



Os Benefícios Fiscais: Mitos e Verdades

The Tax Benefits: Myths and Truths

Beneficios fiscales: mitos y verdades

Cláudio Gonçalves Pacheco

(Mestre em Direito e Políticas Públicas pelo UniCEUB/DF e Auditor-Fiscal da Receita Estadual de Goiás)

E-mail: pachecorix100@gmail.com

Resumo

Tendo em conta que a reiterada prática de lançar mão dos benefícios fiscais como instrumento da política socioeconômica é recorrente nas gestões públicas dos governantes brasileiros, esse estudo objetivou verificar os mitos que os cercam. O que é verdadeiro ou que é mito por detrás dos discursos que os legitimam, pois são sempre apologéticos e dotados de uma retórica já há muito surrada, tais como fomenta a produção e invenção, promove a geração de emprego, desenvolve a infraestrutura pública, mantém e melhora a saúde pública, estimula a construção de moradias, protege o meio ambiente, propicia a otimização das cadeias produtivas, reduz as desigualdades sociais e regionais etc., em suma, catalisam e materializam o crescimento econômico e as transformações sociais fundamentais. Nessa medida, objetiva-se apoiar em teorias modernas que auxiliem na compreensão da verdade ou falsidade das proposições acima defendidas, bem como verificar as repercussões práticas dos gastos tributários, sobretudo, no seu tão decantado retorno socioeconômico e as perspectivas de comprometimento da alocação justa das receitas tributárias. Atentar para possível erosão da base tributária do ICMS com a transferência de recursos fiscais para o setor privado e apresentar possíveis sugestões para combater aludida distorção.

Palavras-chave: Gastos tributários; retorno socioeconômico; justiça tributária.

Abstract

Bearing in mind that the repeated practice of using tax benefits as an instrument of socioeconomic policy is recurrent in the public administrations of Brazilian government officials, this study aimed to verify the myths that surround them. What is true or what is a myth behind the speeches that legitimize them, as they are always apologetic and endowed with a long-used rhetoric, such as fostering production and invention, promoting job generation, developing public infrastructure, maintaining and improving public health, stimulates housing construction, protects the environment, promotes the optimization of production chains, reduces social and regional inequalities, etc. In short, they catalyze and materialize economic growth and fundamental social transformations. In this measure, the objective is to support modern theories that help to understand the truth or falsity of the above-mentioned propositions, as well as to verify the practical repercussions of tax expenditures, above all, in their so-called socioeconomic return and the prospects of compromising the fair allocation of tax revenue. To pay attention to possible erosion of the ICMS tax base with the transfer of fiscal resources to the private sector and present possible suggestions to combat the referred distortion.

Keywords: Tax expenditures; socioeconomic return; tax justice.



Resumen

Teniendo en cuenta que la práctica reiterada de utilizar beneficios fiscales como instrumento de política socioeconómica es recurrente en las administraciones públicas de los gobiernos brasileños, este estudio tuvo como objetivo verificar los mitos que los rodean. ¿Qué hay de verdad o de mito detrás de los discursos que los legitiman, siempre apologéticos y dotados de una retórica ya desgastada, como la de promover la producción y la invención, promover la creación de empleo, desarrollar las infraestructuras públicas, mantener y mejorar las infraestructuras públicas? salud, estimula la construcción de viviendas, protege el medio ambiente, posibilita la optimización de cadenas productivas, reduce las desigualdades sociales y regionales, etc., en definitiva, cataliza y materializa el crecimiento económico y las transformaciones sociales. En esta medida, el objetivo es sustentar teorías modernas que ayuden a comprender la verdad o falsedad de las proposiciones anteriormente defendidas, así como verificar las repercusiones prácticas de los gastos tributarios, sobre todo, en su tan cacareado retorno socioeconómico y las perspectivas de comprometiendo la asignación equitativa de los ingresos tributarios. Prestar atención a la posible erosión de la base imponible del ICMS con la transferencia de recursos tributarios al sector privado y presentar posibles sugerencias para combatir esta distorsión.

Palabras-Clave: Gastos tributarios; retorno socioeconómico; justicia fiscal.

Recebido em: 27/04/2020

Aceito em: 18/06/2020



1. Introdução

A reiterada prática de lançar mão dos benefícios fiscais¹ como instrumento da política socioeconômica é recorrente nas gestões públicas dos governantes do Brasil, sejam por parte de prefeitos, governadores e presidentes, como acontece noutros países, restando verificar a idoneidade de cada um dos estímulos tributários e os seus constitucionais limites extrafiscais². Malgrado a vultosa soma de recursos econômicos distribuídos na economia, advindos dessa sistemática política fiscal interventiva de renúncia tributária, em que o poder público desiste do controle de parte do bolo arrecadado e o transfere para o controle privado, beneficiando grupos específicos de contribuintes, o discurso utilizado pelos agentes políticos para legitimar as benesses tributárias sempre é o mesmo, isto é, impulsiona e dinamiza o crescimento econômico³.

Contudo, pouco ou nada se tem pesquisado sobre o resultado de seus reais efeitos na sociedade, cuja produção científica limita-se às explanações teoréticas e à enunciação de conceitos jurídicos de institutos pertinentes ao intervencionismo relacionado à política da extrafiscalidade, eivados de vagueza, de definições circulares, de formas estilísticas fluídas, destituídas de elementares correlações com a realidade fática da ordem socioeconômica considerada. Desse modo, dão-se como bastantes em si as acepções e fórmulas jurídicas relacionadas à isenção, ao crédito outorgado, às reduções de alíquotas e às bases de cálculo e ao diferimento, exemplificativamente, sem qualquer ponte que as interligue com os aspectos materiais da situação social para que foram programados.⁴

Essa assertiva também pode ser verificada se se atentar para a análise reflexiva do campo científico do Direito Tributário, onde se observa a disciplinarização desse campo, sua

¹ Adotar-se-á a expressão benefícios fiscais, *lato sensu*, e outras correlatas como, estímulos fiscais, favorecimentos fiscais, desonerações fiscais, subvenções fiscais, mitigações fiscais, aligeiramentos fiscais, dentre outras deduções, para abarcar as isenções, os próprios benefícios fiscais, *stricto sensu*, e mesmo os incentivos fiscais. Importa, desde já, delinear esse acordo semântico, posto que a doutrina brasileira distingue os estímulos fiscais em isenção, incentivo fiscal e benefício fiscal, bem como a própria Constituição Federal de 1988, nos artigos 155, § 2º, inciso XII, letra “g” e 156, § 3º, inciso III e 88, inciso II, do ADCT, ao referir-se às benesses fiscais, faz menção a esses três termos, contudo, sem conceituá-los. Assim, consideram-se isenções a dispensa total do pagamento do imposto devido. Os incentivos fiscais são concebidos como as benesses tributárias consistentes na dispensa parcial do pagamento do imposto e, por último, entende-se por benefícios fiscais, propriamente dito, as desonerações fiscais concedidas mediante remissão, anistia, redução da base de cálculo, crédito outorgado ou presumido, aplicação de alíquota inferior à modal, moratória, parcelamento do débito tributário etc., conforme ponderam Paulo de Barros Carvalho e Ives Gandra da Silva Martins (2014, p. XVII-XVIII e 25-43). Cabe assentar que o professor José Souto Maior Borges não considera a isenção como dispensa de pagamento de tributo devido, como estabelece o artigo 175 do CTN. Argumenta que esse entendimento, que se vale deste artigo, consiste numa petição de princípio, visto que, no caso da isenção, o preceito tributário sequer chega a incidir, seja por falta ou excesso de um dos elementos configuradores de sua hipótese de incidência, o qual passa a compor a hipótese de incidência da isenção. (BORGES, 2011, p. 147-153). Na Alemanha, Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 372-374) observam que os favorecimentos fiscais ou vantagens fiscais são empregados, geralmente, de forma incorreta, seja como termo genérico ou um conceito maior para designar todas as disposições excepcionais que permitem a redução das bases de cálculo fiscal e/ou do débito fiscal, das mitigações fiscais, aligeiramentos fiscais e demais deduções da base de cálculo. Na realidade, segundo esses autores, não se justifica denominar como favorecimentos fiscais as deduções que visam diminuir a base de cálculo em face da inexpressiva capacidade contributiva, tais como as despesas operacionais e os custos de propaganda, bem como outras despesas extraordinárias. Em arremate, sentenciam que os favorecimentos fiscais deveriam circunscrever às normas que visem privilegiar os contribuintes que quebrem os princípios fundantes que embasam a espécie tributária, sobretudo, os que provocam a ruptura do princípio da capacidade contributiva.

² Aliomar BALEIRO. *Uma introdução à ciência das finanças*, 1998, p. 195.

³ Klaus TIPKE; Douglas YAMASHITA. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*, 2002, p. 39-40.

⁴ Gunnar MYRDAL. *Aspectos políticos da teoria econômica*. 1984, p. 134-135.



laminação disciplinar, provocou um insulamento de seu objeto de estudo que obstrui a inovação da investigação científica no ramo, bem como ao apego cego a uma dogmática formal extremada que implicou no encarceramento epistemológico do Direito Tributário, apartando o seu objeto de estudo da realidade circundante, sobretudo, no que toca à abordagem de temas de alta relevância para esse campo científico, como “... o programa justo de gastos públicos, a tributação ótima, a tributação e o orçamento, os fundamentos éticos da tributação e as políticas públicas”⁵; e, por fim, as práticas comerciais de alargamento do capital científico que promove a auto-regulação do campo⁶.

Aludido isolamento das questões sócio-econômico-políticas dos estudos no campo científico justributário causa mais perplexidade e justifica essa discussão se se levar em conta que a matriz tributária brasileira não pode desprezar os objetivos fundamentais do Estado, plasmados no artigo 3º do Magno Texto de 1988. Sob esse ângulo de vista, o sistema tributário brasileiro deve buscar materializar a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com vista ao desenvolvimento nacional.

Outrossim, não menos evidente, refere-se ao fato da baixa efetividade do comando normativo vazado no artigo 165, § 6º, da Constituição Federal, o qual determina que o projeto de lei orçamentária, concessivo de benefícios fiscais, deverá ser acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Constata-se o reduzido debate acerca de gasto tributário, com a profundidade que a temática requer, restringindo-se sua aplicação no monitoramento sistêmico do orçamento-financeiro relacionado aos benefícios fiscais sujeitos à administração do governo brasileiro⁷.

Nessa perspectiva de falta de aderência à realidade histórica, social e econômica do Brasil, evocam princípios afetos à teoria dos estímulos fiscais que mais denuncia a inconsistência e abstração de ideias, pois sequer fazem referência à estrutura da base tributária brasileira percentualmente dividida entre renda, propriedade e consumo, à alocação justa dos recursos tributários, à eficácia e equidade tributária, a que forças políticas estão enfeixado o controle das concessões de incentivos fiscais no Estado brasileiro.

Na esperança de contribuir para dar respostas a estas questões que há muito povoa a imaginação da coletividade brasileira, busca-se, neste trabalho, deter-se no estudo das práticas de favorecimento fiscal e nas formas de controle político dos gastos tributários adotados no âmbito das competências tributárias dos entes políticos subnacionais, objetivando demonstrar: **i)** se o emprego dos benefícios fiscais, sem se aterem aos pressupostos técnico, socioeconômicos e políticos que os validam, compromete a fruição e o gozo dos direitos fundamentais de todas as ondas e, assim, abala a sua importância na formação e sustentação do Estado moderno, tendo em vista a dependência vital das receitas tributárias para consecução desses objetivos constitucionais; **ii)** se os elementos fundantes e caracterizadores, que

⁵ James MARINS. *A Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu e a Ciência do Direito Tributário Brasileiro*. 2016, p. 151.

⁶ Ibid., p. 146-153.

⁷ Registre-se que esse monitoramento somente é feito pela Receita Federal do Brasil (RFB) e, só e somente só, em relação às espécies tributárias circunscritas à competência tributária da União, vez que, no que tocam às figuras tributárias de competência tributária dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, nem mesmo esse monitoramento é desenvolvido por estas entidades políticas tributantes.



preconizam políticas públicas de subvenções fiscais, suas bases conceituais e seus principais institutos, são válidos sob o enfoque da justiça social e/ou da justiça tributária; ou, em realidade, mais revelam intenções e presunções de suas formulações teóricas do que a substancialidade de suas propostas enquanto real promotora do desenvolvimento socioeconômico do país; e **iii)** se os apontamentos doutrinários dos tributaristas brasileiros e estrangeiros acerca dos mecanismos de controle dos incentivos fiscais, no Brasil, e a utilização do conceito de gasto tributário, de algum modo, auxiliam nas conquistas reais em matéria de efetividade dos direitos para os cidadãos brasileiros com os instrumentos de desoneração fiscal, aplicáveis no âmbito das políticas econômicas.

Para fins de acordo semântico, cabe divisar conceitualmente as acepções de mito e verdade a serem consideradas, posto que essas duas expressões vêm logo destacadas no título desta monografia.

Então, com apoio nas impressões de Celso Furtado, tem-se que o “... mito congrega um conjunto de hipóteses que não podem ser testadas.” Na remissão 1 da página, continua Furtado a consignar que o “... mito introduz no espírito um elemento discriminador que perturba o ato de compreensão, o qual consiste, segundo Max Weber, em “captar por interpretação o sentido ou o conjunto significativo que se tem em vista.”⁸

Já, quanto ao valor verdade, Nicola Abbagnano⁹ distingue 5 (cinco) conceitos basilares de verdade, a saber: verdade como correspondência, verdade como revelação, verdade como conformidade a uma regra, verdade como coerência e verdade como utilidade. As reflexões acerca desse controvertido assunto já foi objeto de estudo e provocado a argúcia dos mais aclamados pensadores que a humanidade conheceu e será ainda tema de inflamadas discussões, seja no campo filosófico, científico, teológico e, sobretudo, no saber jurídico. Assim posto, considerando a vastíssima discussão em torno do conceito de verdade, restringe-se em evidenciar tão-só a concepção que mais se amolda aos propósitos deste estudo.

Observa-se que é perfeitamente razoável que tenhamos sinceras dúvidas acerca de qual a melhor concepção de verdade, se seja a que a compreende como valores morais universais e absolutos, os quais são atemporais e objetivos, conforme o pensamento filosófico de Sócrates, Platão, Immanuel Kant e Ronald Dworkin; ou então, se seja a acepção da verdade como relativa, estudada e aceita por Friedrich Nietzsche, Michel Foucault, Isaiah Berlin, John Rawls, Martha Minow e Joseph William Singer, os quais assentem na variedade de verdades plurais, onde os valores morais são compreendidos em uma configuração de pluralismo moral substantivo.

Todavia, quanto à razão dicotômica entre verdade absoluta *versus* verdade relativa, que consiste noutro dilema envolvendo o valor verdade, isto é, aquele dilema que procura saber o quanto o sujeito pensante (sujeito cognoscente) pode conhecer do objeto pensado (objeto cognoscível), no qual a qualidade do valor verdade está na dependência da maior ou menor aproximação entre objeto pensado e o objeto em si ou a coisa em si, e que também é o mais

⁸ Celso FURTADO. *O mito do desenvolvimento*. ~1984, p. 13.

⁹ Conforme Nicola ABBAGNANO. *Dicionário de filosofia*. 2007, p. 1182-1192.



adequado a esse estudo e, assim, em plena concordância com Nichele Macei, adota-se como a melhor concepção da verdade a relacionada à Teoria Semântica de Alfred Tarski, que faz a união da teoria da linguagem com a teoria de Aristóteles da verdade por correspondência.

Os pensadores pragmáticos da Escola de Varsóvia, dentre os quais destaca-se Alfred Tarski, adotam a linguagem como fundamento da verdade, mas desde que esta tenha correspondência com um objeto do mundo fenomênico ou que esteja em consonância com ele¹⁰. Não questionam a imprescindibilidade do uso da linguagem para bem transmitir o enunciado verdadeiro de forma inteligível, contudo, não admitem que este enunciado por si só basta como verdade, sem que se verifique a sua real correspondência com mundo físico. Os fatos são descrições extraídas dos eventos do mundo fenomênico.

Os fatos, verdadeiros ou falsos, são materializados pela linguagem. Os fatos, não vertidos em linguagem, não passam de fato em potência, isto é, houve tão-só eventos. Nichele Macei¹¹ observa que essa teoria da correspondência do enunciado linguístico com o ser da coisa a que se refere fora tenazmente defendida por Alfred Tarski, a qual fora denominada de concepção semântica. Sua construção teórica, conforme o próprio Tarski admite, apoia-se na concepção aristotélica da verdade por correspondência.

Nesse diapasão, as leis ou os projetos de lei, que tratam das subvenções fiscais, só serão válidas e justificadas se seus propósitos socioeconômicos tenham correlação e importância para os aspectos materiais da situação social para os quais foram elaborados e se favoreça a justiça distributiva e social.

Desse modo colocado, busca-se discorrer, na próxima seção, acerca de alguns mitos, como mercado auto-regulável, propriedade como direito natural, que se relacionam com o tema aqui tratado e sobrepõem nas mentes de muitas pessoas, ainda que as repare como ideias falsas, todavia, por já terem o convívio há muito entre nós, dão a impressão de serem naturais e porque muitos pensadores imprimiram concepções de suas imagens como se sua existência fosse natural, isto é, sendo inerentes à condição humana. Contudo, adianta-se que, na realidade, são meras convenções regradas pelos homens e que podem ser facilmente desmitificadas no contexto teórico em que a matriz tributária conceba os direitos em simples acordos humanos para o convívio e justificação de poder num ambiente de pós-tributação. Nessa perspectiva, discute-se, nas seções que seguem, esses mitos, para, em seguida, tratar de responder os questionamentos acima formulados.

2. Desfazendo mitos

Vicejou a discussão, desde os transcorridos tempos do século XVIII, acerca de qual instituição deveria traçar e gerenciar os rumos que seriam seguidos na economia. Desse modo, a tônica dos debates limitava-se em saber se a política econômica estaria melhor conduzida se

¹⁰ Nichele Demetrius MACEI. A verdade material no direito tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial. 2013, p. 35-6.

¹¹ Ibid. p. 36-7.



estivesse sobre as leis naturais de mercado ou, então, se deveria conferir ao Estado o dever de intervir mediante leis que viessem controlá-lo e discipliná-lo, aplainando as distorções e orientando o seu prumo no sentido de que seguisse os objetivos formulados pelo poder público.¹²

Há os que criam, e até hoje creem, que a gestão econômica do mercado deveria se auto-regular para que a estabilidade e o progresso da economia se desenvolvessem de forma natural, sem qualquer ingerência do governo, pois as intervenções seriam artificiais e contrário à sua natureza. De outra banda, os simpatizantes de políticas do Estado de controle do mercado entendem que a ordem jurídico-política, em realidade, promove o desenvolvimento da economia através de leis interventivas.

2.1. Estado versus Mercados

Ainda que se afigure absurdo e que se desponte como discussão bizantina pelo artificialismo solar da concepção dicotômica de Estado *versus* Mercado, fato é que, enquanto debate, não só ecoam tais pensamentos até hoje, como, volta e meia, aludidos ditirambos pululam nos periódicos e causam repercussão social. Em verdade, trata-se de uma discussão juvenil, sobremodo, porque ressaí enganoso admitir que o mercado tenha existência autônoma, como se tivesse vida, sustentabilidade, coerência e valores próprios, florescendo livremente, sem considerar que sua razão de existir só tem cabimento em um plexo de normas jurídicas que o valide e garanta, sem o qual nenhuma relação comercial, empresarial, transação bancária, alocação de recurso etc. poderia ser consumada, tornando os mercados enormemente mais produtivos. Dessa forma, assevera-se que, desde as formações das organizações político-estatais mais antigas, os mercados nunca foram verdadeiramente livres, posto que sempre estiveram submetidos às regulações sociais e políticas para formação e desenvolvimento de seus processos¹³.

A credibilidade dos valores, objetivos e promessas do mercado incendiou o imaginário popular, graças à sua associação com o progresso, com a inovação e com as oportunidades que seriam suscitadas quanto maior fosse a sua pujança. Na mesma proporção desse espantoso fascínio, verifica-se a resistência das pessoas em acreditarem que as expectativas de progressos aventadas são mais ilusórias, enganosas e menos pragmáticas, poucas foram cumpridas.

No mesmo sentido, são as impressões de Holmes e Sunstein, ao afirmarem que sem uma organização estatal, voltada para a repressão da força e da fraude, que evitasse manobras arbitrárias e autoritárias, seria pouco factível que os mercados pudessem prosperar nesse contexto, pois não funcionariam bem e não produziriam bons resultados. Aliás, num ambiente inseguro em que a força e a fraude não sejam reprimidas e não reforcem os direitos de propriedade, seriam improváveis o surgimento e a sobrevivência dos mercados. Mesmo num

¹² Karl POLANYI. *A Grande Transformação – As origens da nossa época*. 1980, p. 124-136.

¹³ Ibid. p. 59-60.



governo liberal para ser eficaz, as forças políticas, que se servem de instrumentos coercitivos, devem ser institucionalmente disciplinadas para que suas ações sejam destinadas para fins públicos e não privados.¹⁴ Mais à frente em sua obra, Holmes e Sunstein¹⁵ concluem que a teoria liberal deveria ocupar-se em distinguir o valor liberdade, que é digno de reconhecimento, do valor independência, que, na prática, é impossível.

As mesmas conclusões encontram-se nas reflexões de Gunnar Myrdal, ao observar que:

Finalmente há a hipótese da livre concorrência. A questão é a interferência na livre concorrência. Na realidade, a livre concorrência nem existe nem nunca existiu. Nem ao menos pode ser concebida, pois a liberdade de contrato pressupõe regras e preceitos sob os quais os contratos são feitos. Essas regras e preceitos afetam consideravelmente a formação dos preços. Elas não podem ser regras puramente abstratas. Devem determinar não só até que ponto, mas em que sentido e com que efeitos a concorrência é livre.¹⁶

A noção transcendente da “ordem natural”, normalmente, vinculada a ideia de um benefício ou um bem para a felicidade de todos, tem sido defendida desde as suas primeiras teorizações, sob o abrigo de um valor auto-evidente, que dispensa a demonstração empírica das proposições econômicas dela decorrente. Aludidas teses desconsideram todo um emaranhado de arranjos institucionais que condicionam e validam o surgimento e o funcionamento dos mercados, para depositar todo crédito dos benefícios do mercado à sua ordem natural.¹⁷

Contudo, o que se constata, em verdade, não obstante tais elucubrações e especulações das teorias do liberalismo, é que a expansão dos mercados só foi possível graças ao envolvimento sempre crescente do Estado no destino da economia. Em realidade, todo e qualquer anseio de liberdade dos mercados só seria possível na medida e na intensidade em que o aparelho burocrático do Estado se desenvolvia e atendesse ou favorecesse esse desiderato.

Tem-se, então, que o ideal de liberdade almejado pela política econômica do *laissez faire* não tinha nada de natural, mas o que se percebe é que os seus pressupostos mínimos só poderiam ter existência fática no mundo com um forte apoio regulatório estatal.

As ponderações de Karl Polanyi, Gunnar Myrdal, Stephen Holmes, Cass Sunstein e outros, são também compartilhadas por Amartya Sen, ao assentir na dependência dos mercados de sólidas instituições públicas, de estatutos legais eficazes para validar e garantir seus processos e para a consecução regular de suas trocas, bem como para validar e viabilizar os contratos mercantis.¹⁸

Aludidas considerações são válidas também para as economias de mercado contemporâneas, pois se verifica que nenhuma empresa tem a capacidade de estabelecer,

¹⁴ Stephen HOLMES; Cass R. SUNSTEIN. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. 1999, p. 64.

¹⁵ *Ibid.*, p. 204.

¹⁶ Gunnar MYRDAL. *Aspectos políticos da teoria econômica*. 1984, p. 117.

¹⁷ *Ibid.*, p. 108.

¹⁸ Amartya Kumar SEN. *Desenvolvimento como liberdade*. 2000, p. 298-299. As mesmas impressões são feitas por Klaus TIPKE. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. 2012, p. 44.



produzir ou disponibilizar seus produtos para venda, tais como, medicamentos, automóveis, telefones inteligentes ou aparelhos de televisão, sem que um emaranhado de regulamentos, sejam nas áreas ligadas à saúde pública, proteção ambiental, tutela dos consumidores e outras que valham, não participe de tais relações. Os contratos decorrentes dessas operações e transações comerciais só são passíveis de serem suprimidas ou alteradas mediante procedimentos públicos sujeitos à supervisão legal. Desse modo, tais relações contratuais não podem ser modificadas ou canceladas por intermédio de negociação contratual privada.¹⁹

A entrega cega a uma concepção de naturalidade dos mercados, como se adviesse de uma geração espontânea de vida, não só oblitera a percepção da forte presença do Estado no campo do domínio econômico, mas causa um estrago muitas vezes pior, na medida em que impossibilita o enfoque sob uma outra perspectiva axiológica mais nobre de abordagem das interações e dos processos estabelecidos no evoluir da ordem econômica concreta do que confinar-se na análise apenas de seus produtos e na sua distribuição.²⁰

O antagonismo entre Estado e mercado é uma vetusta criação fictícia sem qualquer correlação com a realidade. A materialização do valor liberdade não pode e não deve ser pensada a partir do pressuposto de que quanto mais mercado, menos Estado e, por consequência, mais liberdade; ou, em sentido contrário, quanto mais forte a presença do Estado na economia, ter-se-á menos mercado e, por corolário, menos liberdade²¹. O que importa mesmo considerar será: qual o tipo de regulação empregada aos mercados seria capaz de atender aos legítimos interesses públicos, de tal sorte a produzir os resultados socioeconômicos idealizados por uma configuração estatal arquitetada em dado Texto Magno, no qual os mercados correspondem apenas a uma fração dos inúmeros objetivos fundamentais de um Estado meio para os fins últimos de uma dada sociedade²².

