

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DE SUL  
INSTITUTO DE FILOSOFIA E CIÊNCIAS HUMANAS  
CURSO DE POLÍTICAS PÚBLICAS**

**GILBERTO ZAMORA DA CRUZ**

**RENÚNCIA FISCAL NA MODALIDADE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E  
FUNDOPEM/RS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (RS): UMA AVALIAÇÃO  
(2002-2016)**

Porto Alegre

2019

**Gilberto Zamora da Cruz**

**Renúncia fiscal na modalidade crédito presumido de ICMS e FUNDOPEM/RS do estado do Rio Grande do Sul (RS): uma avaliação (2002-2016)**

Trabalho de Conclusão de Curso de graduação apresentado ao Instituto de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Políticas Públicas.

Orientadora: Profa. Dra. Rosa A. Chieza

Porto Alegre

2019-1

### CIP - Catalogação na Publicação

Zamora da Cruz, Gilberto  
Renúncia fiscal na modalidade crédito presumido de  
ICMS e FUNDOPEM do estado do Rio Grande do Sul (RS):  
uma avaliação (2002-2016) / Gilberto Zamora da Cruz.  
-- 2019.  
69 f.  
Orientador: Chieza Rosa Angela.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Instituto  
de Filosofia e Ciências Humanas, Curso de Políticas  
Públicas, Porto Alegre, BR-RS, 2019.

1. Renúncias Fiscais. 2. Crédito Presumido. 3.  
FUNDOPEM. 4. ICMS. 5. Extrafiscalidade. I. Rosa  
Angela, Chieza, orient. II. Título.

**Gilberto Zamora da Cruz**

**RENÚNCIA FISCAL NA MODALIDADE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E  
FUNDOPEM/RS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (RS): UMA AVALIAÇÃO.  
(2002-2016)**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado ao Instituto de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Políticas Públicas.

Porto Alegre, 17 de junho de 2019.

Resultado: Aprovado em: \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Profa. Dra. Rosa Angela Chieza – UFRGS (orientadora)  
FCE - Departamento de Economia e Relações Internacionais  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

---

Prof. Dr. Mauricio Moya  
IFCH - Departamento de Ciência Política  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

---

Prof. Dr. Róber Iturriet Ávila  
FCE - Departamento de Economia e Relações Internacionais  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

## RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso que aborda a concessão de incentivos ou renúncias fiscais de ICMS, na modalidade de crédito presumido e sua variante Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul (FUNDOPEM/RS), no período de 2002 a 2016. Composto em duas partes, o trabalho descreve e analisa na primeira parte logo após a introdução, nos Capítulos 2 e 3, a concessão dos incentivos fiscais no Brasil, bases legais e os debates em torno da conceptualização das renúncias de receitas, terminologias, campos de aplicação e importância no desenvolvimento econômico. Na segunda parte, no Capítulo 4, dedica-se à realização de um *estudo avaliativo* das renúncias fiscais de crédito presumido e do FUNDOPEM/RS com o objetivo de verificar se esse tipo de renúncia nos moldes em que vem sendo realizada é instrumento efetivo de políticas públicas.

**Palavras-chave:** Incentivos fiscais. Renúncia de receitas. Gastos tributários. ICMS. Crédito Presumido. FUNDOPEM/RS.

## **ABSTRACT**

The objective of this TCC research is to explore the study on tax expenditure that affects the “Imposto Sobre Mercadorias e Serviços” (ICMS) in the period from 2002 to 2016. Composed of two parts the paper describes and analyzes in the first part after the introduction, in Chapters 2 and 3, the concession of tax incentives in Brazil, legal bases and the debates around the conceptualization the govern renunciations of revenues, terminologies, fields of application and importance in economic development. In the second part, in Chapter 4, it is dedicated to an evaluation study of “presumed credit” in Portuguese “crédito presumido” and “Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul” (FUNDOPEM/RS) with the objective of verifying that this type of tax expenditure in the form in which it is being carried out is an effective policy instrument of public policies.

**Keywords:** Incentivos fiscais. Renúncia de receitas. ICMS. Crédito Presumido. FUNDOPEM/RS.

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 - Esquema de diferenciação entre Incentivo e Benefício Fiscal (Tributário).....	33
Figura 2 - Incentivos Fiscais e Financeiros .....	34

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Modalidades de Renúncia de Receitas .....	26
Quadro 2 - Esquema resumido do enquadramento dos conceitos das renúncias de receitas a partir do seu termo mais geral. ....	37

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Comparação entre os Valores das Renúncias Fiscais - Informados pelo Contribuinte e Estimados pela Fazenda Pública Estadual/RS - 2003-2015 .....	51
Gráfico 2 - Participação (%) das Renúncias fiscais sobre a arrecadação total do ICMS. 2003/2015 .....	53
Gráfico 3 – Comparativo do comportamento das renúncias fiscais e das despesas na conta Investimentos no RS – 2003-2015 -Valores nominais (R\$).....	55
Gráfico 4 – Resultado orçamentário do Estado do Rio Grande do Sul. 2002-2016. Valores Inflacionados – Base 2016. Em R\$ milhões. Valores Inflacionados pelo IGP-DI/FGV – Médio – Base 2016 .....	56
Gráfico 5 – Distribuição dos Recursos do FUNDOPEM/RS por COREDEs – (2014 -2016). Valores Nominais (R\$).....	61
Gráfico 6 - Histograma da Distribuição do PIB Acumulado por COREDEs. 2002-2015. Valores Nominais (R\$ Milhões) .....	62
Gráfico 7 – Comparativo entre as variações percentuais anuais da arrecadação de ICMS e das renúncias fiscais de crédito presumido e FUNDOPEM/RS. 2003-2015 – Valores inflacionados pelo IGP-DI-FGV .....	63
Gráfico 8 – FUNDOPEM/RS. Investimento por Emprego Gerado em Unidades de Incentivo do FUNDOPEM/RS (UIF-RS). (2014-2016).....	64
Gráfico 9 - FUNDOPEM/RS. Empregos Gerados por COREDEs. (2014-2016) .....	64
Gráfico 10 – FUNDOPEM/RS - Investimentos Totais e Previsão de Empregos Gerados. (2014-2016) Valores em UIFs. ....	65

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Participação da Arrecadação do ICMS Sobre a Arrecadação Tributária Total e no PIB – Rio Grande do Sul - 2002 a 2016 – Valores Nominais (R\$).....	49
Tabela 2 - Comparativo das renúncias de receitas na modalidade Crédito Presumido e FUNDOPEM/RS 2003 – 2016 – Valores Nominais (R\$).....	50
Tabela 3 - Comparativo entre as renúncias fiscais totais, modalidade Crédito Presumido e no Programa FUNDOPEM/RS e montante de Investimento público no grupo das Despesas de Capital no Estado do RS - 2003-2015 – Valores Nominais (R\$).....	54
Tabela 4 - FUNDOPEM/RS - Benefícios Concedidos por Município e COREDE - 2014/2016 – Valores em Unidade de Incentivo do FUNDOPEM/RS (UIF-RS) <sup>1</sup> .....	57

## LISTA DE SIGLAS

BNDE	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil - 1988
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COREDEs	Conselhos Regionais de Desenvolvimento
CREAI	Carteira de Crédito Agrícola e Industrial
CTN	Código Tributário Nacional
FEE/RS	Fundação de Economia e Estatística
FUNDOPEM/RS	Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
ICM	Imposto de Circulação de mercadorias
ICMS	Imposto de Circulação de mercadorias e Serviços
INTEGRAR/RS	Programa de Harmonização do Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Sul
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPTU	Imposto de Propriedade Territorial Urbana
LAI	Lei de Acesso à Informação
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PIB	Produto Interno Bruto
PND	Plano Nacional de Desenvolvimento
VAB	Valor Adicionado Bruto
UIF	Unidade de Incentivo do FUNDOPEM/RS
VAF	Valor Adicionado Fiscal

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL: abordagem histórica e base legal.....	13
2.1 A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS NO BRASIL breve abordagem histórica.....	13
2.2 BASE LEGAL: DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (1966) À LEI COMPLEMENTAR N.º 24/1975.....	17
2.2.1 <b>O Código Tributário Nacional (CTN) de 1966</b> .....	17
2.2.2 <b>Lei Complementar n.º 24/1975</b> .....	20
2.2.3 <b>A Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)</b> .....	23
2.3 A RENÚNCIA DE RECEITA: um debate não conclusivo.....	29
2.4 OS INCENTIVOS FISCAIS VISTOS PELA ÓTICA DO GASTO TRIBUTÁRIO: a visão da Receita Federal.....	34
3 INCENTIVOS FISCAIS E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO: revisão da literatura.....	38
3.1 ESTADO E A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS.....	38
3.1.1 <b>O papel da extrafiscalidade</b> .....	43
4 GASTOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DO ICMS NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL: um estudo da política pública das renúncias fiscais. (2002/2016).....	46
4.1 NOTAS METODOLÓGICAS.....	46
4.2 A POLÍTICA DE RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS NO ESTADO DO RS DE 2002 A 2016.....	48
5. CONCLUSÕES.....	66
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	69

## 1 INTRODUÇÃO

Os incentivos ou benefícios fiscais; ou ainda genericamente, as renúncias de receitas, são instrumentos da ação governamental cuja dinâmica se opera pelo dirigismo das ações dos governos no sentido de promover o desenvolvimento de regiões geográficas e/ou atividades econômicas (LACOMBE, 1969). Nesse escopo, o Estado se organiza e compõe capacidades e arranjos legais e institucionais que irão prover as atividades econômicas desejadas financiando-as por instrumentos tributários de natureza extrafiscal. Essas intervenções vêm sendo historicamente utilizadas como mecanismos de incentivos a diferentes setores e atividades econômicas (MANCUSO; GONÇALVES; MENCARINI, 2010) e remontam ao Brasil Colônia (MACIEL, 2009).

