAE no PLS 188/2014. BRASIL. Senado Federal. **Parecer (SF) N° 35**, de 2018. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7733888&ts=1531864156116&disposition=inline&ts=1531864156116> Acesso em: 13 nov. 2018. O dado também se encontra no mencionado manifesto do INESC, que noticia, além disso, que, a título comparativo, os gastos tributários passaram de 11,68% da arrecadação federal em 2011 para 20,70% em 2018, representando 3,97% do PIB. INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. *Op. cit.*

igualdade, o pacto federativo, entre outros objetivos constitucionais.

O fato de o controle dos incentivos fiscais envolver o exame de finalidades e de efeitos não o torna uma questão meramente política, mas também jurídica, sobretudo por se estar diante da base empírica limitada, que é o ordenamento positivo. Há a necessidade, pois, de se lançar mão de teorias interpretativas mais amplas, o que é favorecido pelo fenômeno da força normativa da Constituição.

O Direito, portanto, pode examinar as finalidades da legislação instituidora do incentivo, seja no âmbito abstrato, seja no âmbito concreto.

Por ser o incentivo considerado também uma despesa (gasto tributário, *tax expenditure*), poder-se-ia cogitar, então, o exame de suas finalidades e efeitos à luz apenas da legislação orçamentária, o que, em verdade, é um equívoco. A interdisciplinaridade é evidente nesse tema e, de qualquer modo, está-se a tratar de tributos indutores de comportamento. Considera-se o incentivo, igualmente, uma renúncia de receita.

Portanto, autoriza-se o controle dos incentivos fiscais à luz do Direito Tributário. De qualquer forma, é necessária a prestação das informações pertinentes, o que comumente é negado pelos entes políticos.

Demonstrou-se, no entanto, que o direito e o dever de informação são fundamentais, devendo ser observados com fidelidade pela Administração Pública. A informação clara e precisa é crucial para o controle eficaz dos incentivos e, em regra, não será limitada pelo sigilo fiscal. Eventualmente, supressões parciais podem ser necessárias, mas o gasto público deve ser o quanto possível transparente, de modo a possibilitar a fiscalização pelos órgãos de controle e pela sociedade.

A recente aprovação, no Senado Federal, do PLS 188/2014, que autoriza a prestação das informações referentes aos incentivos setoriais, representa um avanço. Não poderá, contudo, redundar em interpretação restritiva, como se informações atinentes a outras renúncias de receita não pudessem ser prestadas.

Controlar os incentivos fiscais é garantir a igualdade, o pacto federativo, o desenvolvimento nacional e a livre concorrência. Tal será possível apenas mediante informação clara e suficiente.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da tributação. Tradução Luiz Flávio Neto. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 07-29, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. **Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy**. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Conferencia-homenagem-Alexy2.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2018.

BEVILÁCQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX. (Série Doutrina Tributária).

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei n. 5.172/66**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 02 jun. 2019.

BRASIL. Senado Federal. **Parecer (SF) Nº 35**, de 2018. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7733888&ts=1531864156116&disposition=inline&ts=1531864156116>. Acesso em: 13 nov. 2018.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado n. 188/2014**. Acrescenta inciso IV ao § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, para permitir a divulgação, por parte da Fazenda Pública, dos beneficiários de renúncia de receita. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117839>. Acesso em: 26 maio 2019.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação, controle social e a Lei n. 12.741/2012. **Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 18, n. 100, p. 143-154, nov./dez. 2016.

CONTI, José Maurício. Arts. 32 a 39. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 232-262.

CUNHA FILHO, Marcio Camargo; XAVIER, Vítor César Silva. **Lei de acesso à informação: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

FOLLONI, André. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. *In*: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo César; FEITOSA, Raymundo

Juliano Rego (org.). **Direito tributário**. Florianópolis: Conpedi, 2014. p. 194-215. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/livro.php?gt=71>. Acesso em: 02 jun. 2019.

INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Gastos tributários de empresas no Brasil**: 2011 a 2018. Brasília, nov. 2018. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Estudo_Gastos_tributarios_empresas.pdf?x25436. Acesso em: 25 maio 2019.

LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 167-185.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 350-370.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre contribuintes. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 537-590.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de instrumento nº 0442913-63.2016.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Des^a. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 26 abr. 2017. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*&aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70072327190&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação e remessa necessária n. 0085661-10.2018.8.21.7000**. 2ª Câmara Cível, Relatora Des^a. Lúcia de Fátima Cerveira, julgado em 28 nov. 2018. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*&aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70077204493&as_q=+#main_res_juris. Acesso em: 02 jun. 2019.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. Acesso a la información tributaria: derecho y deber de los contribuyentes. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (org.). **Direito financeiro e tributário comparado**: estudos em homenagem a Eusebio Gonzáles García. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 334-373.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. *In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio; XEREZ, Rafael Marcílio. Questões de extrafiscalidade tributária nas democracias contemporâneas. *In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 458-471.

TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In: LOBATO, Valter de Souza (coord.). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 123-139.

VELLOSO, Andrei Pitten. Exaurimento da contribuição ao FGTS. *Carta Forense*, São Paulo, 02 jun. 2015. Disponível em: <http://www.carteforense.com.br/conteudo/colunas/exaurimento-da-contribuicao-ao-fgts/15405>. Acesso em: 13 nov. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. Sigilo bancário, fiscalização tributária e reserva de jurisdição: proposta de harmonização dinâmica. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). Tributação: democracia e liberdade*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 331-356.