Não se discute o reconhecimento da instituição social denominada mercado, que deve ser valorizada moralmente por várias razões, sobretudo, porque o seu valor instrumental é inegável, pois a partir do mercado é possível a circulação de riquezas, dos recursos financeiros, da captação de impostos, invenção, produção, distribuição de coisas entre os que as disponibilizam e os que delas necessitam. Os valores morais da economia de mercado são muitos, dentre os quais também sobressaem a importância que o mercado tem na distribuição de rendas e riquezas, bem como na criação de postos de trabalhos etc. Contudo, o reconhecimento de tais valores não quer significar que devemos elegê-lo como “... o único mecanismo a determinar a distribuição dos benefícios econômicos”²³, pois, como desvalor moral, ressaí que o mercado auto-regulável ou de baixo regramento é nefasto para sociedade, pois pode criar monopólios, gera desigualdade sociais, poluição ambiental etc.

Em conclusão, registre-se que qualquer proposição ou pronunciamento calcados na defesa da tese de assimetria agressiva entre Estado e mercado padece de rigidez e seriedade

¹⁹ Marcus Faro de CASTRO. *New legal approaches to policy reform in Brazil*. 2014, p. 47.

²⁰ Gunnar MYRDAL. *Aspectos políticos da teoria econômica*. 1984, p. 118.

²¹ Álvaro de VITA. *A justiça igualitária e seus críticos*. 2007, p. 31-32.

²² Bernardo Nacouzi de Mello FRANCO. *Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira*. Dissertação (Dissertação em Direito) - UnB, 2014, p. 22-24.

²³ Liam MURPHY; Thomas NAGEL. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. 2005, p. 91.



teórica, posto que o que se observa é a dependência vital dos mercados de um aparelho burocrático estatal, que lhes dê segurança e confiabilidade, atributos esses imprescindíveis para sua subsistência, para que possam surgir, manter e desenvolver em bom funcionamento.²⁴

2.2 A crença no direito de propriedade como um direito natural do homem

Os liberais têm sustentado, com suporte no pensamento filosófico de John Locke, que o direito de propriedade nasce com o homem, consistindo em um atributo próprio da condição natural humana. Locke pode ter sido um dos primeiros pensadores a desenvolver essa teoria da propriedade como um direito natural, a partir de sua introdução por Hobbes, a despeito de suas raízes advirem de tempos mais longínquos.²⁵ O pensamento liberal não nega a relevância da organização administrativa estatal, todavia, explícita ou implicitamente, articula a teoria de que a propriedade, tal qual os mercados, teria aparecido como uma manifestação espontânea, isto é, por si mesma, sem que houvesse qualquer tipo de convenção humana que a instituisse.

De igual modo, são as impressões de Liam Murphy e Thomas Nagel, pois sustentam a proposição de que a propriedade privada é uma convenção jurídica, a qual é concebida, em certa medida, pelo sistema tributário. Assim, esse sistema não pode ser avaliado segundo o entendimento de que a propriedade privada tenha existência como um dado da natureza, ou que seja um direito inerente à condição humana, isto é, que seja um valor apartado do ordenamento tributário. Os impostos são definidos e avaliados num sistema geral de direitos de propriedade no qual eles mesmos justificam e criam tal valor, sob a perspectiva teórica da pós-tributação.²⁶

A legitimidade da propriedade privada e dos demais direitos, segundo o referencial epistêmico da pós-tributação, não pode ser compreendida sob uma concepção teórica vaga de mercado sem governo, pois ele só é capaz de subsistir a partir do momento em que o Estado possa lhe dar garantia, e este não se funda e se sustenta sem impostos.

Ademais, tais procedimentos só são considerados justos na medida em que levam em conta a tributação que estabelece as mais diferentes maneiras de se materializar a igualdade de oportunidade, a divisão equitativa dos bens públicos e promove a justiça distributiva, dentre outros indicadores de bem-estar social. Portanto, sublinhe-se que a propriedade, a renda, o salário e demais bens adquiridos só têm legitimidade num sistema jurídico tributário de pós-tributação.²⁷ Nessa perspectiva, é preciso abandonar o pensamento de desconfiança no Estado e apostar que a organização estatal, hodiernamente, pode e deve ser o centro dispersor e mantenedor dos direitos fundamentais, sobretudo, tendo em conta que o exercício dos direitos de todas as dimensões tem um custo orçamentário, que é bancado pelo contribuinte.²⁸

²⁴ Stephen HOLMES; Cass R. SUNSTEIN. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. 1999, p. 64-5.

²⁵ Gunnar MYRDAL. *Aspectos políticos da teoria econômica*. 1984, p. 68-69.

²⁶ Liam MURPHY; Thomas NAGEL. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. 2005, p. 11-15.

²⁷ Ibid., p. 98-100.

²⁸ Stephen HOLMES; Cass R. SUNSTEIN. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. 1999, p. 19, 43, 46, 48.



Esta questão dos custos e tutela dos direitos fundamentais, conforme observam Holmes e Sunstein²⁹, levanta uma enxurrada de indagações adicionais, que não se limita a discutir o quanto os vários direitos realmente custam, mas também cabe perguntar a quem tem poder ou cabe decidir acerca de alocar nossos escassos recursos públicos para tutelar os direitos básicos? Quais princípios devem ser invocados para orientar tais alocações, bem como se esses princípios podem ser defendidos?

3. As duas funções da tributação: controle público *versus* controle privado dos frutos da arrecadação e a redistribuição

As velhas proposições que concebem vida própria aos mercados ou as teses que sustentam o direito de propriedade como um direito natural, alinhavadas acima, não estão superadas. Em contraposição, seus tenazes defensores veem nos incentivos fiscais uma eficaz forma político-econômico-financeira de fazerem valer sua tese de mercado auto-regulável ao se desvencilharem dos grilhões estatais por meio de *lobby* político no sentido de conseguirem redução ou eliminação em seus encargos tributários. Sob outro viés, a transferência de recursos tributários, por meio de subvenções fiscais para a iniciativa privada, também não deixa de despotar uma inequívoca intenção de creditar ao mercado certa responsabilidade por determinadas atividades econômicas que o Poder Público entenda que estarão em melhores mãos de gerenciamento.

Para contrabater essa argumentação lógica, pondere-se que duas são as funções da tributação, quais sejam, a repartição entre o público e o privado e a outra função é a distribuição. Discorrem sobre a proporção dos recursos que fica com o público e o particular. Quando em mãos públicas, os recursos visam à manutenção e subsistência da própria estrutura estatal, da manutenção dos bens públicos e, sobretudo, visam à promoção de políticas públicas. Já os recursos em mãos do particular podem ser gastos, num sistema de pós-tributação, com os próprios interesses privados, desde que não sejam carregados para atividades indignas ou *contra legis*.

Todavia, consoante observa Aliomar Baleeiro, esse não é o entendimento dos economistas acerca do imposto, visto conceberem-no como um mal necessário, cuja razão de ser da imposição tributária deveria ater-se ao indispensável para a manutenção das funções básicas do Estado, do contrário, consistiria em óbice ao desempenho da atividade econômica. Não é de hoje que as clássicas doutrinas econômicas sustentam proposições que consideram que as inúmeras exações fiscais inibem a formação de capitais, o desenvolvimento do comércio e inviabiliza os empresários de se arriscarem mais em suas atividades.³⁰

Caso o ônus tributário incidisse sobre os lucros, ruinaria a possibilidade de se criarem postos de trabalho, atentaria contra o empreendedorismo, consistindo num empecilho às boas

²⁹ Ibid., p. 31, 131.

³⁰ Aliomar BALEEIRO. *Uma introdução à ciência das finanças*. 1998, p. 177-178.



realizações na economia. Inúmeras são as pesquisas realizadas, na área econômica, que visam demonstrar as repercussões nefastas da carga tributária para o investimento de capital, para a criação de empregos, o fomento à produção industrial, a renda e o patrimônio das pessoas. Todas partem dos pressupostos de que as injunções tributárias causam distorções na tomada de decisão e afetam o comportamento dos agentes econômicos. Substancialmente, os estudos procuram evidenciar que as exigências fiscais inibem as ações e as iniciativas econômicas, provocando a desaceleração das operações de mercado e o progresso econômico de dado país.³¹

Para contornar seus deletérios efeitos, apelos fervorosos são invocados para que se instituem medidas de estímulos fiscais e, uma vez removidos os entraves tributários, a fartura econômica instala-se.³² Gunnar Myrdal chega a surpreender-se com a atitude radical e cerrada do liberalismo de Adam Smith, quando este critica os mercantilistas por sua opressora política fiscal, a ponto de se vangloriar com a sonegação que grassava na época:

Adam Smith ataca os mercantilistas por suas intervenções, mas ao mesmo tempo demonstra quanto eram ineficientes. Tem-se a impressão de que o contrabando é o caminho de Deus para remover as obstruções de políticos insensatos que desejam perturbar o seu reino liberal e sábio com tarifas e proibições.³³

3.1 A concorrência entre os princípios da neutralidade tributária e da extrafiscalidade tributária para validar os benefícios fiscais

O encorajamento teórico das teses dos economistas clássicos apoia-se na estela fundamental do princípio da neutralidade. Assim, os liberais consideram que toda e qualquer insurgência tributária que vier vulnerar os delineamentos e premissas axiológicas fundantes desse princípio incorreria em comportamento estatal abusivo que causaria perturbações no mercado, tornando-o ineficiente.

Desse modo, a adoção de uma política de injunção da carga tributária moderada, branda, suave, é o santo graal venerado para substancializar o princípio da neutralidade tributária, pois, quando de sua incidência sobre a produção ou sobre o consumo, ela não provocará distorções no comportamento dos agentes econômicos intervenientes.³⁴

Na senda teórica dos liberais, afere-se a neutralidade de um tributo quando não se verificam modificações no comportamento econômico daquele que produz, daquele que revende e naquele que compra. Vê-se a clara intenção de manter a estrutura social dar forma como está, pressupondo os defensores dessa política fiscal que a situação existente é justa ou mais justa, mais conveniente à sociedade, o que denota um iniludível caráter conservador.

³¹ Ibid., p. 177-180.

³² Bernardo Nacouzi de Mello FRANCO. *Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira*. Dissertação (Dissertação em Direito) - UnB, 2014, p. 47, 61.

³³ Gunnar MYRDAL. *Aspectos políticos da teoria econômica*. 1984, p. 97.

³⁴ Henry LAUFENBURGER. *La intervencióndel Estado em la vida económica*. Trad. Gabriel Franco. 2ª: Fondo de Cultura Económica: México, D.F. 1945, p. 294. E Valcyr GASSEN. *Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica*. 2ª ed. rev. e mod. – São Paulo: Saraiva, 2013, p. 106.



Também, desponta extremamente danoso que os estímulos fiscais sejam fundamentados e realizados com base em pressupostos e princípios mercadológicos, pois pode significar um retorno de um Estado interventor a serviço do liberalismo arcaico do *laissezfaire*, que venha promover uma economia de mercado auto-regulável, com todas suas trágicas consequências sociais, constatadas no século XIX.

Há economistas que sustentam que a tributação justa, a tributação isonômica, podem ser desconsideradas, devendo se ater mais aos efeitos econômicos dos impostos. Dar ênfase a esses efeitos econômicos é bem mais vantajoso, visto que conduz a um nível material de vida melhor, do que almejar por um padrão de bem-estar social quiçá alcançável com a aplicação da justiça fiscal, assentada na capacidade contributiva. Isto é, jamais atingiria ao nível proporcionado se se aderisse aos resultados econômicos dos impostos. Klaus Tipke e Douglas Yamashita contrabatem essa proposição ao observar que, até agora, os economistas não conseguiram provar que a justiça fiscal cause turbulência na economia. Sendo assim, num Estado de Direito, a justiça tributária tem preeminência sobre a economia.³⁵

Também, Thomas Piketty contesta essa proposição de que menos impostos, mais progresso econômico. Em apoio a sua tese, ele observa que, com base em dados históricos, aliás isso já foi constatado por outros estudiosos sociais³⁶, que os mercados sem regulação produzem mais desigualdade e que, ao contrário, os mercados regulados fazem a desigualdade cair. Em duas décadas, a desigualdade tem crescido de forma acelerada nos Estados Unidos e na Inglaterra e menos em outros países desenvolvidos. Outrossim sustenta esse crescimento nos países em desenvolvimento como China e Índia.³⁷

Com base nos estudos de Piketty, as evidências empíricas demonstram que a tributação não causa estagnação econômica e não desacelera a economia. Ao contrário, segundo suas pesquisas, os países mais desenvolvidos tiveram seu *boom* econômico quando as cargas tributárias sobre a renda e os patrimônios julgados excessivos eram as mais elevadas.³⁸

De tão desgastadas e inconsistentes as proposições liberais de menos tributação, mais crescimento econômico, conforme as impressões de Klaus Tipke e Douglas Yamashita acima, bem como restou demonstrado pelas reflexões de Thomas Piketty, ora apresentadas. Então, com o passar dos anos, a ideologia centrada no ideal de livre mercado, aperfeiçoou-se, dando à organização estatal uma nova roupagem, pois passou não só a defender, mas adotou em sua agenda política um rol de benefícios fiscais com forte verniz social, o que ensejou a denominá-la de Estado intervencionista, que se notabilizou por busca a promoção do bem-estar social. Assim, a política fiscal, na área econômica, ganhou novos horizontes com a Teoria Geral de John Maynard Keynes. Segundo essa teoria, o Estado contemporâneo não pode permanecer inerte em momentos de crise econômica, como numa depressão³⁹.

³⁵ Klaus TIPKE; Douglas YAMASHITA. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. 2002, p. 45-47.

³⁶ Karl POLANYI. *A Grande Transformação – As origens da nossa época*. 1980, p. 23-35.

³⁷ Thomas PIKETTY. *O capital no século XXI*. 2014, p. 135-139.

³⁸ Ibid., p. 491-500.

³⁹ Alberto DEODATO. *Manual de ciência das finanças*. 1963, p. 146-148.



Desse modo, não se admite que o Estado cruze os braços em face do desemprego, da miséria e de todas mazelas advindas desses períodos de conjuntura social adversa. O imposto não mais será visto apenas como uma fonte de receita do Estado, mas passa a ser um instrumento de política econômica, social e demográfica⁴⁰. Constata-se, dessarte, com a transição do modelo de Estado liberal para o Estado intervencionista, impulsionado pelas doutrinas afluentes da teoria keynesiana, que o Estado contemporâneo se tornou herdeiro de muitas das concepções liberais concernentes à tributação e seus consequentes reflexos na economia.⁴¹

Em 1948, no Congresso de Roma, o professor Fritz Neumark, ao apresentar sua tese “O imposto como instrumento de Política Econômica, Social e Demográfica”, reabre a velha discussão acerca das funções extrafiscais dos tributos, a partir do pós-guerra. Não obstante não se discutir os efeitos dos limites do uso do imposto extrafiscal, a política tributária dos governos passa servir-se dele para desempenhar um importante papel na reconstrução econômica e de reforma social. Contudo, cabe aferir se as medidas fiscais de intervenção, com fins reformistas atualmente aplicadas, são adequadas para os fins a que se propõe.⁴²

Nessa medida, em poucas linhas, se a diretriz estatal visar incentivo a economia, então, põe-se em prática medidas tributárias no sentido de abrandar a carga fiscal. De modo inverso, caso o objetivo seja inibir atividades econômicas ou comportamentos sociais prejudiciais, recrudescem-se a exação fiscal, por exemplo, elevando as alíquotas dos impostos sobre bebidas alcoólicas, sobre o tabaco, sobre o meio ambiente etc. Do emprego dessas medidas, ressaí incontestemente que a função fiscal em si é sobrepujada, destacando, portanto, o denominado caráter extrafiscal do tributo. Em que pesem essas duas vertentes da função extrafiscal dos tributos, o seu viés regulatório, voltado aos estímulos fiscais, são bem mais adotados pelos organismos estatais⁴³.

Ambas perspectivas teóricas têm forte poder de persuasão e granjeiam popularidade, pois são elaboradas sob o manto fascinante que lhes imprime o seu pseudo caráter científico. Assim, Myrdal⁴⁴ observa que a Economia é concebida como “... "uma ciência em que as expressões e as metáforas geram rapidamente supostas provas", ... "o poder que tem a palavra de moldar pensamentos tem sido forte em nossa ciência'." Ou seja, as construções teóricas desses economistas, baseadas em definições circulares, em complexas fórmulas tautológicas, conquistam tanta popularidade que são aceitas como dogmas religiosos, posto não se darem ao trabalho de demonstração empírica de suas proposições, estando dispensadas de se submeterem ao crivo da verificabilidade científica, isto é, estão livres de qualquer refutação. Em contraposição, aludidas hipóteses não podem prescindir de cálculos e projeções correlacionadas, isto é, firmadas em prospectivos extraídos de objetivos da realidade socioeconômica considerada.

⁴⁰ Ibid., p. 68-70.

⁴¹ Ibid., p. 146-151.

⁴² Aliomar BALEEIRO. *Uma introdução à ciência das finanças*. 1998, p. 195-6.

⁴³ Paulo de Barros CARVALHO; Ives Gandra da Silva MARTINS. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2014, p. 38-43.

⁴⁴ Gunnar MYRDAL. *Aspectos políticos da teoria econômica*. 1984, p. 29.



Desse modo, a teoria mantém-se abstrata e inaplicável, posto padecer de concreção e correspondência com a realidade socioeconômica para a qual fora desenvolvida. Sublinha Myrdal que os mais deploráveis defeitos da teoria são suas hipóteses estáticas, quando o mundo real nunca é estático⁴⁵.

3.2 Na implementação e legitimação dos benefícios fiscais, qual valor terá mais peso, a eficiência econômica ou a justiça social?

A política econômica de incentivos fiscais deve ser também avaliada levando em consideração a estrutura da base tributária de um dado país. Registre-se que, no Brasil, exageradamente, 46,8% da arrecadação tributária advém da incidência de impostos sobre o consumo, quando nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) a participação dos tributos indiretos na estrutura total das bases tributáveis é de 30,4%⁴⁶. Nesse sentido, as subvenções fiscais deverão considerar o arranjo distributivo dos encargos tributários, pois, conforme o formato de repartição da base tributária, a política de desoneração tributária poderá acarretar mais injustiça social.

Sentenciam Liam Murphy e Thomas Nagel que a política fiscal deve orientar-se não pela justiça tributária, mais afeta a uma visão de legitimação dos tributos num ambiente pré-tributário, mas deve sim guiar-se a política fiscal pela justiça social, cuja legitimidade da política fiscal dar-se-ia num cenário de pós-tributação, ainda que estas avaliações axiológicas e teóricas, na prática, não são fáceis de serem identificadas, exigindo-se um esforço hermenêutico e filosófico ingentes para bem fundamentá-las.⁴⁷ Sob essa perspectiva de orientação pela justiça social, impõe-se como imperativo capital que a política econômica de incentivos fiscais verifique a sua validade sócio-jurídico-econômica em face do arranjo distributivo da base tributária considerada, aquilatando se o seus reais efeitos concretos promovem ou não os almejados anseios de justiça social.

Como bem pondera Gunnar Myrdal, a tributação é o mais flexível e eficaz instrumento de reforma social, contudo, afigura-se no mais perigoso, pois é possível que não se perceba o que realmente está acontecendo. Dessa forma, exige-se que se saiba “... precisamente o que se está fazendo para que os resultados não divirjam grandemente do que se pretende fazer. ... Todavia, pode continuar a ilusão de que a tributação atendeu às necessidades de reforma redistributiva”⁴⁸.

Para que esses erros não venham acontecer, é necessário o alargamento do horizonte cognitivo da realidade social. Também aqui, Myrdal observa que, assim como qualquer

⁴⁵ Ibid., p. 156.

⁴⁶ **Relatório de Observação n. 2.** Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011, p. 23.

⁴⁷ Liam MURPHY; Thomas NAGEL. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça.** 2005, p. 98-100, 238.

⁴⁸ Gunnar MYRDAL. **Aspectos políticos da teoria econômica.** 1984, p. 156.



doutrina de política econômica, o sistema teórico da finança pública consiste em tentar consolidar unidade onde reina a diversidade, com a recomendação de um rol de valores⁴⁹.

Os tributaristas Stanley Surrey e Paul McDaniel registram a crítica do professor Robert S. McIntyre de que os projetos de reforma tributária focam mais nas questões de política orçamentária do que nas questões de distorção que os programas de gastos tributários acarretam em injustiça tributária, como nas situações de desequilíbrio provocadas em termos de equidade fiscal horizontal e vertical. Contudo, Surrey e McDaniel alegam que esses argumentos seriam pouco persuasivos quando a meta do Governo é a economia em que há grupos de *lobbying* fortes e bem direcionados na defesa de objetivos econômicos e não de justiça fiscal distributiva.⁵⁰

De fato, reconhece-se que a própria concepção de Estado regulador, aplicável também para a política econômica, relacionada às subvenções fiscais, sofre acentuada influência de um referencial epistêmico edificado sob bases axiomáticas advindas da ciência econômica. Tornou-se lugar comum estudar o fenômeno regulatório tendo sempre o critério da eficiência econômica como ponto de partida inarredável, desconsiderando outros fatores teóricos mais relevantes no desenvolvimento de institutos e conceitos necessários para um bom estatuto regulatório.⁵¹ O que se desponta claro dessa obstinada orientação é a imposição lógica focada em atender tão-só os interesses de mercado, como se toda a realidade de mundo nele se contivesse, não deixando reluzir outros discursos ético-morais centrados na tutela dos interesses da sociedade, sondados de sua perspectiva histórica, social, cultural, institucional, psicológica, regionais etc.⁵², mas dando vazão apenas à defesa de um reduzido segmento dela, a saber, as políticas mercadológicas, como tem sido a tônica do Estado contemporâneo.

A elevada complexidade envolvendo as políticas econômicas, alicerçadas em incentivos fiscais, não pode prescindir da institucionalização de mecanismos de diálogo, a participação e interação com os diversos atores intervenientes do fenômeno regulatório, com vista a prevalecer “... o entendimento de que a mediação e a composição de interesses e conflitos característica da democracia não se constroem somente a partir de entes representativos eleitos, mas também de estruturas intermediárias ou paralelas atuantes na sociedade”⁵³.

Como já delineado em linhas volvidas, existem economistas que optam pelos efeitos econômicos dos impostos, preocupados mais em maximizar a eficiência econômica dos mercados, no afã de uma vida material melhor, no lugar de se aplicar a tributação justa, que, para tais detratores, vise um nível de bem-estar social talvez nunca realizável⁵⁴. A distribuição ótima dos recursos escassos deve ponderar eficiência tributária *versus* equidade tributária.

⁴⁹ Ibid., p. 133.

⁵⁰ Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. **Tax expenditures**. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, and London, England, 1985, p. 257.

⁵¹ Bernardo Nacouzi de Mello FRANCO. **Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira**. Dissertação (Dissertação em Direito) - UnB, 2014, p. 86.

⁵² Gunnar MYRDAL. **Aspectos políticos da teoria econômica**. 1984, p. 154.

⁵³ Simone Henriqueta Cossetin SCHOLZE. **Pesquisa, desenvolvimento e inovação em tecnologias da informação e comunicação: Lei de Informática e incentivos fiscais à luz das novas teorias regulatórias**. 2016, p. 68-69.

⁵⁴ Klaus TIPKE; Douglas YAMASHITA. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. 2002, p. 45.



Todavia, deve-se dar primazia ao princípio da equidade tributária, posto que esse decorre do princípio da igualdade, que consiste no “... centro medular do Estado social e de todos os direitos de sua ordem jurídica”⁵⁵.

Nesse particular, calha observar, na linha do pensamento de Liam Murphy e Thomas Nagel⁵⁶, que as questões relacionadas à justiça do sistema tributário devem levar em consideração que a tributação faz parte de um “panorama econômico” bem mais amplo, que compreende as despesas com os bens públicos e com a redistribuição dos recursos auferidos, bem como deve considerar as repercussões desses fatores sobre a taxa de emprego, o desenvolvimento econômico e a partilha da riqueza e da renda. A justiça social e tributária é bem mais complexa do que as estreitas discussões em torno do princípio da capacidade contributiva. Desse modo, a concepção de justiça social e econômica de uma dada sociedade deve considerar as “... diretrizes amplas da política tributária – a identificação da base tributária, a presença ou ausência de progressividade, o tamanho de qualquer isenção pessoal geral, ou renda mínima universal, ou ainda crédito tributário conferido ao pessoal de baixa renda - serão aspectos importantes da política fiscal global, por meio da qual uma sociedade implementa sua concepção de justiça social e econômica”⁵⁷.

4. O conceito de gastos tributários e suas implicações teóricas e práticas

Antes de adentrar diretamente nas repercussões teóricas e práticas provocadas com os intrigantes estudos e os sempre acalorados debates que se circunscrevem às despesas tributárias, impõe que se conceitue a expressão gasto tributário e suas locuções congêneres, que contêm a mesma carga semântica, tais como gasto fiscal, gasto indireto, despesa tributária e despesa fiscaletc.