A relevância do estudo dos incentivos fiscais emerge das especificidades do arranjo federalista fiscal brasileiro, por isso sugere um tratamento analítico não apenas vinculado ou pertencente aos domínios usuais da ciência econômica ou do direito, dado que naturalmente produz intersecção com a ciência política, o que possibilita, então, submetê-lo aos esquemas de análise das políticas públicas permitindo, a partir dos mesmos fatos, a experimentação de outras perspectivas e agendas de estudo. A premissa de interesse é que a concessão de incentivos fiscais não resulta exclusivamente de fórmulas econômico-jurídicas substantivas que condicionam a sua concessão; antes disso, deriva de fenômenos assentados nas interações sociológicas e políticas (COLOMBO, 2017).

A arrecadação tributária é a fonte principal de financiamento das ações governamentais. A partir dela, os governos operam as suas funções de correção das falhas do mercado pelo oferecimento de bens públicos, redistribuição de renda e execução de políticas públicas que visem crescimento e desenvolvimento econômico. Assim, requer-se que o sistema tributário e o seu alcance indistinto sobre a capacidade econômica dos contribuintes devam ser motores de busca da equidade social; todavia, a arena política decisória do incentivo fiscal produz externalidades que afetam princípios de isonomia, publicidade e da transparência; e mais, o fenômeno da *guerra fiscal* que induz disfunções coordenativas da federação, tanto vertical como horizontalmente, prejudicando a decisão de alocação dos recursos estatais.

Considerando estes recortes, a pesquisa está metodologicamente organizada em dois eixos principais a partir dessa introdução. O primeiro trata do arcabouço teórico que delimita o campo conceitual em que se subsume a concessão dos incentivos fiscais; suas variações terminológicas, marcos legais originários, atuação do Estado no desenvolvimento econômico via incentivos fiscais e revisão bibliográfica; tópicos que serão examinados nos Capítulos 2 e

3. No segundo eixo tratado no Capítulo 4, apresenta-se um *estudo avaliativo de caso* sobre as desonerações fiscais do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul (RS), no período de 2002 a 2016, na modalidade de crédito presumido estando incluído nessa modalidade o Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul (FUNDOPEM/RS). Procura-se responder a partir das evidências analisadas se a renúncia de receitas nessas espécies constitui-se intervenção aderente aos objetivos de crescimento e desenvolvimento econômico no estado do Rio Grande do Sul, enfatizando-se que as referidas conclusões estarão circunscritas às evidências e ao caso em exame.

Uma questão de extrema relevância e que vem em prejuízo de uma avaliação melhor elaborada é que, apesar de vigência de vários normativos sobre transparência no Brasil, os dados disponíveis sobre concessão de incentivos fiscais no estado do Rio Grande do Sul impedem que as renúncias de receitas sejam avaliadas quanto a sua efetividade pela opacidade do dados e por interpretações do Código Tributário Nacional (CTN) que resguardam o sigilo fiscal das informações, tornando dados imprescindíveis ao controle social indisponíveis para conhecimento geral.

## 2 INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL: abordagem histórica e base legal.

Pretende-se nesse Capítulo realizar uma abordagem histórica sobre os incentivos fiscais bem como firmar os seus marcos legais. Para atingir esses objetivos inicia-se na Seção 2.1 uma abordagem cronológica sobre os diferentes tipos de incentivos fiscais tendo em vista o modelo institucional erigido a partir da formação do Estado moderno brasileiro. Prosseguindo, na Seção 2.2 inclui-se na abordagem o aparato de normas legais vigente no Brasil que veio informando a concessão dos incentivos fiscais, tomando como marco inicial o Código Tributário Nacional (CTN), de 1966, passando pela Constituição Federal de 1988 (CF/88) até a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 2000. Por fim, na Seção 2.3 apresenta-se o debate, ainda inconcluso e distante de consenso na literatura, sobre as diferentes terminologias e contexto dos incentivos fiscais, que serão alçadas no decorrer da pesquisa ao termo abrangente de *gastos tributários*.

### 2.1 A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS NO BRASIL breve abordagem histórica.<sup>1,2</sup>

Para fins de introdução do tema da pesquisa, apresenta-se uma primeira definição genérica desse tipo de concessão que ao longo desse trabalho será revista e ampliada considerando os seus diversos matizes terminológicos. Incentivos fiscais “são normas jurídicas que utilizam o instrumental tributário com finalidades premiais, extrafiscais, que visam a promoção do desenvolvimento econômico e/ou social” (Milagres, 1986, p. 104).<sup>3</sup> Historicamente, a concessão de incentivos fiscais - e/ou creditícios - esteve associada no Brasil às intervenções do Estado para fins de consolidar a política industrial nascente e, ao mesmo tempo, desconcentrá-la em termos regionais ou espaciais.

Estas ações eram operadas basicamente por políticas de crédito e financiamento dos investimentos industriais públicos e privados iniciados a partir da segunda metade de década de 1930 no processo de substituição das importações. Naquela época específica os capitais

---

<sup>1</sup> Para fins dessa pesquisa, e em todo o seu desenvolvimento, os vocábulos *fiscal* e *tributário* serão considerados como sinônimos, embora algumas dissensões na literatura quanto à abrangência dos seus significados que serão devidamente assinaladas. A escolha pela utilização preferencial do termo *fiscal* nessa pesquisa está relacionada à sua larga utilização na legislação, embora o seu pouco rigor científico. Nesse sentido, Bomfim (2014) assinala que nas hipóteses de desoneração tributária decorrentes de extrafiscalidade as expressões *benefício* e *incentivo tributário* possuem maior precisão científica e delimitam com maior clareza o seu objeto.

<sup>2</sup> Essa Seção é baseada em Versiani & Suzigan (1990)

<sup>3</sup> Essa definição por abarcar diferentes significados e induzir uma certa confusão terminológica servirá inicialmente ao proposto nesse ponto da pesquisa que é esmiuçar ao longo do seu desenvolvimento as suas possíveis concepções e interpretações.

privados não supriam os investimentos de médio e de longo prazos não sendo capazes de impulsionar atividade industrial, o que exigia os esforços do Estado nesse sentido. Como exemplo, cita-se a criação da Carteira de Crédito Agrícola e Industrial (CREAI) do Banco do Brasil, em 1937, que além de financiar as atividades agrícolas teve importante participação no financiamento de investimentos em capital fixo em geral, e de implantação de indústrias de insumos básicos como celulose e papel, alumínio e siderurgia. Outro exemplo é a criação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE)<sup>4</sup>, em 1952, que capitaneou o financiamento dos investimentos em infraestrutura (energia e transportes). O BNDE se consolidaria como a principal agência pública de financiamento de investimentos industriais, todavia a consolidação da política nacional-desenvolvimentista exigia ainda mais financiamentos.<sup>5</sup>

A partir da segunda metade da década de 1950, o Plano de Metas (1956-1961) estabeleceu uma nova ordem de concessão de estímulos fiscais e creditícios evidenciando a tendência deliberada da ação governamental no sentido do desenvolvimento industrial e dando mais conteúdo e forma ao nacional-desenvolvimentismo. Recursos privados ainda eram escassos, o que exigia arranjos institucionais estimuladores e garantidores da política industrial via incentivos fiscais e financeiros promovidos pelo governo; como por exemplo, a concessão de terrenos industriais, isenção de impostos e financiamentos governamentais. Além disso, implementaram-se sistemas tarifários aduaneiros protecionistas que eram acompanhados de políticas cambiais que subsidiavam importações de máquinas, equipamentos e insumos industriais e que também impunham gravames a importação de bens similares aos produzidos internamente. Na área creditícia, os incentivos via BNDE alargavam seu alcance sobre toda a indústria de transformação e de insumos básicos e infraestrutura (Versiani & Suzigan, 1990).

O desenvolvimento industrial estimulado no país se prolongou até o regime de intervenção militar em 1964; e especificamente nesse período contou-se com forte indução do Estado via políticas de proteção aduaneira, barreiras não-tarifárias, política cambial, regulação dos investimentos, incentivos fiscais e crédito subsidiado. Como novidade, esses arranjos, mesmo que evidenciando as mesmas políticas do nacional-desenvolvimentismo de até então, erigiram um sistema tributário direcionado à concessão de incentivos e benefícios voltados ao

---

<sup>4</sup> Em 1982, passou a se chamar Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

<sup>5</sup> Período iniciado a partir da Revolução de 1930 e que perdurou de forma concreta e institucionalizada até o final do regime militar autoritário (1964-1984) Sobre aspectos específicos do pensamento econômico do nacional-desenvolvimentismo ver: Szmrecsányi; Suzigan (2002). Para aspectos históricos ver: Visentini (2013).

desenvolvimento regional e de alguns setores industriais a fim de que se desenvolvesse uma indústria nacional e de substituição de importações e que protegesse a industrialização incipiente da competição de produtos importados (MACIEL, 2010; GREMAUD, 2017). Lacombe (1969) discutindo a natureza da atuação do Estado nesse período considerou que os estímulos fiscais seriam uma exacerbação do dirigismo econômico; não se tratando assim, para ele, propriamente de intervencionismo na atividade econômica; com o que poder-se-ia concordar, pela forma como eram concedidos sem uma estruturação global que compreendesse toda a atividade econômica, daí seu aspecto dirigista. Os exemplos de concessões estatais citados até aqui demonstram a correção daquela conclusão, dado o caráter dirigido dos incentivos fiscais principalmente no período mais marcadamente nacional-desenvolvimentista da história brasileira.