4.1 Gastos tributários - conceito

Já de início, para fins de concepção semântico-axiológica e na esteira doutrinária dos professores Stanley Surrey e Paul McDaniel,⁵⁸ conceitua-se como gastos tributários toda assistência ou preferência fiscal, decorrentes de políticas públicas ofertadas pela União, pelos estados, pelos municípios e pelo Distrito Federal, que desviam da estrutura normal de tributação de uma dada figura tributária. Nessa medida, as despesas fiscais consistem em fugas, esquivas ou saídas da sistemática ordinária de tributação de uma dada espécie tributária. Assim, exemplificam-se como despesa fiscal as inúmeras benesses fiscais exteriorizadas em benefícios fiscais, incentivos fiscais, subsídios fiscais ou aligeiramentos fiscais que direta ou

⁵⁵ Paulo BONAVIDES. *Curso de direito constitucional*. 2012, p. 388.

⁵⁶ Liam MURPHY; Thomas NAGEL. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. 2005, p. 223-224.

⁵⁷ Liam MURPHY; Thomas NAGEL. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. 2005, p. 223.

⁵⁸ Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985, p. 2-5.



indiretamente reduzem a carga tributária do contribuinte pessoa física ou jurídica. Isto é, atuam como verdadeiros abrigos fiscais para protegerem indústrias, comércios ou classes de pessoas em particular.

Em suma, seja qual for a forma de fuga, desvio ou abrigo fiscal da estrutura normal do encargo tributário, em verdade, representam gastos do governo para a promoção de atividades ou grupos de pessoas favorecidas, operacionalizada por meio do sistema tributário e não por meio de despesas diretas, como as doações diretas, os empréstimos públicos ou empréstimos privados garantidos pelo Estado e diversas outras modalidades de assistência direta governamental.

Assim posto, decorre que sobre os gastos tributários pesam a maior parcela de culpa, de responsabilidade por ser o nosso sistema tributário complexo, e daí hermético, avesso à transparência, para muitos, esotérico, não acessível ao cidadão comum, visto que obrigam as autoridades fiscais a levarem em consideração, nos seus misteres de auditoria, todo um emaranhado infindo de disposições jurídicas de subvenções fiscais que trafega na contramão da sistemática ordinária de tributação de uma dada exação tributária, exigindo-lhes um conhecimento para o qual elas não foram preparadas ou quase sempre não têm a expertise necessária, estando mais afetas aos setores da Administração Pública que lidam com as políticas públicas extrafiscais.

Nesse sentido, torna a tributação em uma poderosa ferramenta de opressão, de subjugação, quando, no Estado contemporâneo, fundado na teoria da pós-tributação, a sua função deve ser concebida como de emancipação dos direitos de todas as ondas, no sentido que todos os direitos fundamentais têm um custo financeiro para sociedade, os quais são bancados pelos contribuintes por meio da arrecadação tributária. Nessa medida, a simplificação tributária, inexoravelmente, passa pela diminuição ou redução ao máximo dos gastos tributários e a sua conversão em despesas diretas ou assistência direta governamental, que são mais transparentes, mais fáceis de serem aplicadas e de simples dimensionamento do quanto o Governo realmente gasta para fomentar o desenvolvimento socioeconômico do país.

A despeito da concepção de gastos tributários acima, cumpre assentar o abalizado pronunciamento do professor José Souto Maior Borges⁵⁹, ao contrabater um extenso rol de justributaristas, como Geraldo Ataliba, Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Sousa, Manoel Lourenço dos Santos e mesmo o administrativista Hely Lopes Meirelles, quando esses juristas consideram as isenções como um favor fiscal, sublinhando que só se poderia aceitar tal compreensão das isenções como privilégios ou favores fiscais, caso elas fossem concedidas para atender favores pessoais ou privilégios desta ou daquela pessoa física ou jurídica, sem nenhum escrutínio lastreado nos princípios constitucionais da extrafiscalidade, nas políticas públicas extrafiscais, que exigem do Estado a criação de benesses tributárias com vista ao desenvolvimento socioeconômico e na lei, despidas da conveniência e oportunidade em matéria de fomento socioeconômico.

⁵⁹ José Souto Maior BORGES. **Teoria geral da isenção tributária**. 2011.



Nesse sentido, “... a isenção poderia ser considerada um favor, enquanto estabelecesse, com todo o rigor da expressão, um regime de “favorecimento” ou “privilegio”, vale dizer, somente quando fosse instituída pura e simplesmente em consideração de pessoas e classes, sem nenhuma conexão com razões econômicas e sociais. O legislador ordinário, no estabelecimento do regime jurídico das isenções, está vinculado aos princípios constitucionais delimitadores do poder de tributar, p. ex., o princípio da legalidade tributária isônoma (CF de 1988, arts. 5º, *caput*, I, e 150, I e II); o princípio de segurança (CF, arts. 5º, XXII, XXXV e XXXVI, 150, III, a e b, IV).”⁶⁰

Averbe-se que o trabalho e o estudo do conceito de gastos tributários pelo *Treasury Department* dos EUA foram desenvolvidos para a base renda, contudo, as análises e pesquisas podem ser muito bem aplicadas para outras bases tributárias como o consumo e o patrimônio⁶¹, que, na matriz tributária brasileira, referem-se às figuras tributárias do IPI, ICMS, ISS e ITR, ITCD, IPVA, ITBI etc.⁶², respectivamente, bastando que se faça uma análise e compreenda as estruturas específicas de cada espécie tributária em questão para saber se se está tratando de uma provisão própria do imposto ou se realmente aquela rubrica é um gasto tributário.

No Governo da União, a Receita Federal do Brasil conceitua os gastos tributários como as desonerações fiscais, numa perspectiva ampla, as quais podem colimar inúmeros fins, por exemplo:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia.”⁶³

Em relação às letras “d”, “e”, “f” e “g”, essas desonerações irão “... se constituir em alternativas às ações políticas de Governo, ações essas que têm como objetivo a promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas, sim, por intermédio

⁶⁰ José Souto Maior BORGES. *Teoria geral da isenção tributária*. 2011, p. 61-2.

⁶¹ Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985, p. 4-5. e Stanley SURREY. *Tax incentives - conceptual criteria for identification and comparison with direct government expenditures*. In: Tax incentives: a Symposium conducted by the Tax Institute of America, Nov. 20-21, 1969. Lexington: HeathLexington Books, 1971, p. 8-9, 233, 238.

⁶² **IPI** - Imposto sobre Produtos Industrializados; **ISS** - Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza; **ITR** - Imposto Territorial Rural; **ITCD** - Imposto sobre a Transmissão de Causas Mortis e Doação; **IPVA** - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; e **ITBI** - Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos a Qualquer Título, por Ato Oneroso de Bens Imóveis.

⁶³ Conforme Demonstrativo dos Gastos Tributários do Projeto de Lei Orçamentária Anual – PLOA/2019, p.7-8. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em 25jan.2020.



do sistema tributário. Tal grupo de desonerações irá compor o que se convencionou denominar de “gastos tributários”⁶⁴.

Também, o Tribunal de Contas da União (TCU) disponibiliza, em seu site oficial, um painel de Renúncias Tributárias, o qual consiste numa contribuição do Tribunal para conhecimento da sociedade brasileira, visando disponibilizar informações de grande interesse da população do país, para que ela possa ter conhecimento e acompanhar as desonerações tributárias na esfera do Governo da União. Sublinhe-se também que aludidas informações do TCU cingem-se às despesas fiscais estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em seu conceito dado de “gastos tributários”, a saber, programas de assistência do Governo Federal de gastos indiretos, consistentes em benesses financeiras realizadas por meio do sistema tributário, com o escopo de alcançar objetivos socioeconômicos.⁶⁵

Estranhamente e contrário ao resto do mundo e ao entendimento oficial da Receita Federal do Brasil, as novas disposições, constantes na TSP-01, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), as renúncias fiscais encontram-se inclusas no elenco dos gastos tributários, todavia, para aludida norma, “os gastos tributários não são receitas perdidas, não são despesas, e não originam entradas ou saídas de recursos, quer dizer, elas não originam ativos, passivos, receitas ou despesas ao governo tributante”. Esse conceito caminha na contramão dos demais conceitos acima anotados e, pior, impossibilita a maior transparência dos gastos públicos por meio de políticas públicas, bem como dificulta a gestão dos recursos públicos decorrentes de impostos renunciados.

Verifica-se que, desde os estudos e reconhecimento da validade das despesas fiscais por meio da criação de disposições legais, em vários países, a partir da década de 1960, quando suas implicações teóricas e práticas tinham tão-só iniciadas, o conceito de gasto tributário evidenciou como um grande potencial para uma gestão transparente e eficaz do orçamento público.

Sua importância sobleva ainda se se levar em conta que as despesas fiscais têm sido consideradas a maior parcela dos gastos orçamentários em relação às outras rubricas de gastos e muitas vezes maiores que os gastos diretos. Daí a sua importância no desenvolvimento de técnicas contábeis mais eficientes e regulamentos mais eficazes de controle e integração fiscal e direto.

De um modo geral, quase todos os governos enfrentam dificuldades financeiras para dar conta da expansão das demandas sociais, sempre contínuas e crescentes, voltadas à consecução dos direitos fundamentais, seja na área da saúde, educação, segurança, transporte etc., seja na manutenção dos serviços públicos já prestados, seja na melhora e eficiência deles. Como sói acontecer nos dias de hoje, os recursos foram e são sempre escassos, levando as

⁶⁴ Conforme Demonstrativo dos Gastos Tributários do Projeto de Lei Orçamentária Anual – PLOA/2019, p.7-8. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em 25jan.2020.

⁶⁵ Disponível em: <https://painel3.tcu.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=ias1%5Cren%C3%BAncias%20tribut%C3%A1rias%20federais.qvw&lang=pt-BR&host=QVS%40IAS1&anonymous=true>. Acesso em 27jan.2020.



administrações estatais a criarem estudos e programas que os auxiliassem no desenvolvimento de políticas públicas destinadas à eficiência e otimização do orçamento público.

4.2 Gastos tributários ou gastos diretos, eis a questão!

Nessa perspectiva acima, a conceituação, estudos, técnicas e métodos relacionados à aplicação das despesas com impostos ressaem como de significativa contribuição para uma gestão transparente e eficaz do orçamento público e alocação justa dos recursos tributários. Assim, as construções teóricas, amparadas em práticas democráticas que não partem de bases jurídicas, mas são oriundas, majoritariamente, de recorrentes amálgamas pragmáticas assentadas em políticas razoáveis de autoridades econômicas que se valem de cálculos fundados na pressuposição de que os mercados devem ser despidos de quaisquer limitações institucionais⁶⁶ e adotando a legitimidade da propriedade privada e dos demais direitos, segundo o referencial epistêmico da pós-tributação, o valor propriedade não pode ser assimilado e aceito sob uma concepção teórica transcendente de mercado sem governo.

Nessa senda, incentivos fiscais, isenções, créditos outorgados, remissões e anistias e tantos outros instrumentos de favorecimentos fiscais e as políticas públicas deles decorrentes são concedidos sob o pressuposto do desenvolvimento e da estabilização econômica como verdades em si mesmas, sem que se realize qualquer pesquisa micro e macroeconômica que as validem, que demonstrem, de forma clara e precisa, as mudanças estruturais acarretadas na ordem socioeconômica concreta considerada, seja para o bem ou para o mal de seus resultados.

Stanley Surrey e Paul McDaniel averbam que deveria haver um controle de gastos com impostos em cotejo com os gastos diretos, com vista a buscar um equilíbrio entre eles. Da forma como está, a balança pende sempre para os gastos tributários. Se houvesse disposições na lei orçamentária prevendo um controle entre os gastos diretos e indiretos, de certa forma, inibiria que os órgãos não ligados à fiscalização e arrecadação tributária incentivasse, de forma indiscriminada, programas com despesas fiscais em suas atividades econômicas de interesse, também impediria que a Administração Tributária se sobrecarregasse com atividades extrafiscais, que não é a sua expertise. Assim, a inclusão das despesas fiscais no processo orçamentário é condição vital para um maior controle e transparência do quanto realmente dos recursos financeiros tributários que o Estado gasta.⁶⁷

Em virtude do também sempre contínuo aumento dos gastos financeiros do orçamento, inúmeros projetos de lei, seja no Congresso norte-americano, sejam nos parlamentos europeu, foram desenvolvidos e floresceram visando a avaliação, coordenação e o sistemático controle dos gastos fiscais e diretos. As principais propostas que se firmaram ao longo das últimas décadas, sejam em gastos diretos ou fiscais, foram: **i)** estabelecer uma data de encerramento automático do programa de assistência do governo; **ii)** prescrever um

⁶⁶ Marcus Faro de CASTRO. **Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. 2011, p. 46.

⁶⁷ Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. **Tax expenditures**. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, and London, England, 1985, p. 37.



procedimento de revisão tempestivo dos programas concedidos; e **iii)** estabelecer um cronograma de revisão voltado tanto para os programas de despesas fiscais quanto para os programas de gastos diretos. Cada um desses programas tinha objetivos diferentes para política orçamentária.⁶⁸

A comunidade empresarial queixa-se que quem pretende revogar um programa de despesa fiscal cabe o ônus da prova de que o programa não é viável sob o argumento de ser ineficiente e não equitativo ou de baixo ou nenhum retorno social. Os professores Stanley Surrey e Paul McDaniel entendem o contrário, pois quem deseja continuar com o programa de renúncia fiscal é que deve comprovar de forma consistente e com dados palpáveis dele ser eficiente e eficaz e que produziu o retorno socioeconômico para qual fora instituído.⁶⁹

Sem que se apoie nos reais resultados dessas políticas econômicas, aludidos institutos jurídicos de estímulos fiscais são concedidos fartamente, sob a presunção de seu poder eficaz para sociedade, a despeito dessa contínua prática conviver cinicamente com as históricas desigualdades sociais reinante em *terrae brasilis*. Celso Furtado⁷⁰ observa que a experiência demonstra que a margem de ação dos Estados para influir no plano econômico é relativamente limitada, visto que, na eventualidade de um deslocamento da economia, as pressões externas passam a atuar no sentido de cobrar do governo respectivo que se adote medidas consideráveis. Acresce também que há pressões de outros governos, de outras instituições internacionais e, de forma direta, pelos grandes grupos empresariais, de tal modo a tornarem de pouco ou nenhuma eficácia as políticas fiscais.

Em que pese essa dura realidade, denuncia Celso Furtado que o Estado brasileiro apostou todas suas esperanças na política fiscal para que novas estruturas tornassem constantes. Seguindo esse desiderato político, o governo criou vários e generosos “incentivos fiscais” destinados a atenderem grupos consideráveis de pessoas beneficiárias de rendas mobiliárias voltadas à classe média. A característica mais significativa do modelo brasileiro é a sua tendência estrutural para excluir a massa da população dos benefícios da acumulação e do progresso técnico. Assim, a durabilidade do sistema baseia-se grandemente na capacidade dos grupos dirigentes em suprimir todas as formas de oposição que seu caráter antissocial tende a estimular.⁷¹

Ana Carolina Lima e João Policarpo Lima⁷² compartilham dessas impressões de Celso Furtado, no estudo que fizeram acerca da “... influência entre a concessão de incentivos fiscais e a dinâmica da indústria de transformação e extrativa mineral na região Nordeste do Brasil”. Ponderam que os benefícios fiscais têm contribuído para a instalação de empresas na região, apesar do acentuado custo tributário. Contudo, os maiores favorecidos pelos programas de desoneração fiscal foram justamente os setores já consolidados e que dispunham de toda uma infraestrutura para a instalação e funcionamento na região. Ao final, concluem que os

⁶⁸ Ibid., p. 54.

⁶⁹ Ibid., p. 57-62.

⁷⁰ Celso FURTADO. *O mito do desenvolvimento*. Circulo do livro. Sem Data (~1984), p. 54-55.

⁷¹ Ibid., p. 111-112.

⁷² Ana Carolina da Cruz LIMA; João Policarpo Rodrigues LIMA. *Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “guerra fiscal”*. 2010, p. 582-584.



programas estaduais, apenas centrados nos incentivos fiscais e financeiros, não têm a capacidade de provocar mudanças significativas na dinamização da economia local, salientando que adoção de outras iniciativas, de cunho perene e mais essencial, farão maiores progressos, tais como investimentos diretos na educação, na qualificação profissional, na infraestrutura física e social etc., bem como que visem impulsionar áreas com menos dinamismo no Estado, na região, no país, proporcionando o desenvolvimento de um espaço econômico e institucional mais propício ao progresso de atividades produtivas.

Corroboram ainda essa reflexão Holmes e Sunstein⁷³, ao pontuarem que os governos, além de favorecerem os mercados com estatutos legais e instituições administrativas que lhes auxiliem, podem, paralelamente, criar incentivos diretos para a formação profissional, para a construção civil, bem como transferências diretas em dinheiro, cuidados médicos, alimentação, habitação, empregos. Todas essas ações tornam os sistemas de mercados mais produtivos e fazem com que os desfavorecidos se sintam integrados num programa nacional compartilhado.

Dos estudos e análises técnico-científicas de Ana Carolina, João Policarpo, Holmes e Sunstein, Surrey e McDaniel, é possível inferir algumas considerações, dentre outras, que: **i)** as despesas fiscais financiam empresários a participarem de atividades econômicas que eles iriam atuar de qualquer forma, a bem da verdade essa pode também ser aplicável aos gastos diretos; **ii)** Os gastos tributários distorcem as escolhas do mercado e a alocação de recursos. Essa crítica também pode ser reconhecida para as despesas diretas; e **iii)** as despesas fiscais têm como consequência, para manter o equilíbrio da arrecadação, a necessidade de aumentar as alíquotas de impostos para determinada atividade econômica, como forma de compensação. Realmente, o mesmo se aplica às despesas diretas, pois, na esteira das impressões do Holmes e Sunstein, todos os direitos de todas as ondas, sejam patrocinados por despesas diretas ou indiretas, têm um custo financeiro para a sociedade e eles são pagos com a arrecadação dos tributos.

Os autores Stanley Surrey e Paul McDaniel⁷⁴, pelas suas análises, destacam alguns aspectos das despesas fiscais que são negativos ou significativos e que não estão presentes nas despesas diretas e, ainda que esses aspectos negativos não impedem deles serem escolhidos, pelo menos devem ser levados em consideração num processo inteligente de tomada de decisão. Nesse sentido, observam que os programas com gastos tributários:

i) provocam um efeito invertido ou de cabeça para baixo, visto que os programas de gastos tributários, estruturados como redução da base de cálculos, isenção, redução de alíquotas, concessão de créditos para dada atividade econômica, são normalmente destinados para as pessoas jurídicas maiores, não tendo acesso as micro, pequenas e médias empresas por não atenderem as exigências do programa. Normalmente, um programa de ajuda direta não tem esse mesmo efeito, haja vista que socorre as camadas necessitadas da população. **ii)** excluem os não contribuintes, isto é, sem capacidade contributiva. Os programas de gastos tributários não alcançam aludidas pessoas físicas e jurídicas deficitárias com as deduções, isenções, crédito de impostos, diferimento, pela boa razão que sequer têm capacidade contributiva, sendo indivíduos

⁷³ Stephen HOLMES; Cass R. SUNSTEIN. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. 1999, p. 69, 198.

⁷⁴ Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. **Tax expenditures**. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, and London, England, 1985, p. 102-108.

de baixa renda, à margem de serem tributadas. Os projetos de subvenções fiscais devem aferir se essa discriminação negativa é desejável. Essa distorção não se vê nas despesas direta, posto visar, primordialmente, as pessoas que não tem a menor capacidade contributiva; **iii)** acarretam dependência da manutenção da estrutura tributária regular. Qualquer programa geral de redução da carga tributária pode levar a perda de objeto de um dado programa de despesa fiscal, se essa redução geral alcançar determinados contribuintes que já desfrutam dessa redução há mais tempo. De igual modo, os programas de gastos diretos não têm que lidar com esse problema; **iv)** tornam as despesas fiscais invisíveis. Apenas o orçamento de gastos tributários reconhece a dimensão da despesa fiscal abdicada, posto que os documentos contêm a dimensão desses gastos tributários no orçamento, elaborados pelos órgãos competentes, os quais não são amplamente divulgados ao público. A inclusão das disposições das despesas tributárias no bojo das prescrições normativas do sistema tributário dificulta a percepção do público e dos próprios legisladores das consequências de se aprovar um projeto de lei que institua um gasto com impostos. Aliás, muitos legisladores ou gestores públicos elegíveis podem aprovar, de forma confortável e sem arranhar a sua imagem pública como um conservador fiscal. Acresce a isso ao fato de que concentrar no aspecto tributário nos gastos com impostos desvia a atenção do público com as questões reais que cercam o debate. Em sentido contrário, é bastante improvável que os legisladores aprovariam um projeto de lei que concedesse despesas extraídas diretas do orçamento para uma empresa que venda artigos de luxo, superavitária pela própria atividade desenvolvida ou que a subvenção direta aumentasse à medida que o porte da empresa passe de micro, pequeno, médio e grande portes; **v)** aumentam a complexidade da fiscalização e arrecadação tributária, bem como aumento dos encargos dos órgãos de Administração tributária. A inclusão dos programas de despesas fiscais no sistema normativo tributário aumenta o grau de complexidade da matriz tributária, que já é complexa em sua própria natureza das estruturas das figuras tributárias envolvidas. Essa complexidade decorre da alteração das conformidades já existentes e causa dissabores para os profissionais e operadores estudarem e entenderem estatutos tributários, sejam para os profissionais que auxiliam os contribuintes, sejam para as autoridades fiscais da Administração tributária. Reconhece-se que cada despesa fiscal, que envolva uma espécie tributária qualquer, requer regulações próprias, cronogramas de arrecadação e informações explicativas para os contribuintes, que sempre se encontram envoltos numa inflação legislativa interminável. Para os auditores fiscais, cada subvenção fiscal consiste num item a mais a ser auditado. Adiciona a essa situação dantesca, as limitações sempre contínuas de *déficit* de pessoal e de fundos para bem equipar a estrutura da Administração Tributária, vivendo num ciclo vicioso de um infundo padecimento, cuja culpa, quase sempre, recai sobre a baixa produtividade dos servidores; **vi)** têm sido vistos como injustiça do sistema tributário, ainda que as despesas fiscais sejam dissimuladas no sistema tributário. As pessoas, de um modo geral, veem as subvenções fiscais como abrigos fiscais, subterfúgios tributários que desviam da rota normal de tributação a todos imposta e que acabam por gerar privilégios odiosos para pessoas e cooperações melhores auxiliadas, estruturadas e preparadas para deles se servirem, sobremodo, não conseguem dimensionar o quanto de gasto do orçamento realmente está sendo comprometido; e **vii)** induzem à aceitação dos gastos tributários como algo positivo. Muitas pessoas entendem que os gastos com impostos não envolvem gastos com os fundos do governo, mas que são disposições da própria estrutura normativa da figura tributária envolvida. Essa percepção é completamente enganosa, posto que, se não envolvesse, não haveria tanta procura por eles.



Nessa medida, procurar, ao máximo, que as políticas públicas de desoneração fiscal, isto é, ancoradas em despesas fiscais, sejam, quando possível e desejável, transformadas em gastos diretos. Só assim, os discursos de contenção de gasto surtirá algum efeito, pois só aí a classe política verá o que realmente estão gastando e, certamente, poderá consistir numa solução do problema do desequilíbrio do orçamento, podendo também servir para que a classe política crie prescrições normativas que institua um teto para as despesas fiscais, nos termos como é realizado para os gastos diretos, sendo que as limitações existentes hoje são só para os níveis de receitas previstas na resolução orçamentária.

Infelizmente, é pouco crível que países assolados por endêmicas práticas de corrupção, muitas ostensivas e outras ocultas pelo inepto aparelho burocrático, com infraestrutura em petição de miséria, altamente deficitária, como a urbana, portuária, rodoviária, hidroviária, energética, tecnológica, bem como sistema regulatório hostil pela inefetividade, baixa qualificação profissional de sua população, possam dirigir suas políticas públicas, nesse sentido, para o desenvolvimento econômico.

Ainda que se insista nesse modelo intervencionista, o mínimo que se espera, então, ao adotá-lo, é que os pressupostos que fundem dada política econômica estejam amparados em estudos técnico-científicos prévios, com a demonstração dos possíveis impactos socioeconômico, positivos e/ou negativos. E, sobretudo, que se apresente projeto de lei, que vise à contenção de gastos do orçamento, cuja implementação só será significativa se buscar limitar o crescimento das despesas fiscais. Só assim os gastos do orçamento público poderão ser substancial e capaz de ser eficaz. Como muitos ainda não perceberam, mas os gastos tributários têm os mesmos efeitos sobre o *déficit* ou *superávit* no orçamento, a despeito de só os gastos diretos ostentarem com maior clareza o rombo nas contas públicas. Recomenda-se que se estabeleça a amplitude almejada dos benefícios fiscais, de tal sorte a assegurar:

- i) a transferência e redistribuição dos recursos, como ação pública, via estímulos fiscais, encontrando-se alicerçados na concepção de justiça de nossa ordem constitucional, bem como que se evite distribuições sub-repticiamente por grupos organizados de pressão econômica e que atenda a política fiscal que materialize essa justiça tributária⁷⁵;
- ii) o estabelecimento de processos de monitoramento dos resultados e retornos socioeconômicos alcançados;
- iii) o prazo de validade dos incentivos fiscais, para que não seja *ad aeternum* e se tornem inoperantes as desonerações tributárias, tornando-as injustas para aqueles que não desfrutam dos mesmos favores fiscais e que poderão assumir uma carga tributária maior para compensar;
- iv) as condicionantes para sua revalidação; e
- v) a avaliação da eficiência e equidade e que tais critérios sejam periodicamente revisados.

⁷⁵ Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 236-7) entendem que, para saber se dada preferência tributária seja justa, a sua distribuição e financiamento devem estar alicerçada na concepção geral de justiça e que se vale de outras finalidades que garantam essa justiça.



Nesse diapasão, a limitação de gastos no orçamento, que não contemple as despesas fiscais, não será efetivo e não leva a sério a contenção sempre premente de gastos do orçamento, produzindo resultados só em relação aos gastos diretos. A classe empresarial sempre se opõe à catalogação das rubricas de despesas fiscais em sistemas de limitações de gastos, a despeito de serem favoráveis à inclusão dos gastos diretos, e essas mesmas objeções se fazem presente quando há projetos de lei que contenham gastos tributários como propostas em programas de cortes no orçamento federal.

Constata-se que os Estados dão favores fiscais aos contribuintes sem que se cobra deles quaisquer limitações econômicas ou contrapartidas proporcionais aos benefícios recebidos, o que se verifica, à toda vista, normalmente, são condições extremamente vantajosas e descaradamente não estão atreladas ao ideal de progresso socioeconômico decantado na política econômica apresentada, pois os governantes que as justificam não terão a *accountability*⁷⁶ de responsabilidade prestada, estando convictos que não sofrerão o mais elementar monitoramento institucional de seus resultados distributivos⁷⁷.

Esse cenário tende a perdurar, pois, como sublinham Tipke e Yamashita⁷⁸, a classe política prefere os incentivos fiscais, pois, conforme se depreende da experiência, os cidadãos são mais receptivos aos estímulos tributários do que as subvenções abertas. Essa informação é tudo o que os políticos mais desejam saber, visto não encontrar resistência popular, ao contrário, os cidadãos são simpáticos aos favores fiscais e, de quebra, agradam os interesses dos beneficiados.

Refutar essa ilusão popular é tarefa nada fácil, senão impossível. Como se sabe, as regulações dirigistas padecem de um mal congênito, pois, quando de sua introdução, não se pode aferir com segurança a sua real capacidade para satisfazer o fim socioeconômico para a qual foi estabelecida, bem como a constatação de seus efeitos concretos, conforme delineados, são incertos no futuro, quiçá serão alcançados. Essas reflexões são admitidas por Tipke e Yamashita⁷⁹, ao sentenciarem que as “... *prognoses* *ex ante* são inseguras, e o controle *ex post* em geral vem muito tarde, podendo ele sequer chegar.” Infelizmente, o que é pior, os “... políticos sabem que todo plano de eliminar incentivos fiscais causa ondas de protestos dos afetados”, o que dificulta, enormemente, levar à sociedade o conhecimento necessário das políticas econômicas dos incentivos fiscais para que pudesse ter uma consciência crítica a respeito. Caso esse véu de ignorância fosse desfeito, a população poderia optar pela substituição dos estímulos fiscais pela sistemática das subvenções diretas e, assim, poderia verificar com exatidão os precisos custos de cada direito usufruído pela comunidade.

Como se tem conhecimento, os tributos indiretos acarretam repercussão do ônus tributário, por exemplo, com as espécies tributárias do IPI e do ICMS. Em tais circunstâncias, uma política econômica, ancorada em incentivos fiscais, poderá visivelmente não atender ao

⁷⁶ Entende-se por *accountability* a exigência devida dos representantes de responderem aos que representam no exercício de seus poderes e deveres e, quando houver desvio no uso deles, serem responsabilizados. Roberto FREITAS FILHO. *Estudos Jurídicos Críticos (CLS) e coerência das decisões*. 2007. p. 59.

⁷⁷ Klaus TIPKE. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. 2012, p. 62-66.

⁷⁸ Klaus TIPKE; Douglas YAMASHITA. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. 2002, p. 39-40.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 41.



fim almejado. Ao contrário, conforme a situação, terá a possibilidade de agravar ainda mais o quadro socioeconômico que visou melhorar. Primeiro, porque pode acontecer que o contribuinte não manifeste nenhum interesse em aderir ao programa de subvenção fiscal, visto que o encargo tributário não recai sobre seus ombros, no caso dos tributos indiretos; segundo, porque o incentivo fiscal configura um verdadeiro brinde do Estado ao contribuinte de direito por seu mal comportamento social, supondo que, ao receber a desoneração fiscal, não a transfere na mesma proporção ao contribuinte de fato (consumidor) pois, além de reduzir sua carga tributária de recolhimento, como depositário fiel do tributo recolhido do contribuinte de fato (consumidor), ocorrerá o seu enriquecimento sem causa por apoderar-se indevidamente de recursos públicos.

Estas são as impressões compartilhadas por Aliomar Baleeiro ao consignar que não recomenda que sejam concedidas isenções para as atividades econômicas cuja base tributária seja o consumo, tendo em conta que a repercussão econômica dos tributos em relação a essa base, que não incide sobre o contribuinte de direito, mero fiel depositário do tributo recolhido, mas, sim, sobre o contribuinte de fato, consumidor final.⁸⁰

Entendem de igual modo Klaus Tipke e Joachim Lang⁸¹, pois argumentam que todos favorecimentos fiscais, sem que sejam bem justificados, referem-se a um privilégio ou uma inequívoca doação tributária. Consideram como não justificados os favores fiscais que são ofertados a determinado grupo de sujeitos passivos pelo simples motivo das prerrogativas desse grupo, não se justificando em pressupostos que atendam ao Bem Comum. Sendo assim, o que não sofre tributação a todos imputados, poderá configurar favorecimentos fiscais dissimulados, velados, invisíveis ou privilégio.

Outro efeito colateral da instituição do gasto tributário refere-se ao aumento da já complexa estrutura normativa e técnica da espécie tributária envolvida, dificultando a sua compreensão pelos próprios contribuintes e, não raras vezes, pelas próprias autoridades tributárias, posto que altera a sua conformidade padrão pela inevitável inflação legislativa para adaptar-se às benesses fiscais criadas. Esta constatação acarreta efeitos diretos no órgão administrativo que as fiscaliza e arrecada, sobretudo, na alocação de orçamento e pessoal para lidar com a escorreita administração e monitoramento do real cumprimento das despesas fiscais, tornando as repartições tributárias mais lentas, ineficientes e pesadas. Em suma, as despesas fiscais consomem tempo e energia significativos de todas pessoas envolvidas na implementação da política tributária. Essas externalidades poderiam ser evitadas caso a política extrafiscal adotada fosse a despesa direta ao invés da despesa fiscal, no qual haveria um órgão administrativo próprio para cuidar da administração e fiscalização da despesa direta, que não as receitas tributárias⁸².

Tem-se também como efeito negativo a confusão que se faz, caso não se faz a distinção da alíquota sob o viés jurídico-tributário do viés econômico. Para uma análise sob o

⁸⁰ Aliomar BALEEIRO. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15ª ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 64-65.

⁸¹ Klaus TIPKE; Joachim LANG. **Direito tributário**. 2008, Vol. I, p. 373-374.

⁸² Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. **Tax expenditures**. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, and London, England, 1985, p. 70-71.



viés jurídico-tributário, a alíquota efetiva para um dado contribuinte, digamos dos ICMS, na operação interna, no Brasil, é 17 ou 18%. Mas sob a perspectiva econômica, aludidas alíquotas para o mesmo dado contribuinte, por conta das inúmeras despesas fiscais existentes, a alíquota efetiva pode variar bastante de 18% a 0%.

Assim, para as autoridades fiscais, que trabalham com a alíquota efetiva sob o viés jurídico-tributário, será sempre aquela dada pela norma tributária e, qualquer renúncia fiscal que desvie dela, é uma despesa fiscal que altera a estrutura normal de incidência da figura tributária, causadora de desconformidade e aumento de complexidade de aplicação da espécie tributária. Se a expressão alíquota efetiva tem alguma importância para ambos vieses, será consistir no quanto de alíquota efetiva o benefício fiscal proporcionou a dois contribuintes, o quanto eles receberam da assistência governamental e, assim, poder comparar os contribuintes por aludidas alíquotas para se aferir qual deles está recebendo mais benesse fiscal, tendo em vista que alíquota efetiva sob o viés jurídico-tributário é a mesma.

Vários estudos vêm demonstrando⁸³, e mesmo os órgãos oficiais do Estado brasileiro, que as despesas fiscais beneficiam mais intensamente as pessoas físicas e jurídicas mais abastadas da sociedade. Aliás, constata-se, infelizmente, que boa parte dos brasileiros não tem consciência que a matriz tributária no Brasil é regressiva, conforme certifica esta situação de injustiça tributária o próprio Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República⁸⁴. Contudo, como as despesas fiscais têm como característica um efeito invertido, isto é, quem mais paga imposto tem menos acesso as benesses fiscais e aqueles de maior poder aquisitivo, com menor carga tributária sobre si imputada, são os grandes beneficiados pelos gastos tributários, em termos de benefício fiscal.

Pode-se argumentar justificando que a benesse fiscal aumenta mais para quem tem maior renda por conta de a tributação ser progressiva, de tal sorte que pessoas com capacidade contributiva maior pagam mais tributo. Contudo, daí não decorre que se deve obter mais favor fiscal do Estado. Esse raciocínio contraria a lógica da assistência governamental, que visa socorrer os mais necessitados na medida e na proporção da maior miserabilidade.⁸⁵ Também, sob a lógica da teoria da tributação, sobretudo, sob a perspectiva da justiça tributária, tem-se que a tributação proporcional atende o valor mérito, e, por seu turno, a tributação progressiva prestigia outro valor caro para nossa sociedade, qual seja, o valor solidariedade. Assim, caso se admita o raciocínio de quem paga mais tributo deva ter mais benesses fiscais, a

⁸³ Ana Carolina da Cruz LIMA; João Policarpo Rodrigues LIMA. **Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “guerra fiscal”**. 2010, p. 582-584. Alexandre Rezende SILVA. **O programa Produzir – Goiás e o impacto na promoção de emprego, renda e arrecadação local**, entre outros. Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária. SEFAZ/GO. **Nota Técnica n. 01/07**. 2007, p. 03.

⁸⁴ No Brasil, a distribuição do ônus tributário entre as famílias não respeita o princípio da justiça fiscal que recomenda que aqueles com maior nível de rendimento sejam proporcionalmente mais onerados do que os contribuintes de menor renda. Dados oferecidos por Zockun (2007) revelaram que, em 2004, quem ganhava até dois salários mínimos gastava 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3% (Gráfico 1). Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009, p. 25.

⁸⁵ Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. **Tax expenditures**. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, and London, England, 1985, p. 79-80.



progressividade perde toda a sua fundamentação teórica, eficácia, o que neutraliza o seu propósito.

Interessante seria submeter as propostas de lei que visam dar maior assistência do governo em benesses fiscais ao escrutínio popular para saber se o público desejaria as despesas fiscais ou os programas de gastos diretos. Assim, deixaríamos para que o público escolhesse entre uma assistência governamental invertida, de cabeça para baixo, onde uma despesa fiscal favorece os ricos, dissimulada em sua essência, e outra assistência do governo através de programas mais racionais de gastos de impostos por meio de gastos diretos, que são transparentes, de simples dimensionamento do quanto realmente o Poder Público está gastando, de factíveis distribuição isônoma e justiça social.

Cabe também ponderar, em relação aos programas de gastos tributários quanto ao custo-benefício de serem implementados. Desse modo, aqui, importa considerar quanto às questões de eficiência na concessão das benesses fiscais, isto é, refere-se à verificação do retorno socioeconômico das despesas fiscais. Preocupa-se, então, fazer uma submissão séria dos programas de desoneração fiscal sob à análise de avaliação da eficiência dos programas de gastos tributários em termos de seu custo-benefício, com vista a avaliar se suas metas são alcançadas, se seus objetivos são atingidos, em suma, se seus retornos socioeconômicos superam os seus custos.

Constata-se que há poucos programas de avaliação da eficiência dos programas envolvendo as despesas fiscais, seja porque as avaliações são mais complexas ou porque as próprias agências do governo de controle e propositura de tais programas não se dão conta que há gastos no orçamento envolvidos. Sabe-se que muitos programas de gastos tributários são mantidos em virtude de vários fatores. Algumas despesas fiscais os governos simplesmente as mantêm para que determinadas pessoas continuem desenvolvendo suas atividades, como as atividades agropecuárias, cujos retornos são pífios, proporcionalmente, ao gasto tributário dispendido. Há programas de gastos tributários em setores da economia em que já existem os investimentos ou, então, que os beneficiários das despesas fiscais as fariam independentemente da assistência do governo em gasto tributário, ou mesmo, existem atividades econômicas que, por sua lucratividade nata, a assistência governamental seria dispensável pela própria rentabilidade em termos de custo/benefício⁸⁶.

Em face das considerações expostas, com base nas doutrinas e pesquisas estudadas, se muitos dos gastos tributários fossem eliminados e substituídos por gastos diretos, conseqüentemente, a simplificação do sistema tributário seria alcançada, possibilitaria maior retorno socioeconômico e melhor custo-benefício. Contudo, os opositores dessa proposta argumentam que os programas de assistência do governo, baseados em despesas diretas, são complexos em si mesmos. Todavia, contra-argumenta-se que a complexidade decorre mais das exigências de se qualificar para ter direito ao benefício e não do programa em si.

⁸⁶ Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. **Tax expenditures**. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, and London, England, 1985, p. 82-3.



Não obstante a resistência encontrada, as vantagens decorrentes da conversão da maior parte dos programas de gastos fiscais em gastos diretos seriam inúmeras, dentre elas, destacam-se: os diplomas normativos tributários seriam menos complexos, enxutos e, conseqüentemente, a administração das figuras tributárias seriam mais simples e eficientes; os programas de assistências do governo com gastos diretos seriam administrados por órgãos e agências especializadas e talhadas para deles cuidarem e monitorarem os seus resultados; empresários, profissionais contábeis, economistas e juristas teriam menos trabalhos para lidarem com as disposições próprias do sistema tributário, tendo em vista ocuparem de leis tributárias harmonizadas em códigos sóbrios, sistêmicos e logicamente coerentes; facilidades em termos de avaliação do custo-benefício tanto dos programas de assistência financeira do governo quanto das próprias estruturas administrativa de fiscalização e arrecadação tributária que só ocuparia das atribuições para qual fora estruturada, que é a fiscalização e arrecadação tributária.

As escolhas entre um programa de assistência do governo em gasto tributário e outro baseado em gasto direto são raramente levadas ao escrutínio público para discussão e deliberação. Muitas dessas escolhas são realizadas pelo Poder Executivo, mas os debates e as razões finalmente adotados para optar por uma rota de subvenção direta ou fiscal escolhida não foram levadas ao conhecimento público. Quase sempre, as despesas fiscais encorajam a comunidade empresarial a escolher essa opção, que, na realidade, o que se percebe é que, no setor privado, as discussões giram em torno de questões periféricas, de baixo nível, em relação a qual rota a ser seguida. A maioria está envolta em paixões ideológicas sem a menor importância para o deslinde da questão, que acabam desviando o debate para bem longe dos verdadeiros fatores que afetem o cerne do problema, servindo-se de princípios não cabíveis, no momento, para se chegar ao que importa na discussão.

4.3 A introdução do conceito de gasto tributário na ordem jurídica brasileira e dados governamentais das despesas fiscais do Estado Brasileiro

Importa assentar que o expediente de se valer dos favores fiscais como ferramenta para promover o desenvolvimento econômico no Brasil vem do período colonial⁸⁷. Todavia, propositadamente, para não desviar do objetivo de estudo dessa monografia e mais por falta de espaço para relatar, optou-se por excluir compêndio histórico dos benefícios fiscais levantado.

Percebe-se que uma política fiscal de favorecimentos tributários teve pouca expressão na política econômica que estava sendo concebida no Brasil, na primeira metade do século XX. É a partir então das décadas de 1950 e 1960 que as atenções da administração governamental lançam mão dos incentivos fiscais, voltados à determinadas regiões do Brasil.

Todavia, na década de 1970, intensificaram-se os planos políticos destinados ao desenvolvimento de incentivos fiscais voltados aos setores de atividade econômica específica,

⁸⁷ Celso FURTADO. *Formação econômica do Brasil*. 34ª ed. – São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p. 75-76.



objetivando fomentar o mercado de capitais, a abertura de capital das empresas e a expansão das exportações dos produtos nacionais. A deliberada e crescente aplicação das subvenções fiscais, nesse período, significou a renúncia de receitas tributárias da ordem de 41% da arrecadação ajustada do imposto de renda incidente sobre as pessoas físicas e jurídicas⁸⁸.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, ocorreu uma decisiva etapa no que se refere ao sistema institucional de identificação e estruturação dos estímulos fiscais, no Brasil, com vista a obstar privilégios injustos a partir de uma maior cristalização dessas benesses, pois essa carta política estabeleceu, no artigo 165, § 6º⁸⁹, a necessidade do Poder Executivo de elaborar projeto de lei orçamentário, o qual deverá estar acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito das isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia sobre as receitas e despesas.

A discussão no sentido de se precisar a definição de gasto tributário não mereceu a devida atenção de nossos constituintes, a elaboração de projeto de lei, com a apresentação de demonstrativo regionalizado do impacto antes e depois dos incentivos fiscais, também, em consequência, tornou-se ainda mais árduo o seu levantamento. Ademais, insta consignar que o estudo e conhecimento do custo da renúncia fiscal para o Estado consistem em tarefa difícil e também não menos penoso refere-se em conhecer a exata dimensão do retorno socioeconômico que advém com os favorecimentos tributários, retorno esse que constitui a razão de existir da própria lei concessiva.

As benesses fiscais, concedidas por prazo indeterminado, atendendo a pressão de interesses de grupos econômicos, com o passar dos anos, eternizam-se a ponto de se resvalar para um marasmo legislativo que, praticamente, inviabiliza o seu cancelamento. Em tais circunstâncias, se os incentivos fiscais tenham realmente algum poder de fomento socioeconômico, perdem toda sua capacidade eficaz, desestimulam novos investimentos e perpetuam-se os privilégios injustos.⁹⁰

Os professores Stanley Surrey e Paul McDaniel observam que as dificuldades que possam ocorrer para estimar os gastos totais com impostos, isto é, gastos tributários, correspondem as mesmas dificuldades que porventura possam ocorrer para levantar os gastos envolvidos na estimativa dos gastos totais do orçamento.⁹¹ Assim, não tem justificativa plausível para não encarar o problema do desequilíbrio orçamentário. Essa afirmação de Surrey e McDaniel parece contradizer a sentença sua que eles dizem das despesas fiscais, de serem difíceis, ocultas e dissimuladas no sistema tributário.

Em verdade, a análise dos programas ou projetos de benefícios econômicos fiscais, advindos com a renúncia tributária para a sociedade como um todo, e as estimativas de receitas

⁸⁸ Bernardo Nacouzi de Mello FRANCO. *Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira*. Dissertação (Dissertação em Direito) - UnB, 2014, p. 133-135.

⁸⁹ **Artigo 165.** Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: ... § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

⁹⁰ Aliomar BALEEIRO. *Direito tributário brasileiro*. 2015, p. 1373-1374.

⁹¹ Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. *Tax expenditures*. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, and London, England, 1985, p. 52.



dos gastos tributários decorrentes, a princípio, são possíveis de serem mensurados, a despeito do acréscimo de complexidade ao sistema tributário. Mesmo assim, ainda que arduamente, haja vista os excessos de benefícios fiscais em *Pindorama*, é possível avaliar o quanto da renúncia fiscal se perde, mas as estimativas de retorno socioeconômico envolvem uma tarefa extremamente difícil de se mensurar, quase impossível de rastrear os resultados produzidos da despesa fiscal na economia⁹². Esse retorno socioeconômico do gasto tributário, essencialmente, envolve a questão de se analisar a conveniência e oportunidade do próprio gasto em si em termos de baixa receita auferida, injustiça tributária e ineficiência de gastos.

Com efeito, visando obstar aludida apatia, a Carta de Outubro estatuiu a necessidade de o Poder Executivo elaborar um demonstrativo regionalizado do impacto dos favores fiscais concedidos, conforme já citado tal previsão contida no artigo 165, § 6º. O legislador Constituinte pretendeu ir mais além, pois nas disposições transitórias, estabeleceu-se, no artigo 41, que houvesse uma reavaliação, caso a caso, de todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, os quais seriam considerados revogados, após transcorridos dois anos, contados da data da promulgação da Constituição, os incentivos tributários que não tivessem, expressamente, a confirmação de sua validade por lei. Em que pese essa revogação tácita, a Constituição, no § 2º do artigo 41, considerou válidos os direitos adquiridos dos incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

No âmbito da União, a Lei n. 8.402/1992 fora editada com vista a dar eficácia o aludido artigo 41 do ADCT. Assim, nessa toada, inúmeros incentivos fiscais foram reafirmados, sobretudo, os relacionados ao comércio exterior. O artigo 4º dessa lei dispôs que, no interregno de dois anos a contar da publicação, o Poder Executivo deverá submeter à análise do Congresso Nacional uma reavaliação das subvenções fiscais. Conforme sentença Maria Emília Miranda Pureza, não obstante, “... não é ocioso registrar que esse dispositivo jamais foi cumprido”⁹³.

A Secretaria da Receita Federal (SRF), desde 1989, passou a elaborar demonstrativos dos gastos tributários (DGT) para atender as exigências estabelecidas no artigo 165, § 6º da Constituição Federal de 1988, bem como ao artigo 4º da LC n. 101/2000, que disciplina o projeto de lei orçamentária anual (LOA), no sentido de se adotar medidas compensatórias à renúncia de receita e ao aumento das despesas. Até o ano de 2003, aludido relatório fora designado pelo termo Demonstrativo de Benefícios Tributários (DBT), como sinônimo de gastos tributários.

Poder-se-ia até acreditar que um lampejo apareceu no fim do túnel que indicasse uma esperança para o controle desmesurado, senão em qualidade, pelo menos em quantidade das benesses fiscais fartamente ofertadas pela União, pois a iniciativa não é outra senão a de possibilitar uma maior vigília democrática ao submeter ao escrutínio parlamentar da

⁹² Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. *Tax expenditures*. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, and London, England, 1985, p. 87-88.

⁹³ Maria Emília Miranda Pureza (2007, p. 14) *apud* Bernardo Nacouzi de Mello FRANCO. *Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira*. Dissertação (Dissertação em Direito) - UnB, 2014, p. 139.



sistemática arraigada de concessão dos incentivos fiscais, por intermédio de limitações dos favores tributários segundo ao enquadramento rigoroso do conceito de gasto tributário.

Esse desiderato poderia ter sido atingido, com a edição da “Lei de Responsabilidade Fiscal”, Lei Complementar n. 101/2000, no sentido de colmatar os claros legislativos em relação à precisa definição legal do conceito de gasto tributário ou benefício tributário, não obstante, isso não aconteceu. Aludida lei preocupou-se mais em prevenir riscos e retificar os desvios que pudessem ameaçar o equilíbrio das contas públicas. Segundo as impressões de Bernardo⁹⁴, as disposições da lei complementar n. 101/2000, relacionadas aos incentivos fiscais, foram estabelecidas mais para atender a intenção política de manter o equilíbrio fiscal e não se preocupando em elaborar relatório demonstrativo regionalizado do impacto sobre a receita e despesa em virtude das benesses tributárias. Tanto é verdade que o § 1º, do artigo 14, da Lei Complementar 101/2000, vale-se da expressão “renúncia de receita” ao invés de “gasto tributário”, “benefício tributário” ou “benefício fiscal”, as quais teriam referência conceitual e melhor explanaria a ideia dos institutos tributários que impliquem na redução da arrecadação de receitas tributárias.

Poder-se-ia atacar essa reflexão do Bernardo de exagerada ou alarmista. Contudo, os últimos levantamentos dos valores estimados de renúncia fiscal pela SRF para o ano de 2019 corroboram as impressões dele acima, pois, conforme o relatório Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019, tem-se que o gasto tributário para esse ano fora estimado em R\$ 306,40 bilhões, correspondendo 4,12% do Produto Interno Bruto e 21,05% das receitas administradas pela RFB. Esse valor significa um crescimento nominal de 8,10%, em comparação ao valor estimado na PLOA/2018.⁹⁵

Referido relatório consigna também os impactos de renúncia tributária por região do país, verificando-se que as regiões Norte e Nordeste apresentaram as maiores participações dos benefícios fiscais, com 99,54% e 41,78% respectivamente. Comparativamente, a renúncia tributária estimada por região, levando em conta a previsão de arrecadação para o ano 2019, constatou-se que a Região Centro-Oeste é a que possui a menor renúncia tributária, consistindo em 13,63% de sua arrecadação. O aludido relatório salienta também que, sob a perspectiva orçamentária, no exercício fiscal de 2019, a previsão dos gastos tributários indicou uma concentração de 83,57% do valor dos gastos em 5 funções orçamentárias de governo, a saber: Comércio e Serviço com 28,37%; Trabalho com 13,80%; Saúde com 13,49%; Indústria com 12,32%; e Agricultura com 10,83%.⁹⁶

Percebe-se, portanto, que as discussões acerca dos gastos tributários no Brasil não mereceram um aprofundamento mais acurado de seu conceito, sequer houve o

⁹⁴ Bernardo Nacouzi de Mello FRANCO. *Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira*. Dissertação (Dissertação em Direito) - UnB, 2014., p. 141-142.