A evolução das políticas de intervenção e dirigismo do Estado pelo uso de diferentes tipos de incentivos para promover o desenvolvimento econômico provocou desigualdades regionais, uma vez que as escolhas dirigidas dos investimentos governamentais ao longo da história passaram a submeter-se às lentes e filtros de diferentes gramáticas políticas<sup>6</sup> que acabariam submetendo as políticas de concessões de benefícios e incentivos fiscais às visões e interesses políticos de governantes, grupos de interesses, pactuação das elites e dos setores industriais (NUNES, 1997).

A partir de 1985, por conta do processo de redemocratização, inaugurou-se uma nova ordem constitucional-legal que se revelou; em alguns aspectos, como uma ruptura do modelo de concessão de incentivos e de benefícios que vinha sendo experimentado até então; em outros, conservou padrões reinterpretados das mesmas práticas e gramáticas políticas históricas, particularmente pela interferência de novos atores políticos de interesse: os governadores estaduais eleitos em 15 de novembro de 1982 unguídos do recente processo de democratização.<sup>7</sup> Essa nova conjuntura lastreada pela nova Constituição Federal (1988) marcou um federalismo estadualista, não-cooperativo e predatório que naturalizava as distorções regionais (Abrúcio, 2001), que já vinham sendo experimentadas sob outras características em períodos antecedentes da história federativa.<sup>8</sup> Lopreato (1997) observou que os governadores, com o restabelecimento do processo democrático, ganharam peso como interlocutores na definição do pacto político e

---

<sup>6</sup> Ver Nunes (1997), particularmente sobre questões referentes ao insulamento burocrático inserido no arranjo administrativo do Estado a partir do governo de Juscelino Kubitschek.

<sup>7</sup> Ver em Kinzo (2001) a discussão em forma retrospectiva da democratização brasileira.

<sup>8</sup> Abrúcio (1998b) aponta características importantes do processo de redemocratização conduzido pelo predomínio das relações estadualistas.

poder de resistência às medidas contrárias aos seus interesses e que acabaram por estabelecer o uso desse poder político para garantir lastros governamentais para o sustento financeiro dos seus gastos acima dos recursos orçamentários e fiscais disponíveis, reportando-se a um outro lado igualmente perverso e vicioso do alcance da ação governamental.<sup>9</sup> Interessa relacionar a esse período as disposições inseridas na Carta Magna de 1988 que consolidavam a nascença do Estado Democrático de Direito que, no seu desenvolvimento, consolidariam atributos do Estado Social Liberal (Bresser-Pereira; 2009) e do qual emergiria uma nova gramática política e institucional de acento liberal – e internacionalizada – responsável por romper com as estruturas e práticas do pacto nacional-desenvolvimentista. O amálgama dessa dinâmica impôs confrontos e rupturas, bem assim perdas das garantias pactuadas no novo arranjo federativo da CF/1988 de proteção do Estado desenvolvimentista – leia-se provedor via subsídios, benefícios e incentivos fiscais e creditícios.<sup>10</sup> A visão futura do novo modelo político-institucional estava assentada na quebra do padrão de trocas patrimonialistas entre Estado, entes subnacionais e mercado via introdução de políticas e condutas liberais na economia, particularmente pelo ajuste da dívida pública em todos os níveis da federação, o que implicaria rupturas na dinâmica de arrecadação tributária dos estados subnacionais; conseqüentemente, diminuição das receitas de arrecadação em nível subnacional.

Dessa perspectiva histórica emerge um fator relevante: a concessão de incentivos e benefícios fiscais como forma de intervenção e dirigismo dos governos centrais entremeando-se às diferentes gramáticas políticas e práticas econômicas de competição, via tributação, entre os entes subnacionais. Quer dizer; mesmo que pretensamente inseridas no contexto de desenvolvimento da atividade econômica, os arranjos estatais provedores dessas políticas, igualmente, induziam desarranjos na coordenação e na dinâmica dos entes federativos (ABRUCIO; FRANZESE, 2010; Bovo, 2000; BRANDÃO JR., 2014; CHALFUN, 2005; CONTI, 2004; OLIVEIRA, 2000, 2007; PAES; SIQUEIRA, 2008; PEREIRA, 2015; PORSSE, 2005), consolidando historicamente um sistema incapaz de resolver as diferenças econômicas e territoriais que acumulou divergências entre elementos cooperativos e competitivos. O

---

<sup>9</sup> Veremos que os governadores estaduais foram atores importantes no acirramento da competição tributária ou guerra fiscal.

<sup>10</sup> Vista sob o viés específico da ciência política, a conformação do federalismo brasileiro, ao longo da sua história, experimentou tensões envolvendo a sua coordenação que impediram a homogeneização das forças políticas subnacionais e das ações do governo central. Essa dinâmica se acirrou no processo de redemocratização pelas disputas no plano vertical e horizontal vinculadas às novas atribuições que a CF/88 conferiu aos estados subnacionais, particularmente como ente tributante do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e pelo aumento no quinhão de repartição das receitas tributárias. (Abrucio, 2001, 1998a, 2005a; Affonso, 2000; Arretche, 2004; Sallum Júnior, 1996; Kugelmas; Sola, 1999; Lopreato, 1997; Melo, 1996).

resultado desse tortuoso conflito trouxe como um de seus produtos a guerra fiscal entre os estados (COLOMBO, 2017). Significa inferir que o histórico e evolução histórica dos incentivos fiscais trouxe consigo externalidades vistas pela ótica da concentração econômica, desigualdades regionais e competição via guerra fiscal entre os entes federados.

## 2.2 BASE LEGAL: DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (1966)<sup>11</sup> À LEI COMPLEMENTAR N.º 24/1975<sup>12</sup>

Viu-se que concessão dos incentivos fiscais teve expressão e forma mais efetiva e explícita no período de implantação e consolidação do Estado moderno no Brasil a partir de 1930 estabelecendo vínculos e características do nacional-desenvolvimentismo (RIBEIRO, 2016),<sup>13</sup> de onde incorporou o seu aparato legal e erigiu seu arranjo institucional; com essa política, emergiram conflitos tributários que se identificaram com desarranjos na coordenação federativa, notadamente na questão da distribuição e exercício da competência tributária<sup>14</sup> e que culminaram com o surgimento da guerra fiscal marcando a competição entre os estados subnacionais. Nesse contexto, focam-se nessa Seção as bases legais da concessão dos incentivos fiscais baseados nos impostos de circulação e a distribuição da competência impositiva entre os entes subnacionais sob perspectivas histórico-legais distintas: a reforma tributária de 1965 levada a efeito pela edição do Código Tributário Nacional (CTN) de 1966; a criação do CONFAZ e mecanismos da Lei Complementar nº 24/1975 visando a contenção das disputas entre os estados da federação; e por último, com a promulgação da CF/1988 que alargou a competência dos estados subnacionais com a criação do ICMS (no lugar do ICM vigente até então) acirrando a competição pelo aumento da autonomia dos estados em conceder benefícios fiscais (Cavalcanti; Prado, 1998)

### 2.2.1 O Código Tributário Nacional (CTN) de 1966

As primeiras iniciativas de reforma do sistema tributário no biênio 1965-1966 introduziram mudanças relativas à centralização das receitas governamentais na União, diminuição das desigualdades regionais, desconcentração industrial e solução dos conflitos fiscais entre os entes subnacionais. Visando acabar com a competência dos estados para instituir

---

<sup>11</sup> Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>12</sup> Publicada em 7 de janeiro de 1975

<sup>13</sup> Ver nesse autor e também em Bielschowsky (1988); Sallum Jr.(1999) sobre aspectos históricos, econômicos e políticos da doutrina nacional-desenvolvimentista no Brasil.

<sup>14</sup> Não serão objeto de estudo nessa pesquisa outros elementos que não estejam vinculados à competência tributária como políticas de fomento e creditícias vinculadas aos aspectos mais relacionados à política fiscal e econômica dos governos em contexto nacional-desenvolvimentista

e aumentar alíquotas de tributos, essa jurisdição foi transferida ao Poder Legislativo via Senado Federal sendo criado o Imposto Sobre a Comercialização de Mercadorias (ICM). Ao mesmo tempo, a competência dos estados para instituir e aumentar as alíquotas dos impostos foi suprimida, incumbindo ao Senado Federal a competência privativa para estabelecer as alíquotas internas e interestaduais do imposto. A edição do Código Tributário Nacional trouxe uma certa flexibilização às limitações dos estados permitindo algumas concessões de benefícios ligados ao ICM para os estados pertencentes à mesma região geoeconômica via convênios regionais, o que levou a sucessivas e desordenadas celebrações de convênios regionais que em compensação exigiam contramedidas em outras regiões não abrangidas pelos ajustes celebrados (FERNANDES; VANDERLEI, 2000).