⁹⁵ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2019 (Gastos Tributários), p. 49. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 20 jan.2020.

⁹⁶ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2019 (Gastos Tributários), p. 50. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 20 jan.2020.



desenvolvimento de uma consciência institucional das “boas práticas” de contabilidade fiscal relacionada à sua definição. Constata-se que muitos dos doutrinadores de direito tributário, ainda que denunciem a forma abusiva com que os incentivos fiscais são instituídos, condenando-os de “privilégios injustos”⁹⁷, “privilégios odiosos”⁹⁸, “privilégio legalmente instituído”⁹⁹etc., prevalecem as apologias de bem-aventurança dos incentivos fiscais e revelam o mais completo desconhecimento acerca do conceito de despesa tributária.

4.4 Os gastos tributários em relação ao ICMS

Quanto ao grande imposto estadual, a saber, o ICMS, o artigo 155, § 2º, inciso XII, letra “g”, CF/1988, estabelece que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Desse modo, a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, que fora recepcionada, de forma expressa, pela atual Carta Política, no artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), estabelece, de modo provisório, a forma e as condições em que devem ser celebrados aludidos favores fiscais.

Registre-se que, em 1º de junho de 2011, a Suprema Corte do país, ao apreciar 14 Ações Diretas de Inconstitucionalidade, para verificar a validade constitucional de 23 normas editadas pelas unidades parcelares, decidiu, à unanimidade em todas, pela inconstitucionalidade das subvenções tributárias por ofenderem as disposições da Lei Complementar n. 24/75,¹⁰⁰ mais especificamente, em seu artigo 2º, § 2º¹⁰¹, o qual estabelece a necessidade sempre de decisão unânime dos Estados para a concessão dos benefícios fiscais, visando, em última instância, coibir a “guerra fiscal”.

Sublinhe-se que tais decisões, em sede de ADI, apenas têm reproduzido as jurisprudências do Supremo Tribunal Federal (STF), visto exigirem ou estarem pendentes de Súmula Vinculante¹⁰², bem como não têm efeito *erga omnes*. Desde esse pleito, que ocorreu em maio de 2012, a saída política esperada pelo Supremo, mais de cinco anos depois, teve um início de desfecho pelo Congresso com a edição da Lei Complementar n. 160, de 07 de agosto de 2017, a qual dispõe sobre a deliberação de remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos em desacordo com o disposto na letra “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, bem como permite a reinstituição, isto é, a prorrogação por 15, 8, 5 e 3

⁹⁷ Aliomar BALEEIRO. **Direito tributário brasileiro**. 2015, p. 1373-1374.

⁹⁸ J. J. Gomes CANOTILHO... [et al.]. **Comentário à Constituição do Brasil**. 2013, p. 1762.

⁹⁹ José Souto Maior BORGES. **Teoria geral da isenção tributária**. 2011, p. 68.

¹⁰⁰ Paulo de Barros CARVALHO; Ives Gandra da Silva MARTINS. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2014, p. XXVI-XXVII.

¹⁰¹ **Artigo 2º** - Os convênios a que alude o artigo 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. (...) **§ 2º** - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

¹⁰² Trata-se da Proposta de Súmula Vinculante (PSV) 69.



anos, conforme artigo 3º, § 2º dessa lei complementar, das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Essa lei complementar tem uma péssima redação legislativa, assim como padece de sérios defeitos dignos de nota, quais sejam:

i) a quebra da necessidade de unanimidade dos Estados para aprovação dos estímulos fiscais¹⁰³, em verdade, atendeu mais aos interesses dos investidores e não da sociedade, os quais transacionam e impõem aos governos estaduais que lhes ofereçam os melhores incentivos, que, obviamente, optarão por aquele estado que lhes der mais e mais benesses, e, não raras vezes, acarretam a impossibilidade dos empresários já há muito estabelecidos de competirem em igualdade de condições.

Todavia, o § 7º, do artigo 3º, dessa lei complementar, corrigiu essa injustiça, posto que possibilita às unidades federadas concederem os incentivos fiscais, de que trata esse diploma legal, as mesmas condições dos benefícios ora com potencialidade de serem regularizados. Contudo, os futuros estímulos fiscais não gozam dessa garantia, visto que estão ainda sujeitos às regras da LC n. 24/1975;

ii) a nova lei complementar teve questionáveis avanços, se é que os houve, seja porque a responsabilidade pelo descumprimento das novas e velhas disposições de concessão dos favores fiscais ficou restrita apenas a entidade federativa¹⁰⁴, deixando de fora o contribuinte beneficiário dos incentivos fiscais decorrentes de ato concessivo em desacordo com as novas regras, assim como os agentes públicos responsáveis pelas concessões viciadas. Aliás, a situação ficará, na realidade, mais grave para a população da unidade federada faltante, pois poderá privar-se de possível manutenção ou melhoras dos serviços públicos por conta das sanções impostas pelo artigo 23, § 3º, incisos I, II e III da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)¹⁰⁵, sobretudo, porque estará proibida de receber as transferências voluntárias:

iii) a Lei Complementar n. 160/2017, em seu artigo 4º¹⁰⁶, afasta as restrições impostas pelo artigo 14 da Lei Complementar n. 101/2000, o qual obriga o acompanhamento de projeto que estime o impacto orçamentário-financeiro no exercício da renúncia e nos dois anos seguintes, quando da futura edição de leis que ratifiquem as benesses fiscais discriminadas junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), isto é, a concessão das remissões e a reinstituição dos convênios que as geraram. Segundo o voto do relator do PLP n. 54/2015¹⁰⁷, Deputado Alexandre Baldy, que esta dispensa não é dirigida ao Congresso Nacional, mas sim às Assembleias Legislativas dos Estados e à Câmara Legislativa do Distrito Federal, portanto, não apresenta

¹⁰³ Conforme artigo 2º da Lei Complementar n. 160/2017.

¹⁰⁴ Consoante artigo 6º da Lei Complementar n. 160/2017: “Artigo 6º Ressalvado o disposto nesta Lei Complementar, a concessão ou a manutenção de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, implica a sujeição da unidade federada responsável aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do artigo 23 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, pelo prazo em que perdurar a concessão ou a manutenção das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.”

¹⁰⁵ **Artigo 23.** (...) § 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá: **I** - receber transferências voluntárias; **II** - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; **III** - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária as que visem à redução das despesas com pessoal.

¹⁰⁶ **Artigo 4º** São afastadas as restrições decorrentes da aplicação do artigo 14 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação das disposições desta Lei Complementar.

¹⁰⁷ Disponível em:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1565095&filename=PPR+1+CFT+%3D%3E+PLP+54/2015. Acesso em 25 jan.2020.

mácula de inconstitucionalidade. Essa proposição do relator consiste num absurdo inominável, pois um dispositivo de lei complementar subverte a hierarquia das normas, em flagrante vício de inconstitucionalidade, pois suspende a eficácia de uma norma da Constituição Federal, a saber, o comando constitucional contido no artigo 165, § 6º, CF/1988, que determina aos poderes executivos a apresentarem aludidos projetos, norma constitucional que, em realidade, é o suporte de referência do Magno Texto que valida juridicamente o próprio artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000).

iv) não menos digno de repúdio, refere-se à ausência de disposição expressa que estabelecesse que os convênios remissivos tenham apenas caráter autorizativo, no sentido que aludidas benesses de remissões e dos atos jurídicos que as conceberam, que não estão dispensadas de aprovação junto às Assembleias Legislativas dos Estados e da Câmara Legislativa do Distrito Federal, para que não se esvazie a eficácia do princípio da legalidade, o qual é um subprincípio de sustentação do sobre princípio do Estado Democrático de Direito e que, no caso específico da concessão dos favores fiscais, o artigo 150, § 6º, do Texto Magno¹⁰⁸, é taxativo na exigência de sua imperatividade. Todavia, o legislador complementar nacional não deu o menor destaque para essa máxima constitucional nesse novo diploma, pois, como é do conhecimento de todos, os estímulos fiscais, largamente concedidos pelos Estados-membros e o Distrito Federal, têm vigência, validade e eficácia com os meros convênios celebrados no Confaz, bastando apenas a regulamentação por decretos dos poderes executivos estaduais, em flagrante e abusiva hipertrofia desse poder sobre os demais. Há leis estaduais que disciplinam a autorização do chefe do poder executivo para editarem os decretos de ratificação ou não dos convênios acordados no Confaz, como se o Poder Legislativo dos estados pudesse dispor de sua competência legislativa exclusiva, que é impassível de ser delegada. A Lei Complementar n. 24/1974, que regulamenta o procedimento dos convênios celebrados no Confaz, estabelece em seu artigo 4º que o Poder Executivo publicará decreto ratificando ou não tais convênios. A doutrina unanimemente, mesmo quando da égide da Constituição de 1967/1969 e mais ainda na vigência da atual, repudia veementemente essa teratologia jurídica, considerando esse artigo inválido juridicamente por não recepção constitucional. Essas são as impressões de Aliomar Baleeiro¹⁰⁹ de tantos outros justributaristas¹¹⁰.

Praticamente, a unanimidade dos doutrinadores entende que os Convênios do ICMS, via CONFAZ, devem entrar no ordenamento jurídico de cada Estado mediante decreto legislativo, visto que se trata de competência exclusiva do Poder Legislativo, portanto, indelegável. Como se sabe, a competência privativa é delegável, mas a exclusiva não. Os Estados-membros dão validade jurídica a tais convênios por meio de decreto do executivo, respaldados no artigo 4º da Lei Complementar n. 24/75, contudo, segundo entende a doutrina, esse artigo não foi recepcionado pela nova ordem constitucional. A concepção segundo a exegese de que o convênio não goza do *status* de norma tributária, não tem natureza tributária, mas consiste em mero pressuposto, isto é, prévio exercício da competência eficaz isentadora

¹⁰⁸ **Artigo 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

¹⁰⁹ Aliomar BALEEIRO. **Direito tributário brasileiro**. 2015, p. 1366.

¹¹⁰ Geraldo ATALIBA *apud* Aliomar BALEEIRO. **Direito tributário brasileiro**. 2015, p. 1365.



pertencentes aos legisladores ordinários estaduais, são compartilhadas por José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Sacha Calmon, Eduardo Botalho, Aliomar Baleeiro¹¹¹; Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho¹¹²; bem como por Eduardo Sabbag¹¹³.

Como visto, a Lei Complementar n. 160/2017 tão-só se ocupou em regularizar os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais em desacordo com o artigo 155, § 2º, inciso XII, letra “g”, da Constituição Federal, subsistindo as regras da Lei Complementar n. 24/1975 para os estímulos fiscais futuros e aos que estão em conformidade com esse diploma normativo.

Em relação aos programas de subvenções fiscais do Estado de Goiás, registre-se que o Governador do Estado de São Paulo propôs, na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 2.441/GO, que o Supremo Tribunal Federal declare a inconstitucionalidade de diversos dispositivos das Leis 9.489/1984, 11.180/1990, 11.660/1991, 12.181/1993, 12.425/1994, 12.855/1996, 13.213/1997, 13.246/1998, 13.436/1998, 13.533/1999, 13.581/2000 e 13.591/2000, e dos Decretos estaduais 3.822/1992, 4.419/1995, 4.756/1997, 4.989/1998, 5.036/1999 e 5.265/2000, todos do Estado de Goiás, as quais versam sobre o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – **FOMENTAR** e sobre o Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Goiás – **PRODUZIR**.

O Governador de São Paulo alega na petição inicial que aludidos diplomas normativos concederam benefícios de ICMS sem realização de convênio no âmbito do CONFAZ, em flagrante desrespeito aos artigos 150, §6º¹¹⁴ e 155, §2º, XII, letra “g”¹¹⁵ da Constituição Federal, violando de plano os princípios da isonomia tributária, da uniformidade geográfica, da livre concorrência e da proibição da vinculação da receita de impostos ao conceder benefícios às empresas goianas.¹¹⁶

Em sua defesa, o Governador do Estado de Goiás sustenta a tese que a suscitada pecha de inconstitucionalidade fustigada na ADI n. 2.441/GO não procede, visto que o STF não proferiu acórdão em relação aos benefícios financeiros de que tratam os Programas FOMENTAR e PRODUZIR, até mesmo as benesses que acarretam desoneração tributária, tais como os empréstimos com vista à quitação de tributo, com correção monetária e juros favorecidos, decorrentes de deliberação autônoma de um Estado-membro. Assevera que cada ente político tributante tem a possibilidade e a discricionariedade de dispor de benefícios fiscais, fundado em sua autonomia política, administrativa e financeira, utilizando-os como legítimos instrumentos de minoração das desigualdades socioeconômicas regionais, com a criação de postos de trabalho e a supressão do subemprego, respaldado que está nas prescrições

¹¹¹ Aliomar BALEEIRO. *Direito tributário brasileiro*. 2015, p. 1363.

¹¹² Paulo de Barros CARVALHO; Ives Gandra da Silva MARTINS. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2014, p. 96.

¹¹³ Eduardo SABBAG. *Manual de direito tributário*. 2017, p. 710-715.

¹¹⁴ **Art. 150.** (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”.

¹¹⁵ **Art. 155.** (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII – cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

¹¹⁶ **N.º 121/2019 - SFCONST/PGR - Sistema Único n.º 62907/2019, p. 2.** Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339942033&ext=.pdf>. Acesso em: 25 mai.2020.



vazadas nos artigos 3º, incisos II e III; 170, incisos VII e VIII; e 174, *caput*, de nossa Constituição.¹¹⁷

O argumento do Governador do Estado de Goiás, segundo o qual os Programas FOMENTAR/PRODUZIR não impliquem em benefícios fiscais, mas, em realidade, consistem em benefícios financeiros, encontra eco e ressonância por parte de alguns tributaristas pátrios. Ives Gandra da Silva Martins observa que o conteúdo normativo da letra “g”, do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal consiste tão-somente em benesse fiscal, envolvendo a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o contribuinte, que acarreta renúncia tributária e não renúncia de natureza financeira. Os estímulos financeiros, ao contrário, consistem em empréstimos concedidos em condições vantajosas pelo poder público à empresa ou ao cidadão, tendo o ente político concedente a contrapartida o retorno socioeconômico para os locais ou regiões beneficiadas. Todavia, entende que nossa Constituição não obsta que os estados-membros e o Distrito Federal lancem mãos de subsídios não fiscais¹¹⁸. Aurélio Pitanga Seixas Filho reconhece a clara diferença entre benefícios fiscais e as subvenções financeiras, alertando que aqueles estão adstritos à legislação tributária e estes são regidos pelo direito financeiro, sobretudo, na parte que ocupa da previsão orçamentária e da despesa pública¹¹⁹.

A consequência imediata que essa exegese jurídica implica é a de que o artigo 2º, § 2º, da Lei Complementar n. 24/1975 fora recepcionado apenas em relação ao artigo 155, § 2º, XII, letra “g”, da CF/1988, o qual exige o consentimento unânime de todos os estados e do Distrito Federal para aprovação de benefício fiscal de ICMS. Nessa perspectiva, as subvenções financeiras estariam salvaguardadas dos rigores impostos por esse comando normativo, já que são considerados empréstimos com vista ao pagamento de tributo, com correção monetária e juros favorecidos, sujeitos à legislação financeira e não tributária.

Em contrapartida, o tributarista Eduardo Soares de Mello observa que o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), órgão do Ministério da Justiça, em resposta à consulta formulada pela entidade “Pensamento Nacional das Bases Empresarias (PNBE)”, no tocante às questões de concorrência entre as unidades subnacionais e os aspectos relacionados à “guerra fiscal”, manifestou seu entendimento a respeito desse tema, elencando várias consequências desastrosas, dentre as quais bastam consignar tão-somente duas, a saber: “1) Incentivos financeiros-fiscais possuem o mesmo efeito que incentivos fiscais tanto para a empresa beneficiada quanto para o mercado; 2) Tais incentivos importam na redução do montante do imposto a pagar, resultando, dada a estrutura tributária brasileira, em aumento de

¹¹⁷ Vinícius Oliveira de ALMEIDA. **Desenvolvimento-emancipação: o caso dos incentivos fiscais do setor automobilístico no Estado de Goiás**, 2014, p. 92. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento.

¹¹⁸ MARTINS, 1990, p. 515 *apud* Vinícius Oliveira de ALMEIDA. **Desenvolvimento-emancipação: o caso dos incentivos fiscais do setor automobilístico no Estado de Goiás**, 2014, p. 92, 94. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento.

¹¹⁹ MARTINS, 1990, p. 515 *apud* Vinícius Oliveira de ALMEIDA. **Desenvolvimento-emancipação: o caso dos incentivos fiscais do setor automobilístico no Estado de Goiás**, 2014, p. 92. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento.



lucro para as empresas beneficiadas de até centenas de pontos percentuais em comparação com aquelas não favorecidas, como demonstrado numericamente.”¹²⁰

Não custa assentar que o Direito Tributário, que consiste no conjunto de normas que tratam da relação jurídico-tributária entre o tesouro público e o contribuinte, deriva do Direito Financeiro, sendo esta a disciplina jurídica que abarca todo o conjunto de princípios e normas reguladores da atividade financeira do Estado. Nessa medida, o Direito Financeiro e o Direito Tributário comunicam-se e interpenetram-se, sobretudo, quando se ocupam das normas que regulam as receitas públicas¹²¹. Ademais, tanto o crédito tributário quanto o financeiro são regidos por legislação de Direito Público, a que o Direito Financeiro e o Direito público pertencem. Querer fazer essa distinção entre essas rubricas públicas para excluir das exigências estabelecidas no artigo 2º, § 2º, da Lei Complementar n. 24/1975, para forçar sua recepção tão-só em relação ao artigo 155, § 2º, XII, letra “g”, da CF/1988, mais do que descabida, é um deslavado casuísmo que visa encobrir e atender interesses escusos.

Não nos enganemos, essa jogada de mestre, não ortodoxa de aplicação da lei, configurada no mais genuíno “jeitinho brasileiro” de se esquivar da norma jurídica a todos imposta, consistente num esforço hermenêutico altamente oportuno e vantajoso para os governadores de estados e do Distrito Federal, useiros e vezeiros, na prática de políticas públicas de fomento socioeconômico apoiadas, até o pescoço, nos sistema tributário para conceder vantagens às empresas para suas bases territoriais, com vista atraírem empreendimentos amiúde, não são só antijurídicas, mas economicamente contraproducentes, a longo prazo.

Políticas públicas desse jaez acarretam o acirramento da lesiva e condenável prática da denominada “guerra fiscal”, tendo em vista as inúmeras e exaustivas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, que há muito têm sido consolidadas no sentido de declarar inconstitucionais os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, concedidos à revelia do Confaz, ou seja, sem a prévia aprovação unânime por parte do estados-membros e do Distrito Federal. A título meramente exemplificativo, citem-se ADI n. 2.548/PR e ADI 1.247/PA.

Caso vingue essa perspectiva doutrinária na Suprema Corte, como os estímulos financeiros não configuram renúncia de receita tributária, esses gestores públicos terão os seus projetos de lei de política pública de fomento socioeconômico dispensados de estarem acompanhados de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, conforme artigo 14 da LC n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)¹²², para dissabor da população de seus estados, pois continuarão às

¹²⁰ José Eduardo Soares de MELO. *ICMS - Teoria e Prática*. 2008, p. 329.

¹²¹ Eduardo SABBAG. *Manual de direito tributário*. 2016, p. 52.

¹²² **Art. 14.** A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: **I** - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; **II** - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.



cegas sem saber como a alocação de seus escassos recursos financeiro-tributários estão sendo aplicados.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), visando obstar o amadorismo com as contas públicas e a malversação com os escassos recursos tributários, exige que os instrumentos de políticas públicas, que visem implantar e expandir a industrialização, ao se servirem do sistema tributário com incentivos e benefícios fiscais, repercutindo em renúncia tributária para sua realização, estejam acompanhados estimativas de impacto financeiro em seus projetos de lei de desenvolvimento à industrialização. Isto é, a LRF considera, como condição inarredável, que a despesa tributária renunciada seja estimada na lei orçamentária e que os demonstrativos de gastos tributários não comprometerão as metas de resultados fiscais estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias.

Aludidos demonstrativos devem estar previstos em lei, com dados estatísticos consistentes da desoneração fiscal e a forma como será compensada os abrigos fiscais concedidos aos empreendedores beneficiários, que, como sempre, será com a oneração da carga tributária para outros setores da atividade econômica, que, no fundo, irão bancar essa alocação dos recursos tributários.

Todavia, com a superveniência da Lei Complementar 160/2017 e do Convênio ICMS 190/2017, o Governador do Estado de Goiás suscitou a perda do objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.441/GO, alegando que teriam convalidado os benefícios fiscais de ICMS concedidos até 8 de agosto de 2017.

Em 12 de abril de 2019, o Procurador-Geral da República opinou pelo sobrestamento da ADI 2.441/GO¹²³ até o julgamento de mérito da ADI 5.902/AM. Esta Ação Direta de Inconstitucionalidade foi ajuizada pelo Governador do Estado de Amazonas, contra dispositivos da Lei Complementar 160/2017, que “dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros/fiscais”, e contra normas do Convênio ICMS 190/2017, que regulamenta a lei impugnada¹²⁴. A Ministra Relatora Rosa Weber, não acatando o pedido de perda de objeto da ADI n. 2.441/GO¹²⁵, interposto pelo Governador do Estado de Goiás, suspendeu o trâmite desta ação direta de inconstitucionalidade até que a Corte julgue a citada ADI 5.902/AM.

Na ADI 5.902/AM, o Min. Relator Marco Aurélio admitiu o ingresso, como *amicus curiae*, por serem terceiros interessados no processo, a Confederação Nacional da Indústria - CNI, a Federação das Indústrias do Estado de Goiás - FIEG, a União Agroindústria Canavieira

¹²³ N.º 121/2019 - SFCNST/PGR - Sistema Único n.º 62907/2019, p. 1-5. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339942033&ext=.pdf>. Acesso em: 25 mai.2020.

¹²⁴ N.º 88/2019 - SFCNST/PGR - Sistema Único n.º 45542/2019, p. 2. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339621333&ext=.pdf>. Acesso em: 25 mai.2020.

¹²⁵ Decisão Monocrática na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.441 - Goiás, p. 1-3. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15340740285&ext=.pdf>. Acesso em 25 mai.2020.



do Estado de São Paulo - UNICA e o Sindicato da Indústria do Frio no Estado de São Paulo - SINDTFRIO e, em seguida, abriu vista à Procuradoria-Geral da República.

A Procuradoria-Geral da República, na pessoa da Procuradora-Geral Raquel Elias Ferreira Dodge, manifestou pela procedência do pedido de inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Complementar 160/2017 e das normas do Convênio ICMS 190/2017, formulado pelo Governador do Estado do Amazonas. Observa a Procuradora-Geral da República que o “... art. 1º da LC n. 160/2017 autoriza que estados e o Distrito Federal deliberem por convênio sobre (i) a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções e benefícios fiscais concedidos em desacordo com o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição e (ii) a reinstituição desses benefícios fiscais que ainda se encontrem em vigor”¹²⁶.

Ressalta também que o artigo 4º da LC n. 160/2017 afastou as imposições legais do artigo 14 da LC n. 101/2000, o qual estabelece restrições à renúncia de receita, e o artigo 5º desta lei complementar vergastada elimina as sanções do artigo 8º da LC n. 24/1975, retroativamente à data original da outorga do benefício fiscal. Assevera que a reinstituição de benefícios fiscais, mediante a reedição de leis declaradas inconstitucionais em sua origem, acrescida da remissão e da anistia de créditos tributários, em verdade, visa à convalidação de leis declaradas inconstitucionais. Sustenta que de “... acordo com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, é inconstitucional lei estadual que outorgue benefícios fiscais sem prévia deliberação dos estados e do Distrito Federal. Padecendo de inconstitucionalidade, o ato é, em regra, nulo. O benefício fiscal concedido por lei inconstitucional nasce com esse vício, de maneira que não deve produzir efeitos e, portanto, não é capaz de desonerar o contribuinte.”¹²⁷

Sublinha que, segundo o magistério do Min. Gilmar Mendes, a falta de sanção ou punição de leis com vícios de constitucionalidade invalida o caráter obrigatório da Constituição, transformando o conceito de inconstitucionalidade em mera manifestação de censura ou crítica. Sustenta ainda a Procuradora-Geral da República que a superveniência da LC n. 160/2017 e do Convênio ICMS 190/2017 não tem o condão para constitucionalizar os benefícios fiscais, estabelecidos em desacordo com a Constituição. Aliás, adverte que o STF sequer consente a convalidação superveniente de emenda constitucional, emanada do Poder Constituinte Derivado, por maiores razões, repudia as normas supervenientes promulgadas por legislador complementar ou ordinário. A título exemplificativo, a Procuradora-Geral Raquel Dodge cita os seguintes julgados: RE 490.676 AgR/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ 24/11/2010; ADI 2.158/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ 15/12/2010; RE 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15/8/2006; AI 661.401 AgR/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 13/3/2015.¹²⁸

¹²⁶ N.º 88/2019 - SFCONST/PGR - Sistema Único nº 45542/2019, p. 10. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339621333&ext=.pdf>. Acesso em 25 mai.2020.

¹²⁷ Ibid., p. 12.

¹²⁸ N.º 88/2019 - SFCONST/PGR - Sistema Único nº 45542/2019, p. 11-12. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339621333&ext=.pdf>. Acesso em: 25 mai.2020.



Quanto ao artigo 4º da LC 160/2017, que afasta as restrições decorrentes das imposições do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), o qual exige que a concessão ou a ampliação de incentivos de natureza tributária, que acarrete a renúncia de receita, deve ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, a Procuradora-Geral da República ressalta que aludida exigência de estimativa do impacto financeiro foi alçada a *status* de norma de estatuta constitucional a partir da promulgação da Emenda Constitucional 95/2016. Referida emenda constitucional estabeleceu o novo regime fiscal.¹²⁹

O artigo 113 do ADCT, incluído por essa emenda, dispõe que a “... proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.” Assevera também a Procuradora-Geral que o mote não fora outro senão o de buscar o equilíbrio entre despesas e receitas públicas, sobretudo, na análise do impacto financeiro decorrentes de inovações normativas que possam comprometer o futuro com déficits das contas públicas, inflação, juros altos, desemprego e todas as consequências danosas que possam delas advirem, cujos ônus serão suportados pelas futuras gerações. Ademais, referidas exigências estipuladas pela EC 95/2016, em última análise, prestigia a transparência e a responsabilidade fiscal na seara do processo político decisório.¹³⁰

Vale consignar a análise realizada pela Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados acerca do Novo Regime Fiscal (NRF), encartado ao ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n. 95/2016 (EC 95/2016). Segundo esse estudo, tanto a EC 95/2016 quanto a LRF estabelecem a quantificação dos impactos fiscais decorrentes de proposições legislativas, em apreço à transparência no que tange ao “quanto custa o que estamos votando?” e o planejamento quanto a saber se “temos espaço fiscal para viabilizar o que se propõe?” no âmbito do processo político decisórios. Nessa perspectiva, registre-se que o artigo 113 do ADCT/1988, além de conter previsão constitucional nos moldes do que vem estabelecido no artigo 14 da LRF, tem um raio de aplicação normativa bem mais extenso do que a LRF, haja vista que:

[...] a necessidade de estimativa imposta pelo novo regime é de alcance mais amplo, pois as renúncias de receitas a serem estimadas não se restringem às de natureza tributária (art. 14 da LRF) e as despesas obrigatórias não se limitam às de caráter continuado oriundas de leis ou atos normativos (art. 17 da LRF), cabendo frisar que, no novo regime, as despesas obrigatórias derivadas de propostas de emendas à constituição também devem ser objeto de estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Por outro lado, no novo regime há apenas exigência de “estimativa” de impacto, ao passo que, na LRF, exige-se não apenas as estimativas de impacto como também, simultaneamente, a indicação de medidas de “compensação”.¹³¹ (Grifou-se)

¹²⁹ Ibid., p. 14-15.

¹³⁰ Ibid., p. 15.

¹³¹ Novo Regime Fiscal: análise de impacto e compatibilidade de proposições legislativas. Estudo Técnico nº 11/2017. Consultores: Antonio Carlos d'Ávila Carvalho Junior e Paulo Roberto Simão Bijos. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/ET11_2017.pdf. Acesso em: 25 mai.2020, p. 4-5.



As renúncias fiscais, empreendidas pelos entes subnacionais, têm sido objeto de ásperas críticas, sobretudo, porque, a despeito dos governos estaduais já comprometerem seus orçamentos públicos contraindo dívidas junto à União e que, a maior parte de suas receitas decorre da arrecadação do ICMS, mesmo assim e, de forma recorrente e sistemática, gravam ainda mais essa sua principal fonte de receita, com mais benesses fiscais, visando atrair para os seus territórios novos investimento.

Aludida prática de desoneração fiscal, ainda que se admita que haja o fomento ao desenvolvimento socioeconômico em dada localidade, estimula outros estados-membros a terem o mesmo comportamento, dando ensejo a uma corrida fratricida por novos investimentos, provocando a famigerada e alucinante “guerra fiscal”, com o seu indesejável efeito do jogo de soma zero, onde um ganho de um ente federado significa uma perda inevitável para o outro. Esse efeito econômico, não nos iludamos, abala a densidade axiológica do princípio federativo, colocando em risco um dos pilares fundantes em que se ergue e sustenta o Estado brasileiro, comprometendo o cooperativismo das unidades parcelares, prevista expressamente no parágrafo único do artigo 23 da Constituição Federal.

4.4.1 Breves considerações acerca dos benefícios fiscais no Estado de Goiás-ICMS

A Constituição Federal de 1988, em matéria tributária, caracteriza-se por ser não centralizadora, como, em geral, foram as cartas políticas precedentes do país. Em realidade, essa conquista decorre de um embate político que se arrastou desde o Brasil Império¹³² atravessou toda sua história republicana, com o propósito de que os Estados adquirissem autonomia administrativa, política e financeira, sobretudo, buscando maiores e mais rentáveis competências tributárias tanto para os estados-membros quanto para os municípios, com vista a fazer frente às despesas decorrentes dessas atribuições e do seu próprio desenvolvimento regional.

Nesse novo perfil, os estados-membros são fortalecidos, passando a ter capacidade regulatória sobre novas espécies tributárias, que antes estavam enfeixadas em mãos da União, contudo, não tiveram apenas ganhos, pois houve perda também, como aconteceu com a transferência do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e *inter vivos* para os municípios¹³³.

Sublinhe-se que até a década de 1980, não havia sinais claros da competição entre os Estados-membros, que viesse denotar a guerra fiscal do ICM, hoje denominado ICMS, conforme Constituição Federal de 1988. A partir dos anos 90, contudo, gradativamente, essa

¹³² José Afonso da SILVA. *Curso de direito constitucional positivo*. 2012, p. 76-77.

¹³³ Celso Ribeiro BASTOS. *Curso de Direito Constitucional*. 2001. p. 315-316.



competição se apresenta cada vez mais acirrada.¹³⁴ Segundo as impressões de Ives Gandra¹³⁵, as razões dessa corrida entre os estados são várias, a saber:

- i)** a incorporação de bases com elevado potencial arrecadatório (combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e telecomunicações) e a possibilidade de fixação de alíquotas do imposto sem quaisquer limites abriram espaço para concessões na tributação das atividades industriais;
- ii)** a União demitiu de si a responsabilidade pela coordenação do imposto, com a extinção da Secretaria de Economia e Finanças (SEF) do Ministério da Fazenda;
- iii)** as sanções, como já salientado, aplicáveis às entidades concedentes e aos agentes públicos, se tornaram ineficazes;
- iv)** por fim, difundiu-se uma espécie de dissimulação legislativa, em virtude da qual os Estados passaram a editar normas com efeitos equivalentes àquelas declaradas inconstitucionais pela Corte Suprema.

As renúncias fiscais, implantadas pelo Estado de Goiás, cujas modalidades não destoam das demais unidades subnacionais, podem ser classificadas como: **i)** concessões prévias, voltadas a subvencionar a atividade produtiva no início, como doações de terrenos, instalação de infraestrutura necessária ao empreendimento, bem como a disponibilização de recursos financeiros totais ou parciais; **ii)** a concessão de empréstimos público ou privado com garantia pública, tanto na fase inicial como para a atividade de operação; e **iii)** gastos tributários, propriamente ditos, destinados à atividade produtiva, como renúncia fiscal por isenção, redução da base de cálculo, diferimento do recolhimento do imposto e até mesmo a concessão de crédito.

Pegando carona nessa nova onda, o Estado de Goiás inicia-se o seu programa de atração de investimentos industriais, incentivados pelos estímulos fiscais, ainda que de forma tímida, em meados dos anos 80, quando, já no início dos anos 90, consolida-se o seu programa de subvenções tributárias, ao criar o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – Fomentar¹³⁶.

Esse fundo é instituído pela Lei n. 9.489/1984, todavia, seus principais delineamentos foram apenas prescritos com a edição da Lei n. 11.180/1990, a qual estabeleceu em seu artigo 2º, inciso II, empréstimos de 70%, por meio de recursos orçamentários do ICMS, que a empresa tiver de recolher ao erário estadual.

O **Programa FOMENTAR** (Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás) consistiu no primeiro programa de desoneração fiscal criado no Estado de Goiás, o qual fora instituído pela Lei n. 9.489/1984. No ano de 2000, o Fomentar fora substituído pelo Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás (PRODUZIR), criado pela Lei n. 13.591/2000.¹³⁷ O Programa FOMENTAR objetivou incrementar a implantação e a

¹³⁴ Paulo de Barros CARVALHO; Ives Gandra da Silva MARTINS. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2014, p. XXVI.

¹³⁵ Ibid., p. XXVI.

¹³⁶ Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária. **Nota Técnica n. 01/07**. 2007, p. 01/02.

¹³⁷ **Programa Fomentar/Produzir Informações e Análises para o Estado e Microrregiões de Goiás**. Estudos do IMB (Instituto Mauro Borges de Estatística e Estudos Socioeconômicos) - Julho/2012, p.3, 16. Disponível em:



expansão de atividades que promovam o desenvolvimento do setor industrial no Estado de Goiás, sobretudo, as atividades relacionadas ao setor agroindustrial, mediante apoio financeiro e técnico, em empreendimentos considerados prioritários para o desenvolvimento estadual, conforme artigos 1º e 3º da Lei n. 9.489/1984.

Em termos básicos, os incentivos fiscais do Programa Fomentar postulavam: **i)** financiar os projetos aprovados mediante a concessão de empréstimos até 70% do encargo tributário incidente sobre o ICMS, que a empresa contemplada com a benesse tributária tivesse que reter e recolher para o erário do Estado de Goiás, a partir da data em que comesse a fruir do favor fiscal, pelo prazo estabelecido por Resolução e limitado nas prescrições legais, nas situações de implantação e expansão industrial; **ii)** aos projetos de empreendimento industrial aprovados eram possibilitado a venda de lotes e terrenos situados nos Distritos Industriais do Estado de Goiás, bem como a construção de infraestrutura e obras básicas para o desenvolvimento do negócio; e **iii)** o recolhimento do ICMS com alíquota reduzida para 7% nas operações próprias destinadas a estabelecimentos industriais, que fossem prestigiados também com o Programa (CD/FOMENTAR)”¹³⁸.

Observa Alexandre Silva que os postulantes beneficiários do programa Fomentar teriam que atender a critérios e objetivos formulados nessa renúncia fiscal, quanto ao prazo da benesse fiscal e o valor a ser usufruído, os quais estavam escalonados em tabela e aqueles projetos que pontuassem em número de quesitos atingidos, maiores seriam os favores fiscais concedidos, sejam em prazo e valor concedido.¹³⁹

Conforme os estudos levantados na Nota Técnica n. 01/07¹⁴⁰, da Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária, da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás (SEFAZ/GO)¹⁴¹, referida política de atração de investidores não abarcava o setor atacadista goiano, o qual sofreu considerável impacto com a edição da Resolução n. 22/1989, que estabeleceu as alíquotas do ICMS aplicáveis nas operações interestaduais em 7% (sete por cento), quando destinadas aos estados da Região Norte, Nordeste e Centro-Oeste e em 12% (doze por cento) nas demais operações. Em face dessa nova realidade normativa, criaram-se vantagem para os contribuintes sediados nas Regiões Sul e Sudeste em relação aos contribuintes estabelecidos noutras regiões. Visando resolver esse impasse, o Estado de Goiás editou a Lei n. 12.462/94, a qual estabeleceu a redução do ônus tributário de ICMS para 10%, aplicáveis tanto nas operações internas quanto nas interestaduais.¹⁴²

Dando continuidade a esse círculo vicioso, em 1996, a Lei n. 12.951/96 e a Lei n. 12.955/96 foram editadas para reduzir a carga tributária incidente sobre o óleo diesel e a

<https://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/estudos/2012/o-programa-fomentar-produzir-informacoes-e-analises-para-o-estado-de-goias.pdf>. Acesso em 24 Mai.2020.

¹³⁸ Vinícius Oliveira de ALMEIDA. **Desenvolvimento-emancipação: o caso dos incentivos fiscais do setor automobilístico no Estado de Goiás**. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento, 2014, p. 85.

¹³⁹ Alexandre Rezende SILVA. **O programa Produzir – Goiás e o impacto na promoção de emprego, renda e arrecadação local**. Dissertação (Dissertação em Ciências Contábeis) - UFG. Goiânia, 2018, p. 28-31.

¹⁴⁰ Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária. SEFAZ/GO. **Nota Técnica n. 01/07**. 2007, p. 02-05.

¹⁴¹ Hoje a Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás denomina-se Secretaria de Estado da Economia do Estado de Goiás (SEECON).

¹⁴² Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária. SEFAZ/GO. **Nota Técnica n. 01/07**. 2007, p. 02.



concessão de tratamento tributário diferenciado à operação e prestação destinadas aos projetos agroindustriais de avicultura e de suinocultura.

Esse último diploma legal consistiu num marco regulatório da política de estímulos fiscais goianos, visto que alavancou, de forma significativa, a economia do Estado de Goiás com o recebimento de investidores empresariais nessas atividades econômicas.

Denuncia Alexandre Silva que os investimentos circunscreveram aos centros populacionais, sobretudo, na capital Goiânia, no polo industrial de Anápolis, em Aparecida de Goiânia, Catalão e Rio Verde. Nessa perspectiva, o objetivo de dinamizar o desenvolvimento socioeconômico do Estado não fora alcançado, a despeito do acentuado custo dos empregos criados.¹⁴³ Em face dessa inviabilidade sob análise de custo-benefício, o programa não resistiu às acres críticas, decorrentes de falhas contingenciais e inúmeras alterações legislativas, levando ao seu encerramento em 1999. Citem-se também as leis ns. 13.194/97, 13.246/98 e 13.453/99, que concederam os mais diversos benefícios tributários, como redução da base de cálculo do imposto, crédito outorgado, manutenção do crédito e outros, contemplando os mais variados segmentos de atividades econômicas, desde comerciais, industriais até prestacionais.

Em seu lugar um novo programa de renúncia fiscal fora estabelecido pelo Governo do Estado de Goiás, através da Lei n. 13.591/2000, denominado Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás (PRODUZIR), o qual fora regulamentado pelo Decreto n. 5.265/2000, e visou impulsionar o desenvolvimento socioeconômico do Estado, buscando maior eficácia das despesas fiscais concedidas e evitar os erros de seu antecessor.

O Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás (PRODUZIR), estabelecido pela Lei n. 13.591/2000, que veio substituir o Fomentar, tem como meta social contribuir para a expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, visando estimular a realização de investimentos, renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, sobretudo, na geração de emprego e renda, bem como objetivando a redução das desigualdades sociais e regionais.

O Programa Produzir serve-se de vários instrumentos para a consecução de seus objetivos. Em relação à assistência fiscal e financeira destinados à realização de projetos industriais de iniciativa do setor privado, destacam-se as seguintes modalidades: **i)** incentivos fiscais; **ii)** concessão de empréstimos e financiamentos; **iii)** participação acionária; **iv)** prestação de garantias; e **v)** outras formas de assistência financeira a critério do Conselho Deliberativo do PRODUZIR, consoante se observa dos artigos 2º e 3º desta lei.¹⁴⁴

¹⁴³ Alexandre Rezende SILVA. **O programa Produzir – Goiás e o impacto na promoção de emprego, renda e arrecadação local.** Dissertação (Dissertação em Ciências Contábeis) - UFG. Goiânia, 2018, p. 30.

¹⁴⁴ Sublinhe-se que o ordenamento jurídico tributário do Estado de Goiás reconhece como benefício fiscal a desoneração total ou parcial de sua receita proveniente de imposto, relacionada com incentivos fiscais concedidos em operações ou prestações futuras, segundo as atividades que lhe aprouve estimular (a). Nessa medida, para fins da legislação tributária goiana, compreende-se como benefício fiscal a isenção, a redução de base de cálculo do imposto, o crédito outorgado, a manutenção de crédito, a devolução total do imposto (b), bem como "... equipara-se a benefício fiscal e sujeita-se às exigências para este requeridas, a concessão, sob qualquer forma, condição ou denominação, de quaisquer outros incentivos, benefícios ou favores, dos quais resulte, direta ou indiretamente, dilação do prazo para pagamento do ICMS ou exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação



Conforme vem estabelecido no artigo 2º da Lei n. 13.591/2000, o programa PRODUIR tem por escopo socioeconômico fomentar a “... expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais.”

O programa PRODUIR ampliou os favorecimentos tributários aos contribuintes, sobretudo, no que toca à quitação dos financiamentos. Gradativamente, o benefício fiscal do programa PRODUIR incorporou novos subprogramas, tais como o Teleproduzir, Centroproduzir, Tecnoproduzir, Logproduzir e Comexproduzir, atendendo um espectro cada vez maior de segmentos econômicos que tem como base tributária o consumo, sejam em operações com bens móveis, sejam nas prestações de serviços.¹⁴⁵ Aludidos subprogramas visaram impulsionar o setor de telecomunicação, as micro e pequenas empresas, comércio exterior, tecnologia e logística.

Com base em levantamentos secundários (SILVA, 2007, p. 164), Vinícius Almeida¹⁴⁶ sentenciar que o programa PRODUIR, em termos gerais, financia a parcela mensal do ICMS, em até 73%, devidos pelas empresas subvencionadas. Isto é, retêm e pagam, mês a mês, 27% do ICMS devido. Aliás, mesmo esta parcela de saldo devedor do imposto financiado pode ser concedido um desconto que varia entre 30% a 100%, a depender do grau de prioridade do projeto industrial. A empresa beneficiária tem a faculdade de pagar em espécie ou abater o seu débito tributário remanescente do financiamento por meio de benefício social prestado, tais como criando escola, creches e outras contraprestações de natureza social. Em suma, é inteiramente factível que, por meses a fio, a empresa beneficiária deixe de recolher um centavo sequer de crédito tributário para o Erário do Estado de Goiás.

Registre-se que, conforme a Nota Técnica n. 01/07¹⁴⁷ da Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária, da SEFAZ/GO, desde o início dos anos 90, o Estado de Goiás publicou mais de 120 (cento e vinte) diplomas legais disciplinadores de estímulos tributários. E é de se pasmar, pois esses noveis jurídicos visaram adaptar-se, em sua maior parte, às situações singulares de determinados contribuintes interessados em investir no Estado de Goiás. Denotando um misto de perplexidade, apelo e revolta, aludida nota denuncia que:

[...] Em muitos casos as modificações afastam por completo o incentivo dos princípios que lhe serviram de suporte inicialmente, trazendo, em consequência, vantagem para alguns contribuintes às custas de prejuízos para outros tantos.¹⁴⁸

ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro”, conforme artigo 42 da Lei n. 11.651/91 (Código Tributário Estadual - CTE). (a) Artigo 39 da Lei n. 11.651/91 (Código Tributário Estadual - CTE) (b) Isenção (artigos 6º e 7º), Redução da base de cálculo (artigos 8º e 9º), Crédito outorgado (artigos 10, 11, 11-A, 12), Parcelamento do crédito (artigo 13), a manutenção de crédito (artigos esparsos), a devolução total ou do imposto, todos do Anexo IX, do Regulamento do Código Tributário Estadual - RCTE - Decreto n. 4.852/97.

¹⁴⁵ Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária. SEFAZ/GO. **Nota Técnica n. 01/07**. 2007, p. 03.

¹⁴⁶ Vinícius Oliveira de ALMEIDA. **Desenvolvimento-emancipação: o caso dos incentivos fiscais do setor automobilístico no Estado de Goiás**. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento, 2014, p. 107.

¹⁴⁷ Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária. SEFAZ/GO. **Nota Técnica n. 01/07**. 2007, p. 03.

¹⁴⁸ Ibid., p. 03.



O estudo, apresentado nessa Nota Técnica 01/07, elaborado pela Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária, da SEFAZ/GO, analisou as características, os pontos positivos e negativos, bem como fez recomendações de medidas corretivas em 27 (vinte e sete) programas de favorecimentos tributários instituídos no Estado de Goiás, desde os que se ocupam de destinar créditos especiais a contribuintes até às sólidas e robustas políticas de subvenções tributárias do Estado, como o Produzir e seus subprogramas e mesmo o Fomentar.¹⁴⁹ Percebe-se, claramente, que, nos apontamentos consignados na referida nota, a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás está mais preocupada com a eficiência econômica da arrecadação dos programas de incentivos fiscais do que com a promoção de justiça social que deles poderia advir ou incrementar.

Outra questão obscura, nesse estudo, é a não apresentação dos métodos e procedimentos utilizados para chegar aos resultados a que obtiveram, tornando suas proposições genéricas, quando não vagas, fluídas, transcendentais em demasia, uma vez que suas assertivas não têm correspondência com a realidade socioeconômica a que se referem por ausência de bases de dados informacionais que atestem suas afirmações.

Assim, constata-se que, em relação aos pontos negativos, a referida Nota Técnica 01/07 observou que 03 (três) subvenções tributárias do Estado de Goiás são consideradas “recursos públicos aplicados em investimentos privados que muitas vezes nem deles necessitam”; outros 02 (dois) podem ter “aplicação à mercadorias adquiridas para comercialização”, que destoam dos fins de uma política de incentivo fiscal, uma vez que brinda o contribuinte de direito, beneficiário da benesse tributária, com um favor fiscal em detrimento da população e à custa do contribuinte de fato, que arca com o ônus tributário e banca essa farra com o dinheiro público; e a observação negativa campeã do estudo e que mais foi consignada nos incentivos fiscais ofertados aos contribuintes estabelecidos no Estado foi a de causar “repercussão negativa na arrecadação”, verificado esse ponto negativo em 18 (dezoito) dos 27 (vinte e sete) existentes, ainda que o trabalho não apresente a metodologia científica de cálculo ou pelo menos indicasse a base informacional de que se valeu para chegar a essa conclusão, essa situação é extremamente preocupante.

Inúmeros pontos negativos foram destacados no estudo dos benefícios fiscais do Governo do Estado de Goiás, levantados pela Nota Técnica 01/07, elaborada pela Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária, da SEFAZ/GO, tais como acirramento da guerra fiscal, o benefício fiscal não trouxe a redução esperada do preço para o consumidor final e há a recomendação no estudo, como medida corretiva, de “revogar o benefício” de 13 (treze) dos 27 (vinte e sete) existentes no Estado. Esses dados, embora sem se esmerar e apoiar em métodos científicos para validação de seus resultados, no mínimo, denotam a forma abusiva como os incentivos fiscais têm sido concedidos e o quanto os direitos fundamentais estão deixando de serem usufruídos pelos cidadãos goianos com a transferência dos já escassos recursos financeiros para o controle privado, por conta da irresponsabilidade de nossos agentes políticos.

¹⁴⁹ Ibid., p. 07-37.



Observa Alexandre Silva, por seu turno, que os estudos voltados à análise do impacto socioeconômico do programa PRODUIR serviram-se de dados relacionados à quantidade de empregos a serem criados e ao montante dos incentivos a serem realizados pelos projetos apresentados para se qualificarem à concessão pela Comissão do Programa. Salienta ainda que os resultados da avaliação ficaram comprometidos em virtude da ausência de informações, até mesmo pelos órgãos do Governo, cujos dados retornados da pesquisa socioeconômica poderiam ser mais consistentes se os administradores públicos lançassem mãos de ferramentas de controle mais efetivas voltadas às análises do custo-benefício das desonerações tributárias despendidas pelo programa.¹⁵⁰

Denuncia ademais Alexandre Silva, em seu estudo, que, no ano de 2014, verificou-se que mais de 100 empresas goianas foram auditadas, em 36 municípios distintos, com vista a avaliar o retorno socioeconômico provocado por esses beneficiários do programa PRODUIR. Constatou-se que as empresas assistidas pelo programa se encontram concentradas na região central do Estado, sobretudo, em sua região Sul. A região Norte de Goiás foi a que teve menos assistência do programa PRODUIR. Os incentivos e objetivos do programa Produzir passaram ao largo da maioria dos municípios do Estado de Goiás, não lhes proporcionando a menor assistência. Em face dessa perspectiva negativa, questiona-se o poder eficaz de fomento socioeconômico do programa, o qual visou diversificar e dinamizar a indústria goiana, sobretudo, em seu escopo de levar desenvolvimento industrial à região Norte do Estado.¹⁵¹

No que toca aos incentivos fiscais do setor automobilístico no Estado de Goiás, Vinícius Oliveira de Almeida¹⁵², em sua dissertação de mestrado, dedica tópico específico para tratar das táticas utilizadas pelas montadoras transnacionais de veículos, nem um pouco éticas, para influenciar governos na implantação de suas políticas de desenvolvimento industrial, envolvendo-os numa teia de dependência e subserviência de seu capital. Denuncia que esse *modus operandi* é determinante na forma como são instituídas essas políticas públicas, tidas por muitos como visando ao desenvolvimento socioeconômico.

Vinícius Almeida¹⁵³ colaciona, em seu trabalho, uma denúncia feita pelo presidente do Sindicato dos Funcionários do Fisco do Estado de Goiás (Sindifisco), Belmiro Rosa Borges, no periódico Diário da Manhã, onde esse sindicalista revela o generoso benefício fiscal de 3,9 bilhões de reais do denominado crédito tributário devorador de ICMS, a saber, o crédito outorgado, concedidos pelo Governo de Goiás à montadora Caoa-Hyundai em troca da geração de 1.100 postos de trabalhos a serem criados. Aludida empresa, contentíssima com vultosa soma dessa benesse fiscal, doa um milhão de reais para a campanha de reeleição do governador da época, denotando tamanho gesto de “filantropia financeira” como forma de reconhecimento.