O Código Tributário Nacional (CTN) entrou em vigor através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em atendimento Constituição Federal de 1946 que estabelecia a necessidade de uma lei nacional para regular e unificar o Sistema Tributário Brasileiro. Foi concebido como Lei Ordinária e recepcionado e tratado pela Constituição federal de 1967 como Lei Complementar. Desde então, passou a representar essa condição, só podendo ser revogado ou modificado por Lei Complementar. Status semelhante também lhe foi conferido pela Constituição Federal de 1988, através de seu Art. 146, recepcionando-o e tornando instrumento de regulação do Sistema Tributário Brasileiro (SILVA, 2007). O CTN/1966, ao disciplinar sobre os incentivos fiscais, em seu artigo 175, estabelece:

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A **exclusão** do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.(BRASIL, 1966) (grifo nosso)

A isenção decorre da existência prévia de uma norma jurídica decorrente da Constituição que impede a exigência do tributo, excluindo-o das hipóteses de incidência. Significa; que mesmo com a competência legal para exigir o tributo, o ente tributante renuncia ao montante que lhe seria devido.<sup>15</sup> José Souto Maior Borges entende correto conceituar a isenção tributária sob um prisma genérico, apenas como “limitação ao poder de tributar [...] operando-se via limitações jurídicas ao poder tributante” (BORGES, 2001, p.157). Como exemplos de isenções podemos apontar a proteção de determinadas classes de renda pela

---

<sup>15</sup>A isenção como modalidade de exclusão do crédito tributário previsto no CTN/1966 é ponto de interesse crucial do tratamento da Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial no seu art. 14 que será visto mais adiante.

isenção de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) sobre rendimentos de caderneta de poupança ou por faixa inicial de renda; isenção do Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) aos deficientes físicos na aquisição de veículos adaptados às suas necessidades; concessão de isenções do Imposto de Propriedade Territorial Urbana (IPTU) para propriedades construídas sob certas condições previstas na legislação municipal, reduções das bases de cálculo e isenções sobre a incidência de determinado tributo a determinados fatos geradores e sujeitos passivos.<sup>16</sup>

A anistia *exclui* a obrigação de pagamento de créditos tributários constituídos e não pagos pelos contribuintes, ocorrendo nesse caso edição de lei posterior desobrigando o pagamento de multas por atraso e outras cominações legais (BRASIL, 1966; CARRAZA, 2017; NASCIMENTO, 2001; PINHO, 2017; SOMAVILLA & LOBATO, 2009). Para Hugo de Britto Machado a anistia é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. O cometimento de infração à legislação tributária enseja a aplicação de penalidades, multas, e estas ensejam a constituição de crédito tributário correspondente (MACHADO, 2017), o que sugere a conclusão que a concessão de anistia de um tributo, mais especificamente sobre a imposição de penalidades relativas ao seu inadimplemento, significa o *perdão* das cominações legais. Tanto a isenção quanto a anistia, previstas pelo CTN/1966, que foi editado em contexto autoritário, consistiam mecanismos legais limitativos da capacidade de tributar que eram igualmente usados como instrumentos extrafiscais e de intervenção no domínio econômico inibindo a exigência do tributo e que serviam aos propósitos do nacional desenvolvimentismo conforme já abordado no início desta Seção. Ainda um outro dispositivo do CTN/1966 garante que estas hipóteses somente decorrerão daquilo que estiver caracterizado formalmente, fora das quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional. O CTN/1966 estabelece:

Art. 141. **O crédito tributário** regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.(BRASIL,1966). (grifo nosso)

---

<sup>16</sup> Para efeitos dessa pesquisa interessará o estudo das isenções de natureza extrafiscal objeto dos incentivos fiscais.

Observa-se que já havia algum direcionamento e prescrições legais acerca da responsabilidade fiscal, embora sob um outro contexto institucional, mas que de uma forma específica à conjuntura de então, exigia que a concessão de incentivos fiscais e financeiros fosse operada sob estrita observância legal.

### 2.2.2 Lei Complementar n.º 24/1975

O acirramento das disputas regionais pela atração de investimentos via incentivos fiscais não fora contido pelas disposições vigentes do CTN, dado que suas disposições não disciplinavam mais amiúde as ações dos estados subnacionais nas questões relativas à concessão desmedida de incentivos fiscais. A edição da Lei Complementar nº 24/1975, criou o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que se incumbiria da celebração de convênios para a concessão ou revogação de benefícios fiscais no âmbito do ICM, em caráter e abrangência nacional, introduzindo uma disciplina dessas concessões e igualmente sanções para aqueles que descumprissem as decisões e, ainda, conferiu à União competência concorrente para instituir incentivos fiscais visando reduzir os desequilíbrios regionais no interesse do II Plano Nacional de Desenvolvimento (PND) conforme apontam Fernandes e Vanderlei (2000).

A LC nº 24/1975 criada no mesmo contexto político e institucional que fora derivado da ruptura institucional de 1964 e que promulgou o CTN foi recepcionada pela CF/1988<sup>17</sup>. A referida norma estabelece que isenções ou outros benefícios e incentivos no âmbito do ICMS sejam concedidos e revogados por meio de convênios entre os estados-membros no âmbito do CONFAZ, integrado por representantes das Fazendas Públicas estaduais e do Distrito Federal, instância onde as deliberações sobre estas concessões ou sua revogação devam ser tomadas e ratificadas em grau de unanimidade entre os seus participantes sob a presidência do Poder Executivo Federal.

O artigo 1º da LC nº 24/1975 estabelece:

Art. 1º - **As isenções** do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

---

<sup>17</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:...II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;...§ 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.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 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. (BRASIL, 1975) (Grifo nosso)

Apesar de a LC nº 24/1975 estabelecer que os incentivos fiscais sob a forma de isenções extrafiscais operados pelos estados não podem ser concedidos de forma unilateral exigindo a celebração de convênios ratificados por unanimidade dos estados-membros no âmbito do CONFAZ, os governos estaduais concedem incentivos desrespeitando as regras da unanimidade, competindo entre si, para abrigar novos empreendimentos.<sup>18</sup> Segundo Ferreira (2010) e Colombo (2017) esta contenda se materializa sob a forma de isenções, empréstimos subsidiados e até participações acionárias no intuito da atração de investimentos para as suas unidades e; obviamente, em detrimento de outras unidades da federação.<sup>19</sup> Além disso, ao conceder incentivos, outros serviços públicos básicos decorrentes de gastos diretos via arrecadação tributária, como saúde e educação deixam de ser oferecidos à população do próprio estado.<sup>20</sup>

Decorrem desse contexto questões controversas relativas a inconstitucionalidade material da LC nº 24/1975 por violar o princípio democrático (JÚNIOR; FILHO, 2009) e do federalismo fiscal que deriva do princípio federativo geral elencado no artigo 1º da CF/1988<sup>21</sup> que a recepcionou e; também, no sentido econômico, o prejuízo do desenvolvimento de programas regionais dos estados subnacionais mais frágeis à competição, desbordando no fenômeno da guerra fiscal e alterando os princípios federativos de colaboração. Nesse sentido Eli Diniz adverte [que] “nessa guerra, ganham os estados mais desenvolvidos, com melhores condições locais e maior cacife financeiro e político. Isto, seguramente, agravará as desigualdades regionais” (Diniz,

---

<sup>18</sup> “No entanto, com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, houve um substancial enfraquecimento do CONFAZ, especialmente como instância de regulação das políticas de incentivos fiscais adotadas pelos estados brasileiros (Varsano, 1996; Prado, 1999; Apud., Fazoli, 2018, p.63).”

<sup>19</sup> Ferreira (2010) adverte sobre a banalização dos critérios para concessão de benefícios fiscais, mencionando caso particular do estado da Paraíba que chegou a conceder a empresas industriais crédito presumido do ICMS mensal a pagar, destinado ao financiamento de capital de giro. Ver: Decreto nº 38.069, de 07 de fevereiro de 2018, do Estado da Paraíba, que altera o decreto nº 17.252, de 27 de dezembro de 1994, que consolida e dá nova redação ao regulamento do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN.

<sup>20</sup> Para Azevedo e Melo (1997) enquanto os benefícios dessas políticas tendem a ser difusos, os ônus fiscais de seu financiamento são normalmente concentrados. Na mesma linha, sob outro enfoque, Moreira (2011) trata sobre a concentração dos benefícios fiscais. Essas questões serão analisadas na Seção 4 da pesquisa.

<sup>21</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:...