¹⁵⁰ Alexandre Rezende SILVA. **O programa Produzir – Goiás e o impacto na promoção de emprego, renda e arrecadação local.** Dissertação (Dissertação em Ciências Contábeis) - UFG. Goiânia, 2018, p. 32.

¹⁵¹ Ibid. p. 33.

¹⁵² Vinícius Oliveira de ALMEIDA. **Desenvolvimento-emancipação: o caso dos incentivos fiscais do setor automobilístico no Estado de Goiás.** Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento, 2014, p. 66.

¹⁵³ Ibid., p. 71.



Esta condenável prática pode ser confirmada pelo recibo eleitoral 45000102284, via transferência eletrônica, constatável no site do TRE/GO.¹⁵⁴

Segundo Vinícius Almeida, não pairam dúvidas que o modo de atuação das empresas do setor automobilístico, seja em âmbito internacional quanto regional, influencia a forma como as políticas públicas de desenvolvimento industrial são instituídas pelos governos. Em relação ao Estado de Goiás, as diretrizes de fomento à industrialização, lastreadas em acentuada erosão da base tributária do ICMS, devem ser levadas em consideração como fator determinante a evidenciar a sensibilidade e vulnerabilidade estatal em face do capital estrangeiro.¹⁵⁵

A sociedade goiana tem sido bombardeada por informações desconstruídas quanto às reais perdas de benefícios sociais ou com a ausência de prestação de serviços públicos de qualidade com essa contínua prática de concessão das benesses fiscais sem que haja o mínimo controle das instituições públicas constitucionalmente instituídas no Estado brasileiro para resguardarem-se de políticas públicas ruins, que mais sangram o erário, ineficientes economicamente, iníquas na partilha do bolo da arrecadação tributária e, sobretudo, causadoras de injustiça social.

Recentemente, o periódico de maior circulação no Estado de Goiás divulgou uma matéria, na página 4, Notícias/Economia, intitulada “Renúncia do estado totaliza R\$ 255 bi”, da articulista Andreia Bahia. Relata em sua matéria que os “... contratos do programa Produzir firmados nos últimos 16 anos pelo governo de Goiás preveem uma renúncia de ICMS na ordem de R\$ 255 bilhões”. Observa que, nesse período, 1.893 empresas estabeleceram contrato com o governo para que se instalassem no Estado, cujo mote de atração fora os estímulos tributários ofertados pelos programas goianos, os quais concederam incentivos fiscais de até 73% do ICMS de recolhimentos tributários renunciados. Em compensação, as empresas comprometeram-se investir R\$ 43 bilhões, isto é, 1/6 (um sexto) do que o governo antevê de renúncia tributária, bem como penhoraram em gerar 212 mil postos de trabalho no decorrer dos contratos. Caso tais empregos sejam efetivados, denuncia o artigo que “... cada emprego teria custo aproximado de R\$ 1,2 milhão, segundo dados da Secretaria do Desenvolvimento (SED/GO)”.

Consta no artigo que, em 2016, 66 (sessenta e seis) contratos novos foram celebrados no âmbito do programa PRODUIR, acarretando uma renúncia de R\$ 8 bilhões e a geração de 3 mil empregos. O ano de 2003 bateu o recorde de contratos de benefícios fiscais aprovados, no total de 293 firmados com o governo. Todavia, o ano de 2007 levou o prêmio de maior

¹⁵⁴ Contudo, pela atual legislação eleitoral, esse comportamento espúrio das empresas transnacionais, pelo menos formalmente, está por ora proibido, tendo em vista a instituição do Fundo Especial para Financiamento de Campanha (FEFC), pois, caso os cidadãos estejam interessados em contribuir para a campanha eleitoral de seus candidatos, poderão fazer por meio de transferência bancária, com a identificação do seu número no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), seja mediante depósito pessoal ou via financiamento coletivo pela Internet, conforme Resolução TSE n. 23.607/2019. Todavia, nada impede que essa prática imoral seja pulverizada em inúmeros contribuições por pessoas físicas “laranjas”.

¹⁵⁵ Vinícius Oliveira de ALMEIDA. **Desenvolvimento-emancipação: o caso dos incentivos fiscais do setor automobilístico no Estado de Goiás**. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento, 2014, p. 73.



exercício fiscal de renúncia tributária, ou seja, a perda de receita tributária da ordem de R\$ 48 bilhões de ICMS, algo em torno de R\$ 4 bilhões de renúncia de imposto por mês.¹⁵⁶

Sentencia Flávio Rodovalho, assessor jurídico da Associação Pró-Desenvolvimento Industrial de Goiás (Adial), que não é possível avaliar o Produzir com base nos contratos, visto não retratar o real panorama da atualidade e finaliza com a observação de que o “... impacto econômico do programa é altamente favorável” e não se deve focar tão-só na árvore, mas no todo da floresta. Por sua vez, o superintendente Executivo da Receita da Sefaz/GO, Adonídio Neto Vieira Júnior, consigna que muito mais que empregos e do fomento da economia local, o Produzir possibilita obter receita de impostos que não adviria caso não houvesse esse programa. Em arremate, observa que os investimentos não seriam atraídos de outra forma e acresce que os novos estabelecimentos empresariais “aumentam o repasse dos tributos da União”, tais como o IPI, o Imposto de Renda, assim como a parcela do ICMS não incentivada com o estímulo tributário.¹⁵⁷

Contudo, os desencontros de informações são tantos que as Secretaria de Desenvolvimento e Secretaria da Fazenda (SEFAZ/GO) do Governo de Goiás contrabatem-se em divergências com os números e os resultados dos programas de favorecimento fiscal do Estado. A SEFAZ/GO estima uma renúncia fiscal de R\$ 7,6 bilhões por ano; já SED/GO trabalha com uma perda de receita fiscal bem mais módica, na casa de R\$ 1,4 bilhão por ano, conforme dados colhidos da matéria do periódico citado, circulado num sábado, no dia 19 de agosto de 2017.¹⁵⁸ Em verdade, o que se denota dessas contradições dos próprios órgãos oficiais do Estado de Goiás é que eles não têm um controle preciso dos programas de assistência do governo, lastreados em gastos tributários.

Essas notícias oficiais apologéticas e de renúncia fiscal padecem de validade científica, sejam consideradas em sua perspectiva positiva ou negativa, posto ocultarem a metodologia empregada para chegar a tais resultados. Então, são mais proposições vagas, etéreas, transcendentais, recheadas de conceitos circulares sem a menor correspondência com a realidade socioeconômica a que se referenciam, pois não se deram o menor trabalho de demonstração empírica daquilo que sustentam. Em suma, são imprestáveis do ponto de vista científico, mas não podem ser de todo desconsideradas, mesmo que não se fie nelas por conter relativa verdades científicas, servem para revelar a completa e profunda ignorância que se encontra a sociedade goiana acerca de como os seus escassos recursos estão sendo cuidados, seja para o bem ou para o mal e, sobretudo, deixa transparecer, pelos números apresentados, que o Estado de Goiás tem se portado como um dos mais agressivo, contumaz e benevolente em sua política extrafiscal de renúncia tributária.

A partir de dados secundários, Alexandre Silva averba também esses mesmos dados controvertidos acerca das renúncias tributárias no Estado, com base nos autores que deram sustentação e fundamentação à sua dissertação. Pontua que os pesquisadores A. R. T. CHAVES (2009) e A. P. X. AMARAL (2016) alegam que os incentivos fiscais, em seus respectivos

¹⁵⁶ Andreia BAHIA. Renúncia do estado totaliza R\$ 255 bi. **O Popular**, Goiânia, p. 4, Notícias/ECONOMIA, ago.2017.

¹⁵⁷ Ibid., p. 4.

¹⁵⁸ Ibid., p. 4.



estudos, possibilitaram que grandes multinacionais instalassem o seu parque industrial no município de Catalão, fomentando o crescimento do polo-químico e metalomecânico; também outros significativos empreendimentos empresariais foram assentados no município de Rio Verde, atraídos pela qualidade da terra do lugar, levando inovação tecnológica e insumos; o setor de laticínio se fez presente em Morrinhos e Bela Vista; e, nos municípios de Goiânia e Aparecida de Goiânia e Anápolis, desenvolveram-se o polo farmacêutico e a atividade econômica de distribuição de móveis.¹⁵⁹

Em contraposição ao sustentado pelos autores citados, Alexandre Silva consigna, também apoiando-se em dados secundários, que a pesquisadora N. C. LAURIAS (2013) observa, em seu estudo, que a criação de vagas de trabalho, no Estado de Goiás, no decorrer dos programas de assistência do governo por meio das renúncias fiscais, em que pese houvesse números positivos de geração de postos laborais, verificou-se um aumento na queda de empregos formais. Nesse sentido, ela infere que, a princípio, o programa de desoneração apresente dados positivos nesse quesito, mas, se considerado em longo prazo, os impactos de retorno socioeconômico revelam como negativos, criando uma falsa ilusão de ser promissor. No mesmo sentido, E. S. ARAÚJO sentencia, em sua pesquisa, que os programas de desoneração fiscal, na forma em que estão estruturados, perderam toda sua capacidade eficaz de fomento socioeconômico para o Estado, havendo a necessidade de “... repensar a forma de atração do investimento privado que contemple aspectos qualitativos como diversificação da estrutura produtiva, internalização das cadeias produtivas e melhor distribuição dos investimentos no território goiano.”¹⁶⁰

De igual modo, Alexandre Silva ressalta, com suporte na pesquisa de E. B. BORGES (2014), que, em relação ao Programa PRODUIR e, a despeito dos programas de incentivos fiscais do Estado de Goiás terem apresentado resultados positivos em relação à criação de postos de trabalho, as empresas beneficiárias desse programa instalaram-se em regiões mais desenvolvidas, já possuidoras de infraestrutura básica, denotando o modelo de concentração capitalista, que discrimina negativamente extensas áreas do território goiano, despidas das mesmas vantagens de infraestruturas.¹⁶¹

Em resposta à hipótese 3, a qual procurou verificar se a renúncia tributária do ICMS, decorrente da implantação do Programa PRODUIR - Goiás, teria o condão de impactar positivamente a arrecadação dos tributos locais, os estudos, empreendidos por Alexandre Silva, possibilitaram afirmar que aludido programa não foi capaz de aumentar a arrecadação local, chegando ao mesmo resultado de outros pesquisadores colacionados em sua dissertação de mestrado, tais como Bartik (2003), Ferreira e Oliveira (2009), Prillaman e Meier (2014) e Torres (2012). Todavia, e no mesmo sentido desses autores, também não é possível sustentar

¹⁵⁹ Alexandre Rezende SILVA. **O programa Produzir – Goiás e o impacto na promoção de emprego, renda e arrecadação local.** Dissertação (Dissertação em Ciências Contábeis) - UFG. Goiânia, 2018, p. 33.

¹⁶⁰ Alexandre Rezende SILVA. **O programa Produzir – Goiás e o impacto na promoção de emprego, renda e arrecadação local.** Dissertação (Dissertação em Ciências Contábeis) - UFG. Goiânia, 2018, p. 33-34.

¹⁶¹ Ibid.p. 43.



que as desonerações fiscais, decorrentes da assistência governamental, causem impacto negativo na arrecadação local.¹⁶²

Alexandre Silva observa que a validade e confiabilidade dos resultados encontrados poderiam refletir com maior segurança a realidade do objeto estudado, se não fosse a falta de dados relacionada ao número de empresas beneficiárias do Programa, que não foram avaliadas anualmente para saber se os objetivos pactuados pelo Estado, para serem assistidas pela benesse fiscal, foram atingidos, bem como se outras tantas que sequer foram avaliadas desde o início do gozo de seu benefício. Se os procedimentos de avaliação tivessem sido trabalhados com maior rigor e a cobertura atingisse um espectro maior do número de beneficiados, consistiriam em dados que auxiliariam para estancar a perda de receita, sobretudo, em relação aos inadimplentes com as cláusulas contratuais dos favores fiscais, que teriam sido penalizados de forma tempestiva e exemplar. Porém, o Estado, ao renunciar parcela significativa da receita tributária, provocou o comprometimento dos recursos disponíveis e necessários para que fossem alocados em escolas públicas de qualidade, universidades, programas de extensão acadêmica, pavimentação da malha rodoviária, segurança pública e, de um modo geral, toda a infraestrutura básica.¹⁶³

Para que se possa ter uma ideia do grau de dificuldade em acessar dados, obter documentos e colher informações acerca dos programas de benefícios fiscais no Estado de Goiás, tornando o trabalho e estudo da verificação e avaliação da amplitude da renúncia fiscal um desafio quase impossível de ser almejado, Vinícius Almeida evidencia, em sua dissertação, a dimensão da influência dos interesses político-econômicos na formatação dos estímulos tributários, denotando a postura do poder público sempre servil e laica ao capital transnacional, tendo em vista que este interesse é considerado como um bem absoluto, sacrossanto, acima do bem comum. Ainda no que toca à dificuldade de coleta de dados e à falta de transparência na concessão das benesses fiscais, denuncia a deliberada intenção dos órgãos oficiais do Estado em não dar transparência à forma como são celebrados os incentivos fiscais para o setor automobilístico, pois seus Termos de Acordos de Regimes Especiais (TARE's) são guardados a sete chaves, a ponto de não se poder precisar em qual programa de desoneração tributária as empresas do setor de automotores estão enquadradas, haja vista que sequer são publicados no Diário Oficial do Estado.¹⁶⁴

A FEBRAFITE (Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais) noticia, em seu site oficial, no artigo “Estados ampliam benefícios, mas receita cresce abaixo da renúncia” no período de 2012 a 2018. Os gastos tributários dos Estados cresceram 15,3%, em contrapartida a arrecadação do ICMS aumentou tão-só 2,2%. Estes dados compreendem as renúncias fiscais de 18 estados-membros e o Distrito Federal, correspondendo a 92% dessa figura tributária. Nesse universo de unidades subnacionais analisado, o ICMS

¹⁶² Alexandre Rezende SILVA. **O programa Produzir – Goiás e o impacto na promoção de emprego, renda e arrecadação local.** Dissertação (Dissertação em Ciências Contábeis) - UFG. Goiânia, 2018, p. 72.

¹⁶³ Ibid. p. 72-3.

¹⁶⁴ Vinícius Oliveira de ALMEIDA. **Desenvolvimento-emancipação: o caso dos incentivos fiscais do setor automobilístico no Estado de Goiás.** Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento, 2014, p. 72, 98.



abdicado, em relação ao recolhimento total desse imposto aumentou de 16,5%, em 2012, para 18,6%, no ano passado. A despeito do Estado de Goiás figurar em 2º lugar no *ranking* dos maiores gastos tributários, perdendo tão-só para o Estado do Amazonas, em relação às 19 unidades parcelares pesquisadas, apresentou um ligeiro decréscimo, caindo de 51,1%, em 2012, para 49,9%, em 2018, conforme Fonte: Orçamento anual dos Estados.¹⁶⁵

Esses dados vêm confirmar a atuação agressiva e contínua do Estado em manter os seus programas de favorecimentos fiscais em detrimento de todos os estudos e considerações teóricas consideradas dessa política de assistência governamental, causadora do efeito invertido, de cabeça para baixo, com forte viés de ocultação dos verdadeiros retornos socioeconômicos e inviáveis sob a análise custo-benefício. Como se não bastasse tudo isso, ressaí como um dos Estados que mais contribui para o acirramento da guerra fiscal.

4.4.2 O novo Programa de Benefícios Fiscais – PROGOIÁS

O novo estímulo tributário, batizado de PROGOIÁS, a ser implantado pelo Governo do Estado de Goiás, tem como objetivo substituir os atuais programas FOMENTAR e PRODUZIR, conforme consigna o Ofício Mensagem n. 101/2019/CC₁₆₆, que encaminha o projeto de lei para deliberação da Assembleia Legislativa.

O Programa de benefícios fiscais PROGOIÁS, a ser instituído, sob o mote de incentivar o desenvolvimento socioeconômico do Estado por meio da implantação, da ampliação e da revitalização de estabelecimentos industriais em seu território, tem por objetivo: **a)** incentivar a instalação e o desenvolvimento de empreendimentos industriais; **b)** expandir, modernizar ou diversificar os setores industriais; **c)** aumentar a competitividade dos contribuintes; **d)** impulsionar ou desenvolver a inovação e a renovação tecnológicas; **e)** incentivar a geração de emprego; **f)** reduzir as desigualdades sociais e regionais; **g)** estimular a formação ou o aprimoramento de arranjos produtivos locais; e **h)** ampliar o aproveitamento da cadeia produtiva existente no Estado, conforme estabelecem os artigos 2º e 3º de seu projeto de lei, encaminhado por meio do Ofício Mensagem 101/2019/CC₁₆₇ à Assembleia Legislativa do Estado de Goiás.

Podem ser beneficiárias do PROGOIÁS as empresas que desenvolvam atividades industriais no Estado e que sejam enquadradas no programa, bem como que realizem investimentos correspondentes à implantação de novo estabelecimento industrial, à ampliação de estabelecimento industrial já existente e à revitalização de estabelecimento industrial paralisado, consoante artigo 4º do aludido projeto de lei¹⁶⁸.

¹⁶⁵ Disponível em: <http://www.febrafite.org.br/febrafite-na-midia-estados-ampliam-beneficios-mas-receita-cresce-abaixo-da-renuncia/>. Acesso em: 20 jan.2020.

¹⁶⁶ Processo Legislativo n. 2019007551

¹⁶⁷ Processo Legislativo n. 2019007551

¹⁶⁸ Processo Legislativo n. 2019007551



Concede-se às empresas beneficiárias do PROGÓIÁS crédito outorgado do ICMS, nos percentuais de 67%, para empreendimentos localizados em municípios prioritários; e 64%, para os demais; aplicáveis sobre o valor positivo resultante do confronto da apuração dos débitos e dos créditos do imposto, relacionados às operações com produtos de industrialização própria incentivada pelo programa, conforme previsto no artigo 5º do projeto de lei.¹⁶⁹

O programa estabelece também algumas atividades econômicas que estão vedadas de usufruírem da benesse fiscal, como, a título de exemplo, as usinas de álcool, frigoríficos, artefatos de madeiras, torrefação de café, construção civil, geradoras de energia elétricas, dentre outras. Todavia, a critério do Chefe do Poder Executivo, fundado no interesse econômico, social e fiscal, aludidas vedações podem ser afastadas, conforme artigo 6º do referido projeto de lei.¹⁷⁰

O novo Programa PROGÓIÁS, a despeito de seus percentuais do crédito outorgado do ICMS serem nominalmente menores aos concedidos nos programas FOMENTAR e PRODUIR e, por isso, seja salutar em termos de contenção da renúncia fiscal, conforme disciplina o artigo 5º do projeto de lei, torna-se inócua essa redução do valor do imposto emprestado, tendo em vista que concede às empresas beneficiárias de usufruírem de outras renúncias tributárias, inclusive as inscritas no FOMENTAR e no PRODUIR, consoante artigo 19, § 2º, inciso III¹⁷¹, do projeto de lei do Programa PROGÓIÁS e igualmente preconizado no Ofício Mensagem n. 101/2019/CC¹⁷², encaminhado à Assembleia Legislativa.

Desse modo, o PROGÓIÁS, ao possibilitar as empresas migrantes e aos novos estabelecimentos enquadrados no novo programa acumularem mais favores fiscais constantes da legislação tributária, permite que os estabelecimentos beneficiários possam ter privilégios tributários em patamares iguais ou até maiores aos concedidos ao FOMENTAR e ao PRODUIR. Assim, o objetivo do PROGÓIÁS de reduzir a agressiva renúncia fiscal existente, acaba por catalisá-la, acirrando ainda mais a insustentável erosão da base tributária do ICMS e, por corolário, provoca maiores desequilíbrios nas contas públicas do Estado.

Sublinhe-se, por oportuno, que a Lei Complementar n. 160/2017 e o Convênio ICMS 190/2017, quanto aos quais o Programa PROGÓIÁS se vale para lhe imprimir pigmentos de legalidade e legitimidade, estão sendo alvos de pedido de declaração de inconstitucionalidade de vários de seus dispositivos pelo Governador do Estado do Amazonas, em sede de ADI 5.902/AM, sobretudo, em relação às normas constantes de seu artigo 3º, § 2º, incisos I, II, III, IV e V, e § 3º, que autorizam a concessão de isenções, incentivos e a benefícios fiscais, bem como permitem a prorrogação dessas aludidas benesses tributárias aos já existentes.

¹⁶⁹ Processo Legislativo n. 2019007551

¹⁷⁰ Processo Legislativo n. 2019007551

¹⁷¹ **Art. 19.** Os contribuintes industriais enquadrados nos programas **FOMENTAR** ou **PRODUIR**, inclusive os enquadrados nos subprogramas **MICROPRODUIR** ou Incentivo à Instalação de Empresas Industriais Montadoras no Estado de Goiás - PROGREDIR, **podem migrar para o PROGÓIÁS.** (...) § 2º **Serão garantidas ao estabelecimento migrante:** (...) **III** - a fruição de benefícios fiscais cuja concessão tenha sido condicionada ao enquadramento do beneficiário nos programas FOMENTAR ou PRODUIR, observados os prazos, limites e condições previstos na legislação tributária específica, **sem prejuízo do disposto no art. 7º.** (grifou-se)

¹⁷² Processo Legislativo n. 2019007551



Ademais, como observado acima no tópico “4.4 Os gastos tributários em relação ao ICMS”, o Ministério Público Federal, na pessoa da Procuradora-Geral da República, Raquel Elias Ferreira Dodge, manifestou pela procedência do pedido de inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Complementar 160/2017 retro citados e das normas do Convênio ICMS 190/2017, formulado pelo Governador do Estado do Amazonas, cujos argumentos contrários a esses diplomas normativos são bastantes consistentes e fundamentados sob a perspectiva constitucional tributária, notadamente no potencial ruinoso que aludidos noveis jurídicos podem acarretar à harmonia do pacto federativo, à livre concorrência, à isonomia tributária etc.

Em verdade, são consideráveis as chances e de alta probabilidade que o Programa PROGOIÁS poderá ter o mesmo destino que tiveram os programas FOMENTAR e PRODUIR, a saber, de ser aditado na ADI 2.441/GO, por possível nódoa de ser inconstitucional. Esta ação direta de inconstitucionalidade fora proposta pelo Governador do Estado de São Paulo contra diversos dispositivos das leis instituidoras dos programas FOMENTAR e PRODUIR pelo flagrante desrespeito aos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, letra “g” da Constituição Federal, violando de plano os princípios da isonomia tributária, da uniformidade geográfica, da livre concorrência, da harmonia do pacto federativo e da proibição da vinculação da receita de impostos ao conceder benefícios às empresas goianas.

Essa assertiva não se trata de mera especulação ou vaticínio de um místico, pois, por servir-se dos mesmos abrigos fiscais dos programas FOMENTAR e PRODUIR, como vem destacado no próprio Ofício Mensagem n. 101/2019/CC, encaminhado à Assembleia Legislativa, ao sustentar que “... os incentivos do FOMENTAR ou do PRODUIR são conferidos na forma de financiamento e estão sujeitos a adiantamento de 10% (dez por cento) (PRODUIR) sobre o valor do empréstimo, assim como aos juros de 0,2% (dois décimos por cento) ao mês, há equivalência com os percentuais do crédito outorgado no PROGOIÁS, nominalmente menor.”

No Ofício Mensagem n. 101/2019/CC, encaminhado à Assembleia Legislativa, o Governador do Estado de Goiás informa que o projeto de lei do Programa PROGOIÁS está dispensado de apresentar o impacto financeiro estabelecido no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000 – LRF). Como assaz observado acima no tópico “4.4 Os gastos tributários em relação ao ICMS”, o artigo 4º da Lei Complementar federal n. 160/2017 foi a norma jurídica mais repudiada pelo Governador do Estado do Amazonas na ADI 5.902/AM, posto que ofende o princípio da transparência ao dispensar que os projetos concessivos de benesses fiscais fiquem desobrigados de apresentarem o impacto financeiro a que exige o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000).

Nessa medida, no que toca ao denunciado artigo 4º da LC 160/2017, que afasta as restrições decorrentes das imposições do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), o qual exige que a concessão ou a ampliação de incentivos de natureza tributária, que acarrete a renúncia de receita, deve ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, a Procuradora-Geral da República, em sua manifestação nos autos da ADI 5.902/AM, ressalta que aludida exigência de estimativa do impacto financeiro foi alçada



a *status* de norma de estatutura constitucional a partir da promulgação da Emenda Constitucional 95/2016. Referida emenda constitucional estabeleceu o novo regime fiscal.¹⁷³

O artigo 113 do ADCT, incluído por essa emenda, estabelece que a “... proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.” Assevera também a Procuradora-Geral que o propósito não fora outro senão o de buscar o equilíbrio entre as receitas e despesas públicas, sobretudo, na análise do impacto financeiro decorrentes de inovações normativas que possam comprometer o futuro com déficits das contas públicas, inflação, juros altos, desemprego e todas as consequências ruinosas que possam delas advirem, cujos ônus serão suportados pelas futuras gerações. Ademais, referidas exigências estipuladas pela EC 95/2016, em última análise, prestigia a transparência e a responsabilidade fiscal na seara do processo político decisório.¹⁷⁴

Consoante assentado alhures, o estudo apresentado pela Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados acerca do Novo Regime Fiscal (NRF), encartado ao ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n. 95/2016 (EC 95/2016), destaca que tanto a EC 95/2016 quanto a LRF estabelecem a quantificação dos impactos fiscais decorrentes de proposições legislativas, em apreço à transparência em relação ao “quanto custa o que estamos votando?” e o planejamento quanto a saber se “temos espaço fiscal para viabilizar o que se propõe?”, no âmbito do processo político decisórios. Nessa toada, vale consignar que o artigo 113 do ADCT/1988, além de conter previsão constitucional nos moldes do que vem estabelecido no artigo 14 da LRF, tem um alcance de aplicação normativa bem mais extenso do que a LRF.