2000, p.343; apud Colombo, 2017). Colombo, nesse sentido, intui a ausência de regulação do Estado nas políticas de desenvolvimento interposta pelos entes subnacionais:

(...) a guerra fiscal se fortaleceu no gargalo provocado pelo próprio Estado, na ausência de instituições adequadas para fomentar o desenvolvimento regional, contornando as desigualdades intrínsecas à federação brasileira; em contrapartida, os estados, deixados à mercê de suas próprias decisões, promoveram concessões às empresas multinacionais, com uma série de incentivos fiscais, cujo produto desta prática é uma penalização para os empreendimentos nacionais. Se, por um lado, as empresas estrangeiras são as grandes beneficiadoras da guerra fiscal, os empresários nacionais queixam-se frequentemente da carga tributária que agrava a sua produção. Os incentivos fiscais não têm, neste sentido, uma ação pulverizadora: são concentrados em empresas específicas, causando, com isso, um descontrolo do setor produtivo (Colombo, 2017, p. 301)

Fatores como a concorrência entre governos estaduais para atração de investimentos em regiões marcadas por forte heterogeneidade e padrão desigual de desenvolvimento; escassez de investimentos pelas empresas estatais; aumento da autonomia dos entes estaduais e municipais trazidos pela CF/88; e mais, a abertura aos mercados internacionais mobilizaram os estados subnacionais à arrecadação de recursos para desenvolvimento das suas regiões com menor potencial. Esses aspectos evidenciaram a criação de ambientes concorrenciais entre os entes subnacionais, nos quais a concessão de incentivos fiscais é o mote de atração aos investimentos privados, o que induziria desvirtuamentos do pacto federativo e da guerra fiscal (DULCI, 2002; FAZOLI et al., 2018; NASCIMENTO, 2009; OLIVEIRA JÚNIOR; DIAS; TABOSA, 2014; PIANCASTELLI; PEROBELLI, 1996).<sup>22</sup>

No contraponto, Mancuso et ali. (2006) elencam alguns argumentos que podem ser utilizados em favor da concessão de benefícios tributários ao empresariado como elemento de fomento ao crescimento econômico. Estes autores partem do princípio de que os benefícios tributários podem ser de grande valia para incentivar o desenvolvimento de setores econômicos; como por exemplo o de informática e da Zona Franca de Manaus (ZFM), acreditando que os incentivos podem viabilizar investimentos privados em setores onde a atividade governamental não atua.<sup>23</sup> Ainda, serviriam para favorecer grupos determinados de cidadãos considerados merecedores de atenção, como redutores do gasto público e encorajamento do setor privado (Mancuso; Iglecias; Castro, 2006), significando, pela opinião desses autores que essas práticas

<sup>22</sup>Sobre “Guerra Fiscal” assunto não diretamente abordado nesse trabalho, mas como fator originário indutor nas relações federativas da concessão dos incentivos fiscais, ver diferentes abordagens em: Abrucio, (2005); Afonso; Fuck, (2017); Afonso et al., (2014); Campos; Ibrahim; Oliveira, (2017a), (2017b); Cardozo, (2010); Colombo, (2017); Dulci, (2002b); Fazoli et al., (2018); Ibañez, (2005); Martins, (2007); Melo, (1996); Nascimento, (2008); Nóbrega, [200-?]; Oliveira Júnior; Dias; Tabosa, (2014); Piancastelli; Perobelli, (1996); Pontes, (2011); Prado, (1999); Varsano, (1996;1997); Versatti, (2016)

<sup>23</sup> Esses autores não se referem aos incentivos fiscais que são objeto desta pesquisa, caso do crédito presumido.

podem produzir vantagens econômicas e sociais com benefícios mais que proporcionais às suas desvantagens. Para Mancuso, sugerindo uma vinculação à tipologia formulada por Theodore Lowi (1964):<sup>24</sup>

[...] a concessão de benefícios tributários ao empresariado pode ser caracterizada como uma política distributiva. De fato, as leis que concedem vantagens tributárias a segmentos empresariais específicos distribuem benefícios exclusivos para seus destinatários (e, eventualmente, para o conjunto de *insiders* que também inclui os fornecedores, os empregados e os consumidores dos empresários beneficiados). Tais leis também dispersam os custos dos privilégios tributários entre os *outsiders*, isto é, todo o restante da sociedade, cuja carga tributária pode ser elevada para compensar a perda de receitas, ou que pode deixar de receber serviços públicos que seriam financiados pela receita das contribuições sociais renunciadas (Mancuso; Moreira, 2013, p.114).<sup>25</sup>

### 2.2.3 A Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)<sup>26</sup>

O processo de redemocratização consolidou um novo arranjo tributário e das competências impositivas, ampliação da autonomia financeira dos estados subnacionais e também marcou a criação de um novo ente federativo autônomo – o município –; o que veio provocar maiores embates na dinâmica das relações federativas tendo em vista esta inserção, marcando maior autonomia subnacional e a necessidade de geração de recursos orçamentários para financiamento das políticas públicas locais. Ainda; urgiam preocupações relativas com a disciplina fiscal dos entes subnacionais tendo em conta a nova conjuntura de autonomia. Para Henriques (2009, p.12) essa nova conjuntura consolidou-se com a análise das normas relativas ao instituto dos incentivos fiscais pela Constituição Federal de 1988 que implantou pela primeira vez na história do país a integração dos efeitos financeiros dos incentivos fiscais no processo orçamentário; bem como pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que determinou um regime jurídico rigoroso para as propostas legislativas de concessão.

A Constituição Federal de 1988 inseriu no ordenamento jurídico brasileiro diversos dispositivos relacionados à concessão, limites e controle dos incentivos fiscais,<sup>27</sup> permitindo [...] “maior responsabilidade, equilíbrio e transparência na utilização dessa espécie de desoneração tributária” (Bomfim, 2014, p.80). Na questão tributária, o até então vigente

<sup>24</sup> LOWI, T. 1964. American Business, Public Policy Case-Studies, and Political Theory. World Politics, Baltimore, v. 16, n. 4, p. 677-715, July.

<sup>25</sup> Aproveitando a tipologia de Theodore Lowi (1964), Mancuso (2013) narra que as políticas distributivas tendem a não gerar muito conflito entre os interesses envolvidos, pois seus benefícios concentram-se em ganhadores facilmente identificáveis, ao passo que seus custos são pulverizados entre diversos perdedores – isto é, todos aqueles que, em última instância, financiarão a distribuição dos favores particulares e clientelistas.

<sup>26</sup> Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000.

<sup>27</sup> No texto o autor cita “incentivo tributário” como sinônimo de incentivo fiscal, que deve ser tomado aqui como expressão equivalente.

imposto de circulação (ICM) teve suas bases impositivas alargadas com a incorporação de alguns impostos existentes na ordem anterior, caso do imposto único sobre combustíveis e minerais e também com alargamento da incidência sobre serviços como energia elétrica, transportes e telecomunicações e incorporando a nova terminologia de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o que transferia aos estados direitos de fixar as suas alíquotas, restando ao Senado Federal a atribuição de legislar sobre os valores máximos e mínimos das alíquotas nas relações interestaduais do ICMS<sup>28</sup> (Perobelli; Piancastelli, 1996).

Legislando sobre a concessão dos incentivos dos estados e municípios sob a nova perspectiva legal-institucional, a Carta Magna de 1988 estabelece:

**Art. 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 art. 155, § 2º, XII, g. (BRASIL, 1988) (grifo do autor)<sup>29</sup>

Esse comando significou o primeiro passo da nova ordem constitucional em direção à responsabilidade fiscal *vis-à-vis* a maior autonomia das unidades da federação, elevando o tratamento das renúncias tributárias ao controle da sociedade pela via congressual nas esferas respectivas da federação. Além disso, estabeleceu o que até então não vinha sendo explicitado pelas legislações anteriores; ou seja, a especificação das diferentes espécies de incentivos concedidos pelo Estado, particularizando-os no artigo 150, parágrafo 6º. A intenção manifesta do Constituinte era dar maior transparência às renúncias de receitas visto que somente as leis de cunho específico poderiam conceder incentivos tributários sob as diferentes espécies elencadas na Constituição Federal, o que evidencia atributos de maior transparência na gestão de recursos públicos. Para Harada (2011)<sup>30</sup> a ementa da lei que concede incentivo fiscal deve indicar e destacar o benefício concedido e, reversamente, no caso de revogação, ser feita por lei específica.

A par desses aspectos jurídico- político e de controle social, a intenção do legislador originário também evidenciou preocupações mais assentadas no equilíbrio fiscal ao determinar que os projetos de lei orçamentária enviadas às casas legislativas deveriam ser acompanhados

<sup>28</sup> Nessa nova perspectiva, e por conta da maior autonomia, recrudesceram as disputas por investimentos e geração de empregos entre os estados membros da União.

<sup>29</sup> Na discussão que se verá mais adiante os subsídios, anistia e remissão serão incorporados à classe dos incentivos/benefícios financeiros.

<sup>30</sup> Segundo o autor a Lei Complementar nº 24/1975, que dispõe sobre convênios para a concessão de isenções do ICMS, foi recepcionada pela Constituição de 1988.

de demonstrativos informando os efeitos sobre as receitas e despesas decorrentes das isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Conforme preceitua o artigo 165 da CF/1988

Art. 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.** (grifo do autor)

Combinadas essas duas prescrições envolvendo aspectos que identifiquem o benefício concedido, igualmente demonstrando cuidados com a transparência e controle dos gastos, Somavilla e Lobatto (2009) apontam que a intenção do legislador originário era evitar que a concessão de benefícios tributários ficasse dispersa em diferentes textos legais e encobrisse privilégios a determinados contribuintes, prejudicando o controle e fiscalização pela sociedade. Logo, propunha-se que tratamento constitucional das renúncias de receitas seria visto por dois aspectos distintos, o tributário e o financeiro. O aspecto tributário está previsto no §6 do artigo 150 (citado acima) que elenca as espécies de renúncias das receitas. Já o segundo aspecto, o financeiro, ao determinar os modos operatórios e como deverão ser informadas essas renúncias atendendo as exigências de transparência referente a estes gastos tributários.

Torres (2000, p. 259) aponta que

os dispositivos constitucionais analisados (especialmente a norma do art. 165, § 6º) visam dar maior transparência ao tema renúncia, buscando manter o equilíbrio orçamentário que com a renúncia fiscal poderia ser afetado, e ainda demonstrar se realmente tais incentivos viabilizarão o desenvolvimento econômico e o bem estar do povo, evitando privilégios individuais e dirigidos. (Torres, 2000; apud Bornéo, 2017, p. 40)

Importante destacar é que o §6º do art. 150, da CF/1988, concede à competência de lei específica; no caso a lei orçamentária anual, de mesma maneira que institui o tributo, a outorga de isenção, subsídio, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia e remissão. Um segundo aspecto, que é importante como fundamento e contorno do federalismo fiscal, diz respeito à conformação do ICMS na CF/1988 que o submete a uma disciplina constitucional pela enumeração de princípios e prescrições que devem ser observadas nacionalmente, enumerando os casos de concessão de incentivos (como isenção e não-incidência), alíquotas aplicáveis e definições aplicáveis à regulação pelos entes subnacionais. Para fins de maior compreensão dos termos até aqui examinados constantes na Constituição Federal, faz-se um

apanhado das definições das diferentes modalidades de renúncia de receitas que estão expostas no Quadro 1.

**Quadro 1 - Modalidades de Renúncia de Receitas**

<b>Tipo</b>	<b>Definição</b>
<b>Isenção</b>	É a dispensa do pagamento do imposto devido.
<b>Redução de Base de Cálculo</b>	É a dispensa parcial do pagamento do imposto devido, mediante a redução, em pontos percentuais, da base de cálculo (valor da mercadoria ou do serviço) sobre a qual incidirá a alíquota aplicável para obter-se o imposto a pagar
<b>Crédito Presumido</b>	Todo contribuinte tem direito a creditar-se, nos termos da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), do valor do imposto pago na etapa anterior (compras de mercadorias ou aquisição de serviços a serem utilizados diretamente em sua atividade produtiva, no caso do ICMS), em razão do princípio da não-cumulatividade. O crédito fiscal presumido consiste na atribuição de um valor adicional a título de crédito fiscal independentemente do crédito a que o contribuinte tem direito pelas suas aquisições normais de mercadorias ou serviços
<b>Anistia</b>	É uma causa de exclusão do crédito tributário, consistente no perdão legal das penalidades pecuniárias antes da ocorrência do lançamento da multa, sem prejuízo da cobrança do principal. Com efeito, é o perdão das infrações pelo não pagamento do tributo lançado, do que decorre a inaplicabilidade da sanção.
<b>Remissão</b>	Remissão do crédito tributário corresponde ao ato de perdoar uma dívida. A remissão é uma das hipóteses de extinção do crédito tributário com previsão no inciso IV do art. 156 do CTN. Trata-se de perdão do crédito, concedido mediante lei específica que regule a matéria ou o tributo correspondente, que pode se dar de forma total ou parcial, não gerando direito adquirido. A situação econômica do sujeito passivo, o valor do crédito e as condições de determinada região são elementos que devem ser observados para a sua concessão.
<b>Subsídio</b>	Os subsídios têm como objetivo corrigir distorções do mercado ou reduzir desigualdades sociais regionais. Caracterizam-se por aportes governamentais de natureza financeira, cambial, creditícia ou fiscal com o fim de estimular a produtividade de indústrias instaladas no país objetivando promover o desenvolvimento de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações.

Fonte: Rio Grande do Sul (2018); Pires (2007)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)<sup>31</sup>, em vigor a partir de 2000, tem como objetivo estabelecer mecanismos para a obtenção do equilíbrio fiscal para as três esferas de Governo, estabelecendo assim, segundo Chieza (2008), normas para o ciclo orçamentário, em especial à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e à Lei Orçamentária Anual (LOA). Além disso, impõe limites à gestão financeira dos entes federativos servindo como um novo código de regras que visam o equilíbrio da gestão fiscal e transparência dos gastos públicos que inclui as renúncias de receitas objeto desta pesquisa. A LRF funda-se nos paradigmas da administração gerencial e como proposta derivada do Estado social liberal, assenta-se na necessidade da prestação de contas - *accountability* - dos atos do poder público baseada em princípios da moralidade, publicidade, eficiência, eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos públicos. Ainda; no campo institucional e político emergiu do processo de internacionalização e globalização da economia e da necessidade de fontes de financiamento externo, dado que novos empréstimos, entrada de capitais, financiamento e repactuação das dívidas exigiam padrões internos ajustados de administração da dívida doméstica, particularmente déficits enfrentados pelos estados subnacionais. Nesse contexto particular, o artigo 14 da LRF estabelece:

**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: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001)

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

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.(BRASIL, 2000) ( grifo do autor)

---

<sup>31</sup> Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000.

A LRF introduziu requisitos e controles a serem observados pelos entes quando em seus atos concedam incentivos, principalmente porque, nesse caso, são concedidos em caráter não-geral, alteram alíquotas ou modificam bases de cálculo dos tributos.<sup>32</sup> O esforço da Lei, então é de que sejam caracterizadas devidamente essas renúncias. Nóbrega (200-?, p. 18) discute a abrangência desses dispositivos:

O ponto fundamental da nossa investigação é saber qual o sentido dos dispositivos acima [do artigo 14 da LRF], particularmente no que se refere à necessidade de registro no orçamento anual e na LDO desses incentivos, ensejando maior transparência para concessão dos mesmos. Na verdade, a LRF trata a renúncia fiscal como se fosse uma nova despesa (despesa tributária) e, por isso, os mecanismos de compensação, em alguns casos, devem entrar em ação

Para Moreira Neto (2001), Torres (2000) e Bordin (2003) o novo contexto da LRF estabeleceu perspectivas importantes. A primeira delas visa dar maior transparência aos atos de renúncia de receitas *vis à vis* as exigências de transparência na gestão dos recursos públicos e do equilíbrio orçamentário; sobretudo, comprovar se a renúncia operada leva aos resultados que se propõe viabilizando o crescimento e desenvolvimento econômico e não conduzindo a privilégios individuais. Um segundo ponto leva em conta a disciplina imposta pela LRF ao exigir que sejam publicados demonstrativos, condição formal obrigatória, sobre os impactos orçamentário das renúncias, retirando-se do computo das receitas orçamentárias os montantes renunciados e propondo medidas de compensação. Tais condições, segundo a doutrina, são admitidas alternativamente. Assim, o principal objetivo da LRF é garantir transparência na gestão de recursos públicos. Portanto, ao admitir a renúncia de receitas, condiciona esse ato ao controle social e mais que isso, submete à sociedade a análise dos efeitos e impactos das renúncias. Decorre, então, do novo enquadramento e disciplina da LRF, que o ato de renunciar receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo Almeida (2001).

Para Correia Neto (2012), a LRF constitui uma das disposições mais importantes do ordenamento brasileiro, observando que a regra do artigo 14 é fator decisivo quando da apresentação da proposição legislativa que pretender conceder um benefício fiscal, assegurando

---

<sup>32</sup> Segundo Bomfim (2014), os benefícios e incentivos tributários têm tratamento previsto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, enquanto que as subvenções ou subsídios, que não podem ser classificados como hipóteses de renúncia de receitas, têm tratamento previsto entre os artigos 16 e 17 da referida legislação.

transparência e planejamento na sua concessão que, em última análise, induziriam ao equilíbrio fiscal e orçamentário.<sup>33</sup>

Nessa Seção, evidenciaram-se aspectos relativos às renúncias de receitas tributárias via concessão de incentivos de natureza extrafiscal. Restou claro que a ação governamental em diferentes contextos – autoritário e democrático – utilizou vários instrumentos de intervenção, ora transferindo créditos diretamente à atividade econômica conferindo natureza eminentemente financeira e de despesa orçamentária direta; ora não realizando créditos decorrentes do direito de tributar. Cada uma dessas políticas – que a CF/1988 e a LRF nominam como renúncias de receitas - contém minúcias específicas relacionadas aos objetivos que pretendem alcançar e dependendo desse objetivo recebem terminologias que serão abordadas a seguir.

### 2.3 A RENÚNCIA DE RECEITA: um debate não conclusivo

As renúncias de receitas, como gênero, são instrumentos e práticas legais assentadas em uma intersecção bastante peculiar que confrontam as ciências do direito e da economia<sup>34</sup> caracterizando-se em diferentes variações terminológicas particulares e subjacentes da ação governamental na sua dimensão política.<sup>35</sup> Nesse contexto, é possível perceber uma certa confusão no emprego das suas espécies como *gasto tributário*, *benefício tributário*, *benefício fiscal*, *incentivo tributário* e *incentivo fiscal*; sendo que tais denominações, na maioria das vezes, são usadas guardando uma certa sinonímia e, em outras oportunidades, empregadas de forma a transmitir abrangências diversas (ALMEIDA, 2000; apud., BOMFIM, 2014, p.45).<sup>36</sup> Nesse mesmo sentido, dando maior relevância à controvérsia, Gilson Pacheco Bomfim observa que

o rigor científico que deve orientar a produção de trabalhos acadêmicos impõe que seja feita uma observação inicial, afastando-se os “benefícios” e “incentivos tributários” dos “benefícios” e “incentivos financeiros e creditícios.” Duas características essenciais dos benefícios e incentivos tributários servem a esse propósito, afastando-os de forma clara dos “benefícios” e “incentivos financeiros e creditícios.” (Bomfim, 2014, p.49)

<sup>33</sup> Questões significativamente atuais sobre os desequilíbrios orçamentários a despeito dos controles da LRF são discutidas em Souza Júnior; Cavalcanti; Levy (2018)

<sup>34</sup> Mais adiante ver-se-á que as renúncias de receitas também assumem também denominação equivalente em gênero, como é o caso das desonerações fiscais ou tributárias.