Nesse sentido, haja vista que as renúncias de receitas a serem levantadas não se cingem às de natureza tributária, como exige o artigo 14 da LRF, e as despesas obrigatórias não se restringem às de caráter continuado, decorrentes de leis ou atos normativos, consoante o artigo 17 da LRF, tem-se que, nesse novo regime fiscal, as despesas obrigatórias derivadas de propostas de emendas à constituição devem constar na estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Acrescente-se que a LRF exige não só as estimativas de impacto financeiro-fiscais, mas, concomitantemente, a indicação de medidas de compensação.¹⁷⁵

Nesse enquadramento lógico-jurídico, tendo em conta as constitucionais exigências impostas aos projetos de lei de benefícios fiscais quanto à necessidade de levantamento das estimativas de renúncia tributária e dos demonstrativos de como compensá-las, o Programa PROGÓIAS terá grande probabilidade de que seja declarado inconstitucional, por perseverar nos mesmos vícios de forma e substância de seus predecessores. Isto porque esse novo programa goiano de desoneração tributária contém normas dispensando essas obrigações e outras que insistem na reinstituição e implantação de programas de subvenções fiscais, com ostensivos vícios de inconstitucionalidade, consistindo em meras normas replicadas,

¹⁷³ Ibid., p. 14-15.

¹⁷⁴ Ibid., p. 15.

¹⁷⁵ **Novo Regime Fiscal: análise de impacto e compatibilidade de proposições legislativas.** Estudo Técnico nº 11/2017. Consultores: Antonio Carlos d'Avila Carvalho Junior e Paulo Roberto Simão Bijos. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/ET11_2017.pdf. Acesso em: 25 mai.2020, p. 4-5.



encontráveis em programas de incentivos tributários de outros estados-membros que já foram declarados inconstitucionais pelo STF por não atenderem a essas exigências.

Cabe consignar que houve várias propostas de emendas modificativas ao projeto de lei do Programa PROGOIÁS. Contudo, todas elas foram rejeitadas pelo Deputado Paulo Trabalho, Relator do PROGOIÁS, Processo Legislativo n. 2019007551, fls. 70. Excetuam-se, a propósito, as concernentes ao início de contagem do prazo para começar a realizar os investimentos pelos beneficiários, que passa a ser a partir da fruição do crédito outorgado e não do mês seguinte ao da expedição do Termo de Enquadramento no PROGOIÁS (artigo 4º do projeto de lei) e quanto à matéria meramente de ordem estilística (artigo 6º do projeto de lei), formuladas pelo Deputado Bruno Peixoto, conforme Processo Legislativo n. 2019007551, fls. 53/55.

Ainda que as emendas modificativas, apresentadas pelos deputados estaduais, não passaram ou tocaram nem de raspão nos gritantes e ostensivos vícios de inconstitucionalidades desse novo programa de benefícios fiscais, sobretudo, os já aqui exaustivamente denunciados por descumprirem a exigência de estimativa do impacto financeiro, a qual fora catapultada a norma constitucional a partir da promulgação da Emenda Constitucional 95/2016, ao incluir no artigo 113 do ADCT/1988, instituindo o Novo Regime Fiscal e a indicação de medidas de compensação, exigida pela LRF, prevista no seu artigo 14, merecem ser ressaltadas as emendas modificativas dos Deputados Cairo Salim e Vinícius Cirqueira, bem como da Deputada Adriana Accorsi, por buscarem salvaguardar o Erário do Estado pelo não cumprimento das metas sociais penhoradas pelas empresas beneficiárias do PROGOIÁS.

O Deputado Cairo Salim propôs emendas modificativas ao projeto de lei do Programa PROGOIÁS, em seu artigo 5º, no intuito de obrigar as empresas beneficiárias de recolherem 3% do valor do benefício usufruído, como meio de garantir o Erário estadual na eventualidade delas não cumprirem as metas sociais pactuadas, cujos valores recolhidos serão devolvidos em 100% às empresas que cumprirem na íntegra o retorno socioeconômico estabelecido e em percentuais menores na proporção das metas sociais avançadas atingidas, consoante Processo Legislativo n. 2019007551, fls. 61/64. Ainda que o retorno socioeconômico seja de difícil mensuração, essa proposta de emenda modificativa do Deputado Cairo Salim deveria ser acatada e aprovada em Plenário, posto que visa garantir e tutelar o dinheiro público.

A Deputada Adriana Accorsi, com o mesmo esmero de seu colega acima, com vista à maior segurança jurídica e respeito ao princípio da legalidade, propôs emenda modificativa ao § 1º, do artigo 12 do projeto de lei, vez que esta norma exige, para o atingimento da meta de arrecadação em valor fixo ou mediante percentual de carga efetiva mínima das empresas beneficiárias, que aludidas metas sejam estabelecidas não por regulamento, que é uma fonte secundária do direito, mas por lei específica, que é fonte primária do direito, consoante Processo Legislativo n. 2019007551, fls. 65/68. Por essa proposta de emenda modificativa, a Deputada já merece o reconhecimento de todos os goianos por ser vigilante na tutela de princípios tão caros à integridade do sistema tributário.



Contudo, no § 2º, deste mesmo artigo, a Deputada Adriana Accorsi é mais condescendente para com as empresas beneficiárias, ao lhes permitirem prazos maiores para alcançarem as metas de arrecadação, isto é, a cada biênio ou a cada ano civil, quando o projeto de lei prevê a cada ano e a qualquer tempo, conforme Processo Legislativo n. 2019007551, fls. 65/68. Entende-se que, quanto menores os prazos de monitoramento das empresas, avaliação e verificação do quanto de renúncia fiscal está sendo gasto e o quanto de sua contrapartida está sendo efetivada, maiores serão as cautelas e garantias de não desperdício do dinheiro público e se a alocação do bolo arrecadado está sendo aplicado segundo as diretrizes estabelecidas no programa de benefícios fiscais.

E, por último, o Deputado Vinícius Cirqueira apresentou proposta de emendas modificativas em dois artigos do projeto de lei do Programa PROGÓIÁS, uma no artigo 11 e outra no artigo 13. No artigo 11 e no seu inciso II, o Deputado sugere que o parecer favorável, que condiciona a utilização do crédito outorgado de ICMS, pela empresa postulante ao PROGÓIÁS, fique a cargo da Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Serviços e com aprovação pelo Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás, conforme sugere no artigo 13, § 3º, e não que o parecer e o consequente enquadramento ao PROGÓIÁS fiquem sob o deferimento e o estudo de enquadramento da Secretaria de Estado da Economia. Observa, em sua justificativa, que aquela Secretaria dispõe de recursos humanos e técnicos, bem como estrutura física já existente, melhor adaptada para lidar com políticas públicas voltadas à implementação de industrialização no Estado, consoante se observa do Processo Legislativo n. 2019007551, fls. 59/60.

Cabe pontuar que, malgrado a proposta de emenda modificativa do Deputado Vinícius Cirqueira peque pelo radicalismo em excluir a Secretaria de Estado da Economia do processo de deferimento e deliberação de enquadramento ao Programa PROGÓIÁS, visto que é o órgão especializado do Estado que lida com a fiscalização e a arrecadação tributária e, até mesmo, porque tem significativa relevância no estudo e na forma como está sendo feita a alocação justa do bolo arrecadado,¹⁷⁶ aludida emenda modificativa do Deputado tem importância e deve ser reconhecida por denunciar o monopólio da análise e avaliação das políticas públicas de implantação e ampliação do parque industrial no Estado, concentrado na Secretaria de Estado da Economia. Denota presunção admitir que esta Secretaria tivesse toda a expertise necessária para lidar com tema tão complexo relacionado ao desenvolvimento à industrialização, auspiciado pelo poder público, sujeito às reflexões de toda ordem, sejam culturais, sejam de impactos ambientais, políticos e socioeconômicos.

É preciso ter a sobriedade que os servidores desta Secretaria não foram e não estão preparados, por si só, e não dispõem de estruturas e órgãos especializados de apoio para lidarem com questões tão complexas. Assim, quanto mais os *stakeholders*¹⁷⁷ envolvidos no processo,

¹⁷⁶ Se o fomento à política pública de implementação da industrialização no Estado fosse realizado tão-somente por subvenções diretas, via empréstimo público ou privado segurado pelo Poder Público, isto é, sem servir-se do sistema tributário, essa proposta não seria de toda desarrazoada.

¹⁷⁷ **Stakeholder:** “é uma pessoa ou grupo que possui participação, investimento ou ações e que possui interesses em uma determinada empresa ou negócio. O inglês *stake* significa interesse, participação, risco. Enquanto *holder* significa aquele que possui. *Stakeholder* também pode significar partes interessadas, sendo pessoas ou organizações que podem ser afetadas pelos projetos e negócios da empresa. Como exemplos de *stakeholders* imaginamos que estes estão relacionados aos projetos, e por isto, seriam gerentes, o patrocinador, a equipe e o



maiores e mais qualificadas serão os processos de monitoramento das empresas beneficiárias do PROGROIÁS. Recomenda-se que, no processo de deferimento, enquadramento, avaliação e verificação das metas socioeconômicas estabelecidas, pactuadas e alcançadas pelas empresas beneficiárias, sejam atribuídas a monitoramento do maior número de secretarias possível do Estado envolvidas, segundo suas respectivas expertises e num franco esforço de sinergia uma com as outras.

A elevada complexidade envolvendo as políticas econômicas, alicerçadas em benefícios fiscais, não pode prescindir da institucionalização de mecanismos de diálogo, a participação e interação com os diversos atores intervenientes do fenômeno regulatório, com vista a prevalecer a composição de interesses e conflitos característica da democracia, seja com a atuação de entes representativos eleitos, seja, igualmente, com a participação de órgãos, instituições e outros representantes sociais também legítimos.

4.5 Algumas sugestões de avaliação preliminares de necessidade e *design* de programas de gastos tributários

Os autores Stanley Surrey e Paul McDaniel destacam a importância de se fazer avaliações preliminares de necessidade e *design* do programa de despesas fiscais. Nesse sentido, observam que um programa de assistência governamental deve atender as seguintes questões: **i)** Qual o custo envolvido na implementação do programa de subvenção fiscal? O custo envolvido é compatível com os objetivos almejados e as prioridades orçamentárias gerais? Existem mecanismos racionais embutidos de controle de custos e monitoramento do programa? Constata-se que muitos dos programas de despesas fiscais existentes e propostos em projetos de lei são estruturados sem esboçarem os custos de receitas envolvidos e, assim, em grande medida são incontrolláveis. Não existe um limite racional do custo de subsídio fulcrado na contenção de um esgotamento do percentual concedido. Desse modo, se determinadas metas de retorno socioeconômicas forem atingidas, os percentuais de concessão do benefício fiscal devem ser reduzidos na proporção do alcance das metas proposta no programa; **ii)** o programa de despesa fiscal está estruturado para produzir relação custo-benefício aceitável e favorável? Essa exigência de um programa só é exequível e operacionalizável se houver uma gama de informações detalhadas disponíveis e previstas pelos formuladores de políticas públicas de subvenção fiscal que seja capaz de aferir que um real aplicado é suficiente para atender necessidade de retorno socioeconômica visado pelo programa; **iii)** o programa foi projetado para produzir uma resposta eficiente e eficaz para a solução do problema detectado?; e **iv)** Quais são as técnicas de revisão, avaliação adotadas e prestação de contas? Observa-se que os programas de gastos diretos têm disposições

cliente do projeto em questão, mas na prática, existem diversas outras partes interessadas, dentre as quais podemos citar: concorrentes, fornecedores e investidores, por exemplo." Esse conceito de *stakeholder* foi extraído do **Portal Administração - Tudo sobre administração**. Disponível em: <http://www.portal-administracao.com/2014/07/stakeholders-significado-classificacao.html>. Acesso em: 16 mai.2020.



normativas consistentes que exigem a revisão e avaliação da eficiência e eficácia dos programas. Nem sempre os programas de despesa fiscal tratam com a mesma seriedade o problema de forma a dispensar essas técnicas, o que é um erro inconcebível, embora existam programas mais recentes que preveem essas medidas de controle.¹⁷⁸

Uma vez substancializados esses pressupostos nos programas de subvenções fiscais no Estado de Goiás, acredita-se que eles contribuirão para diminuir os efeitos negativos dos gastos tributários, possibilitando que a pecha inerente às despesas fiscais de serem ocultas, de efeito invertido e de falta de controle possa ser mitigada, se é que não seja debelada, com adoção dessas estratégias. Dessa forma, oportuniza-se a melhor tomada de decisão pelos gestores públicos para abortar ou prosseguir com um dado programa, a um dado beneficiário e, assim, dar-se-ão a materialização da *accountability* em relação aos gestores e beneficiários dos programas de renúncia tributária e a substancialidade do princípio da transparência das contas públicas, bem como a maior otimização das benesses fiscais, se essa for a rota de assistência governamental escolhida.

5. Conclusão

Uma vez empreendido o estudo acerca do estado da arte no campo dos gastos tributários e sua inserção na composição e alocação do gasto público, neste trabalho, é possível concluir e responder aos objetivos propostos na introdução.

Desse modo, foi possível demonstrar:

- (i) se o emprego dos benefícios fiscais, sem se aterem aos pressupostos técnico, socioeconômicos e políticos que os validam, compromete a fruição e o gozo dos direitos fundamentais de todas as ondas e, assim, abala a sua importância na formação e sustentação do Estado moderno, tendo em vista a dependência vital das receitas tributárias para consecução desses objetivos constitucionais.

Neste ponto, com suporte no pensamento teórico-filosófico, sobretudo, de Holmes, Sunstein, Surrey, McDaniel, Murphy e Nagel, bem como nas pesquisas de custo-benefício e retorno socioeconômico em termos de renda, postos de trabalho e maior arrecadação tributária de Ana Carolina, João Policarpo, Alexandre Silva, Vinícius Almeida e na Nota Técnica n. 01/2007 da Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária - SEFAZ/GO, constatou-se que os gastos tributários distorcem as escolhas do mercado. Também, se as despesas fiscais forem mal aplicadas e gerenciadas, bem como se a política pública de alocação do gasto público adotar os gastos indiretos, quando, tecnicamente, sejam os gastos diretos escolhidos, o resultado compromete a eficácia e os objetivos para os quais foram dispendidos e, sobretudo, impactam negativamente na materialização dos direitos fundamentais, posto que

¹⁷⁸ Stanley S. SURREY; Paul R. MCDANIEL. *Tax expenditures*. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, and London, England, 1985, p. 112-113.



os direitos de todas as ondas, sejam patrocinados por despesas diretas ou indiretas, têm um custo financeiro para a sociedade e eles são mantidos com a arrecadação de tributos.

O Estado é uma associação político-organizada que atua como meio para os fins últimos de uma dada sociedade. A sua formação e sustentação funda e subsiste na manutenção e consecução de bem-estar social e esse bem comum só chegará a bom termo se substancializar a alocação justa dos recursos públicos, sob bases democráticas:

ii) se os elementos fundantes e caracterizadores, que preconizam políticas públicas de subvenções fiscais, suas bases conceituais e seus principais institutos, são válidos sob o enfoque da justiça social e/ou da justiça tributária; ou, em realidade, mais revelam intenções e presunções de suas formulações teóricas do que a substancialidade de suas propostas enquanto real promotora do desenvolvimento socioeconômico do país.

Aqui também, com supedâneo na teoria de Stanley Surrey e Paul McDaniel, chega-se à conclusão que os benefícios econômicos finais advindos com a renúncia fiscal para a sociedade, como um todo e as estimativas de receitas dos gastos tributários decorrentes, em primeira ordem, são fáceis de serem mensuradas, pois se sabe logo o quanto da renúncia fiscal se perde, visto que, se as estimativas de receitas são bem fáceis de serem levantadas, as de despesas fiscais também são. Contudo, as estimativas de retorno socioeconômico envolvem uma tarefa extremamente difícil de se avaliar, posto que é quase impossível de se rastrear os resultados produzidos da despesa fiscal na economia. Esse retorno socioeconômico do gasto tributário, essencialmente, envolve a questão de se analisar a conveniência e oportunidade do próprio gasto em si em termos de baixa receita auferida, injustiça tributária, injustiça social e ineficiência de gastos.

Aliás, essa assertiva de Stanley Surrey e Paul McDaniel restou bem demonstrada pelos trabalhos de Ana Carolina, João Policarpo, Alexandre Silva, Vinícius Almeida e mesmo na Nota Técnica n. 01/2007 da Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária - SEFAZ/GO, a despeito das dificuldades consignadas de coletas de dados, cujos estudos possibilitaram afirmar que, com base nos programas de assistência governamental, fundados nos incentivos fiscais, não se pode asseverar, com segurança, que houve aumento na arrecadação local ou, ao contrário, se se pode precisar acertadamente que, de forma negativa, prejudicaram o recolhimento tributário.

Todavia, com apoio nos estudos dos professores Stanley Surrey e Paul McDaniel, aqui apresentados, e considerando as pesquisas referenciadas por Alexandre Silva e as análises da Nota Técnica n. 01/2007 da Gerência de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária - SEFAZ/GO é possível sentenciar que as políticas públicas de subvenções tributárias, desde a década de 1980 até os dias atuais, não conseguiram dinamizar o propalado desenvolvimento socioeconômico de forma isonômica nas diversas regiões geográficas do Estado de Goiás, havendo o desenvolvimento desigual e, quando houve, ocorreu em cidades e regiões que já dispunham de infraestrutura física (rodoviária, energética etc.) e social consideráveis, como em Goiânia, Anápolis, Aparecida de Goiânia, Catalão, Rio Verde, ficando as regiões norte e nordeste do Estado desassistidas:



(iii) se os apontamentos doutrinários dos tributaristas brasileiros e estrangeiros acerca dos mecanismos de controle dos incentivos fiscais, no Brasil, e a utilização do conceito de gasto tributário, de algum modo, auxiliam nas conquistas reais em matéria de efetividade dos direitos para os cidadãos brasileiros com os instrumentos dedesoneração fiscal, aplicáveis no âmbito das políticas econômicas.

Constatou-se que as discussões acerca dos gastos tributários no Brasil não mereceram um aprofundamento mais acurado de seu conceito, sequer houve o desenvolvimento de uma consciência institucional das “boas práticas” de contabilidade fiscal relacionada à sua definição. Verificou-se que muitos dos doutrinadores de direito tributário, ainda que denunciem a forma abusiva com que os incentivos fiscais são instituídos, condenando-os de “privilégios injustos”, “privilégios odiosos”, “privilégio legalmente instituído” etc., prevalecem as apologias de bem-aventurança dos incentivos fiscais e ostentam o mais completo desconhecimento acerca do conceito de despesa tributária.

6. Referências

ALMEIDA, Vinícius Oliveira de. Desenvolvimento-emancipação: o caso dos incentivos fiscais do setor automobilístico no Estado de Goiás. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Programa de Pós-Graduação em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 13 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª ed. rev. e atual. Por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BAHIA, Andreia. Renúncia do estado totaliza R\$ 255 bi. O Popular, Goiânia, p. 4, Notícias/ECONOMIA, ago.2017.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 22ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3ª ed. rev. e atual. 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação n. 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2019(Gastos Tributários), p. 49. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 29 ago.2019.



BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2013 (Gastos Tributários). Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renunciafiscal/previsoes-loa/arquivos-e-imagens/dgt-2013>. Acesso em: 12 ago.2017.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2017 (Gastos Tributários). Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renunciafiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>. Acesso em: 12 ago.2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes; LEONCY, Léo Ferreira (Coord.); MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang. Comentário à Constituição do Brasil. – São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2014.

CASTRO, Marcus Faro de. Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica. In Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - v. 1, n. 2 (jul./dez. 2011) Brasília: PGFN, 2011_, p. 23-51.

CASTRO, Marcus Faro de. Revista de Direito da Universidade de Brasília (University of Brasília Law Journal). New legal approaches to policy reform in Brazil. V. 01, N. 01, janeiro–junho de 2014. p. 31-61.

DEODATO, Alberto. Manual de ciência das finanças. 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 1963.

ESTADO DE GOIÁS. Secretaria da Fazenda. Superintendência de Administração Tributária. Gerências de Representação junto ao Confaz e de Política Tributária. Nota Técnica n. 01/07. 2007.

FAORO, Raymundo. Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro. Vol. 1/10ª ed. – São Paulo: Globo; Publifolha, 2000.

FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumento para a construção da verdade jurídica. – São Paulo: Saraiva, 2016.

FRANCO, Bernardo Nacouzi de Mello. Gastos tributários, o mito do livre mercado ea ordem socioeconômica brasileira. Dissertação (Dissertação em Direito) - UnB, 2014.

FREITAS FILHO, Roberto. Estudos Jurídicos Críticos (CLS) e coerência das decisões. 2007.

FURTADO, Celso. Formação econômica do Brasil. 34ª ed. – São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

FURTADO, Celso. O mito do desenvolvimento. Circulo do livro. Sem Data (~1984)

GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, constituição e tributação. 2ª ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016.



GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2ª ed. rev. e mod. – São Paulo: Saraiva, 2013.

GASSEN, Valcir. Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos. Brasília: 2009. Mimeo.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988: Interpretação crítica. 18ª ed. atual. – São Paulo: Malheiros, 2017.

HOLMES, Stefan & SUNSTEIN, Cass R. The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes. New York/London: W.W. Norton & Company, 1999.

LAUFENBURGER, Henry. La intervención del Estado en la vida económica. Trad. Gabriel Franco. 2ª: Fondo de Cultura Económica: México, D.F. 1945.

LIMA, Ana Carolina da Cruz; LIMA, João Policarpo Rodrigues. Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “guerra fiscal”. Economia e Sociedade, v. 19, n. 3 (40), 2010, pp. 557-588.

MACEI, Demetrius Nichele. A verdade material no direito tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARINS, James. A Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu e a Ciência do Direito Tributário Brasileiro. 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Teoria e Prática. 10ª ed. – São Paulo: Dialética, 2008.

MYRDAL, Gunnar. Aspectos políticos da teoria econômica. Trad. José Auto. Rev. e notas Cássio Fonseca. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. – São Paulo: Martins Fontes, 2005.

N.º 121/2019 - SFCONST/PGR - Sistema Único n.º 62907/2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339942033&ext=.pdf>. Acesso em: 25 mai.2020.

N.º 88/2019 - SFCONST/PGR - Sistema Único n.º 45542/2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339621333&ext=.pdf>. Acesso em: 25 mai.2020.

PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POLANYI, Karl. A Grande Transformação – As origens da nossa época. Trad. Fanny Wrobel, Editora Campus Ltda, 1980.

Processo Legislativo n. 2019007551 – Lei Ordinária – Dispõe sobre a adesão do Estado de Goiás aos benefícios fiscais previstos na legislação do Estado de Mato Grosso do Sul, nos termos da Lei Complementar Federal n. 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS



190, de 15 de dezembro de 2017, e estabelece procedimentos para a operacionalização dos referidos benefícios.

Programa Fomentar/Produzir Informações e Análises para o Estado e Microrregiões de Goiás. Estudos do IMB (Instituto Mauro Borges de Estatística e Estudos Socioeconômicos) - Julho/2012. Disponível em: <https://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/estudos/2012/o-programa-fomentar-produzir-informacoes-e-analises-para-o-estado-de-goias.pdf>. Acesso em 24 mai.2020.

SCHOLZE, Simone Henriqueta Cossetin. Pesquisa, desenvolvimento e inovação em tecnologias da informação e comunicação: Lei de Informática e incentivos fiscais à luz das novas teorias regulatórias. 2016. xii, 274 f., il. Tese (Doutorado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SEN, Amartya Kumar. Desenvolvimento como liberdade. Tradução Laura Teixeira Motta. Revisão técnica Ricardo Doninelli Mendes. – São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, Alexandre Rezende. O programa Produzir – Goiás e o impacto na promoção de emprego, renda e arrecadação local. Dissertação (Dissertação em Ciências Contábeis) - UFG. Goiânia, 2018.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 35ª ed. rev. atual. – São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76-77.

SURREY, Stanley S. Tax incentives - conceptual criteria for identification and comparison with direct government expenditures. In: Tax incentives: a Symposium conducted by the Tax Institute of America, Nov. 20-21, 1969. Lexington: Heath Lexington Books, 1971.

SURREY, Stanley S. Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1973.

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. Tax expenditures. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

Tax Expenditures in OECD Countries - (OECD, 2010)

TELLES JÚNIOR, Goffredo. Tratado da consequência. 2ª ed. rev. aum. São Paulo: José Bushatsky, 1962.

TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Trad. Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário. Trad. Luiz Dória Furquim. 18ª ed. Vol. I. – Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2008.