<sup>35</sup> No aspecto político insere-se a dimensão da sociologia onde o Estado implementa políticas públicas ao arrecadar recursos tributários e devolvendo-os sob a forma de programas sociais; igualmente faz política pública ao reduzir a carga tributária via desonerações visando promover o desenvolvimento e crescimento econômico

<sup>36</sup> O ponto de concordância entre todos os autores é a sinonímia entre os termos *fiscal* e *tributário*.

Henriques (2009, p.22) pondera que o conceito de incentivo fiscal é apresentado no texto constitucional sem uma conceituação rigorosa; ora pela enumeração de institutos tradicionalmente aceitos como integrantes do conceito, ora pelas expressões indefinidas benefício fiscal, incentivo fiscal ou outra expressão de natureza similar. Para Bordin (2003) o enquadramento dos diferentes conceitos quando ensejam gastos tributários diretos ou indiretos, bem assim a padronização do entendimento a que um ou outro se refira, vem sendo motivo de alguma controvérsia, inclusive na perspectiva comparada e a falta de uma delimitação conceitual tem obrigado a um certo grau de convenção e arbítrio de parte dos seus estudiosos. Tratando dessas indefinições conceituais, Bevilacqua (2013) informa que mesmo que a natureza compreensiva do conceito de renúncia fiscal incorpore incentivo e benefício fiscais como gastos tributários, há que se diferenciar dentro destas espécies aqueles que implicam necessariamente dispêndio tributário, daqueles que não implicam. Importante destacar que tanto uma como outra tipologia – benefício ou incentivo fiscais - pode significar gasto tributário e, nessa ocorrência, estar-se-á falando de renúncia de receita. Essa construção teórica evoluiu a partir dos estudos pioneiros de Stanley Surrey,<sup>37</sup> possivelmente o primeiro a utilizar a expressão gasto tributário (*tax expenditure*) no sentido de dar maior transparência da sua utilização equiparando-os e conferindo status similar aos gastos governamentais diretos que são realizados por previsão orçamentária.<sup>38</sup>

Josué Alfredo Pellegrini, afirma não haver uma definição consensual de gasto tributário ao asseverar que o “[...] gasto tributário pode ser definido como dispositivo da legislação tributária que: a) reduz o montante recolhido do tributo; e b) beneficia apenas uma parcela dos contribuintes” (PELLEGRINI, 2014, p.6). Embora essa definição seja tida como uma variação terminológica de renúncia de receitas, vê-se perfeitamente contida na especificação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, dado que observa as prescrições que a Lei dispõe para que seja exercido o ato de renunciar receitas pelo ente tributante.

Nascimento (2001) define que

os incentivos fiscais, em princípio são instrumentos que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados. Implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário, mediante isenção, anistia, remissão e outras concessões permitidas legislativamente. (Nascimento, 2001, p.95)

---

<sup>37</sup> Ver Surrey (1985).

<sup>38</sup> Gasto tributário (*tax expenditure*) é despesa indireta, não-realizada em termos financeiros, logo não envolvendo desembolso.

Prossegue, apontando que o “gasto tributário - *tax expenditure* – são mecanismos financeiros em mãos do governo que produzem os mesmos efeitos ou resultados econômicos das despesas públicas” (TORRES, 1999; apud NASCIMENTO, 2001, p. 95). Seguindo na mesma linha, Augusto (1980) define verbete para os incentivos fiscais classificando-os como “técnicas utilizadas pelo Estado para a realização de determinados objetivos e com intuito de intervir na atividade econômica” (AUGUSTO;1980, p.221). No mesmo sentido e de forma melhor esquematizada, Formigoni (2008) define incentivos fiscais como renúncias de receitas públicas que beneficiam os contribuintes, caracterizando-se em instrumentos de desoneração tributária em que o Estado dispensa tratamento tributário diferenciado ao contribuinte. E arremata, fazendo uma distinção entre benefícios e incentivos fiscais:

de forma geral, o que há de comum entre benefício fiscal e incentivo fiscal é que ambos pertencem à matéria tributária e atuam no sentido de atenuar ou eliminar os efeitos da tributação. A diferença é que o benefício é concedido para resolver resultados danosos passados enquanto o incentivo objetiva criar resultados positivos futuros. Como exemplo de benefícios, têm-se a anistia e o parcelamento e como exemplo de incentivos, têm-se a isenção e a redução da base de cálculo. (FORMIGONI, 2008 p. 28)

Resta agora para fins do direcionamento do tema dessa pesquisa, retomar a conceptualização inicial proposta por Milagres (1986) adicionando outras da literatura. Formula-se, então um conceito mais abrangente como síntese do até aqui examinado incluindo essas espécies de concessões como *técnica de recompensa utilizada pelo Estado que se manifesta, diretamente, via dispêndio orçamentário, como as subvenções e subsídios em espécie, oferta de terrenos e de obras de infraestrutura, financiamentos subsidiados, investimentos coligados ou participação acionária; ou de forma indireta, através de edição de normas legislativas ou atos executivos que tornem os investimentos atrativos pelos interessados, atenuando e/ou extinguindo a tributação*. Essa definição espelha-se no conceito formulado por Gilson Pacheco Bomfim;

Diante dos dispositivos que tratam de benefícios e incentivos tributários na Constituição Federal de 1988 e na Lei de Responsabilidade Fiscal, é possível construir um conceito de benefícios e incentivos tributários como hipóteses de desoneração tributária, que configurem um tratamento diferenciado ou uma redução discriminada (exceção à regra de referência do tributo - benchmark), causando uma perda potencial de receita tributária para o Estado, e, por conseguinte, um aumento de disponibilidade de receita para contribuintes beneficiados. (BOMFIM; 2014, pp.101-102)<sup>39</sup>

Quer dizer, o tratamento da diferenciação entre as espécies – incentivos ou benefícios - opera-

---

<sup>39</sup> Esse conceito induz correspondência ao conceito de gasto tributário utilizado pela Secretaria da Receita Federal, conforme veremos adiante.

se pela forma de concessão; se de forma direta, implicando dispêndio orçamentário; ou se indireta, onde institutos previstos legislativamente vão determinar o seu alcance. Nesse último caso importando em renúncia de receita tal como é prevista na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal. Esse conceito pretende corroborar ainda com Gilson Pacheco Bomfim que identifica os incentivos tributários como instrumentos de desoneração tributária, inseridos na doutrina da extrafiscalidade, mais precisamente dentre as normas tributárias indutoras, que possibilitam ao contribuinte obter vantagens fiscais ou tributárias, desde que seja adotado o comportamento desejado pelo legislador (BOMFIM, 2014, p.58), implicando na classificação proposta por Harada (2011) que qualifica os incentivos fiscais como instrumento de dirigismo econômico que visa desenvolver uma determinada região ou setor de atividade. Na tentativa para elucidar a dicotomia entre benefícios e incentivos fiscais, obriga que se faça um esclarecimento relevante.

A despeito das diferentes posições dos autores quanto à compreensão dos conceitos, resta unânime entre os autores abordados a utilização dos termos fiscal e tributário como sinônimos. Entretanto, cabe registrar a posição que segue Bomfim (2014), preferindo o termo tributário como o mais adequado pelas razões que o autor expõe:

[...] no decorrer da presente pesquisa os termos “benefício” e “incentivo fiscal” não serão utilizados. Para as hipóteses de “desoneração tributária” decorrentes de extrafiscalidade serão utilizadas as expressões “benefício” e “incentivo tributário”, que possuem maior precisão científica e delimitam com maior clareza o objeto da presente pesquisa. (Bomfim; 2014, p.50)<sup>40</sup>

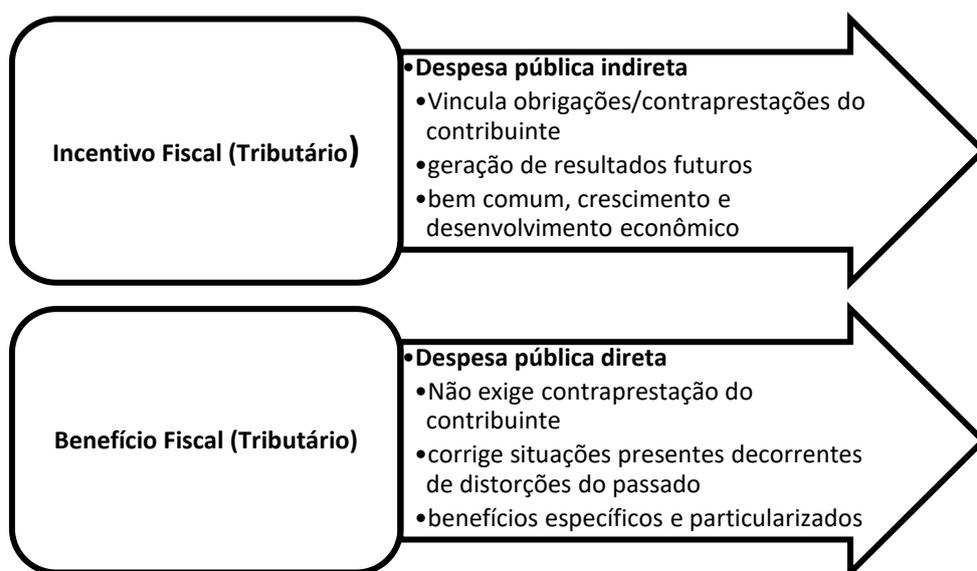
A figura 1 elucidada a compreensão entre incentivo e benefício fiscal. Uma primeira aproximação do esquema permite apontar no sentido de que a categoria dos incentivos fiscais [tributários] está compreendida naquilo que a LRF considerou como renúncias de receitas que implicam atos manifestos do Poder Público no sentido de promover estímulos à atividade econômica pela via das ações dos particulares. Inversamente, os benefícios fiscais são considerados como dispêndios diretos que derivam de ações administrativas capituladas e previstas no orçamento público e seguem os ritos específicos de aprovação previstos na legislação do direito orçamentário-financeiro. Uma outra categoria integrante dos incentivos considerados como fiscais [tributários], os ditos financeiros não farão parte desse estudo; porém, cabe registrar à guisa de informação: tratam-se dos estímulos financeiros ou creditícios, que incluir-se-iam por razões metodológicas como benefícios fiscais, mas por conta de

---

<sup>40</sup> O autor alude a essa diferença em face de a palavra fiscal compreender tanto o caráter de receita como o de despesa.

tratamentos teóricos na literatura são considerados como incentivos fiscais de natureza financeira (DINIZ; AFONSO, 2014; BOMFIM, 2014), o que não os fazem confundirem-se no conceito de incentivos fiscais na forma como será tratado nesse trabalho.

**Figura 1 - Esquema de diferenciação entre Incentivo e Benefício Fiscal (Tributário)**



Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Formigoni (2008, p. 29-31)

Para Hugo de Brito Machado, essa distinção é bem caracterizada e evidencia o rigor reclamado pela literatura:

O tributo e o crédito são elementos do incentivo. Quando o elemento utilizado para incentivar é o tributo, o incentivo caracteriza-se como fiscal. Quando o elemento utilizado para incentivar é o crédito ou financiamento, o incentivo caracteriza-se como financeiro (Machado; 2015, p.174)

Vê-se o até aqui exposto que a expressão incentivo fiscal [tributário] no seu sentido mais geral vem sendo utilizada; ora como um gênero, quando atine a incentivos e benefícios financeiros, tributários e creditícios como foi marcadamente o caso das políticas públicas do nacional-desenvolvimentismo; e ora, como espécie referindo-se às tipologias de desoneração do setor produtivo ou renúncia de receita tal qual previsto na LRF (BOMFIM, 2014); o que praticamente impossibilita estabelecer uma linha epistemológica capaz de elucidar a compreensão do seu conceito. Assim, reconhecendo a controvérsia teórica e terminológica inconclusas na literatura, faz-se necessário abordar os efeitos práticos do cumprimento do mandamento constitucional e da LRF já explicitados nas Seções anteriores pela incorporação de um novo conceito derivado - o do *gasto tributário*. Para efeitos de simplificação do uso da

terminologia, esmiúçam-se na Figura 2 detalhes intraespecíficos comparativos dos incentivos fiscais e financeiros.

**Figura 2 - Incentivos Fiscais e Financeiros**



Fonte: Elaboração própria a partir de Formigoni (2008); Bomfim (2014); Machado (2015)

#### 2.4 OS INCENTIVOS FISCAIS VISTOS PELA ÓTICA DO GASTO TRIBUTÁRIO: a visão da Receita Federal.<sup>41</sup>

A Receita Federal introduziu em 1996; repare-se, antes da promulgação da LRF, em 2000; o conceito de *benefício tributário* na apresentação do *Demonstrativo de Benefícios Tributários – DBT* (BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 1995).<sup>42</sup> Nos comentários e considerações metodológicas acerca do demonstrativo daquele ano, ainda sob escopo exclusivo da Constituição Federal, o órgão fazendário assume como pressupostos a necessidade do conhecimento pela sociedade do volume de *favores fiscais* (sic) que a legislação concede não importando configurar ou não um incentivo fiscal e, nesse aspecto, introduz a definição de incentivo fiscal “como um estímulo, proveniente de alguma medida de política fiscal, que provoque certa realocação de recursos tendo em vista objetivos maiores de política econômica.” Como corolário, tem-se a renúncia fiscal que abrange “tudo aquilo que a legislação

<sup>41</sup> Utiliza-se a denominação atual do órgão, vinculado ao Ministério da Economia.

<sup>42</sup> O Demonstrativo dos Benefícios Tributários – DBT atendia o art. 165, § 6º da Constituição Federal que estabelece a obrigação de o Poder Executivo apresentar demonstrativo regionalizado dos efeitos das renúncias de receitas.

fixa como um favor fiscal, seja ele concedido a produtos, setores ou regiões, seja através de isenções, reduções da base tributável ou reduções de alíquotas, independente de considerações a respeito de seus efeitos econômicos.” (BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 1995).<sup>43</sup>

A partir de 2004, os demonstrativos editados pela Receita Federal passaram a receber a denominação de *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)* (BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2003) que incorporou o conceito de *gasto tributário* vigente nos dias atuais e introduziu novos termos correntes na caracterização das renúncias de receitas, começando pelas desonerações tributárias, consideradas todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária que serviriam para diferentes objetivos de políticas públicas, tais como compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis; promover a equalização das rendas entre regiões; e ainda, incentivar determinado setor da economia. Essas políticas comporiam os chamados gastos tributários.

De notar-se que a controvérsia conceitual também estava presente na formulação pela Administração Tributária que vinha utilizando o termo benefícios tributários como sinônimo de gastos tributários incorporando esses conceitos no Demonstrativo dos Benefícios Tributários - DBT. Requeria-se, assim, uma padronização de entendimentos que também atendessem à perspectiva comparada, o que veio surgir com o termo *gasto tributário* em substituição ao *benefício tributário*, passando, a partir de 2004, a formulação do seguinte conceito:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região. (BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, (2003)<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup>Número da página omitido. Retirado da “Apresentação” do Demonstrativo de Benefícios Tributários – 1996 da Secretaria da Receita Federal. Brasília-DF, agosto de 1995. url:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1996>.

<sup>44</sup> Número da página omitido. Retirado de: Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (GASTOS TRIBUTÁRIOS) 2004. url: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2004>.

Numa definição mais atualizada da própria Secretaria:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Os gastos tributários podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região. (BRASIL. MINISTERIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018, p.9)

Para Pellegrini (2018, p.1) referindo-se às intenções de padronização de conceitos da Administração Tributária:

os benefícios tributários são uma espécie de gasto público indireto, feito por meio do sistema tributário, que também visam alcançar determinados objetivos de interesse público. Essa comparação com o gasto público fez com que a expressão *gasto tributário passasse a ser empregada na literatura e comunidade internacional*, opção também seguida pela Receita Federal, em 2003, em detrimento da expressão benefício tributário, presente nos textos legais. (Grifo nosso)

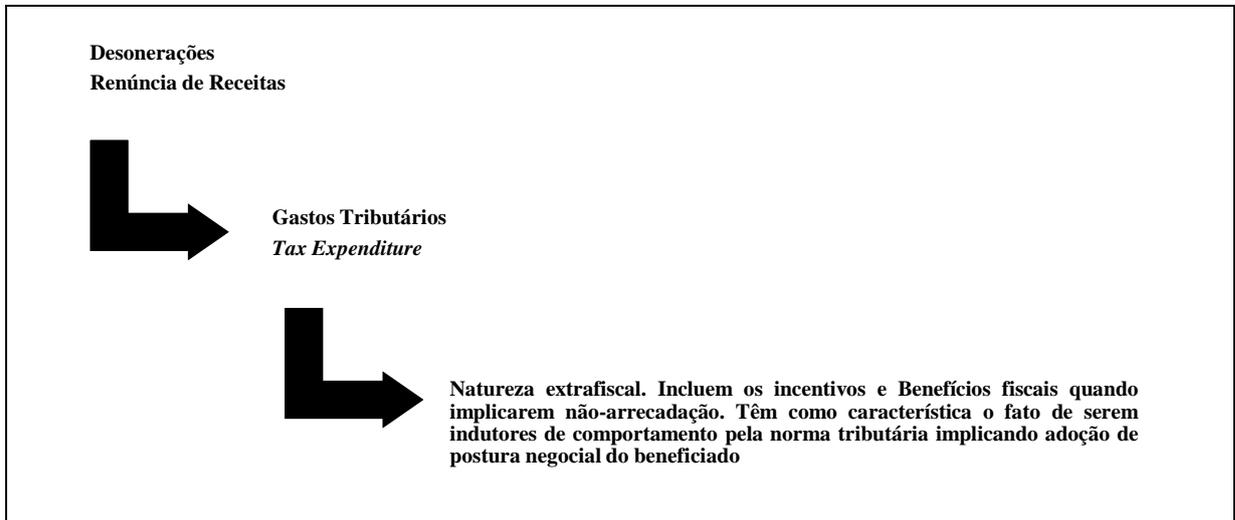
A despeito da Administração Tributária brasileira envidar os seus esforços no sentido de alinhar conceitos e significados de maneira que os demonstrativos espelhassem contabilmente a intenção de renúncia de receita; quando de fato essa ocorresse no sentido puramente extrafiscal, operando uma distinção entre aquilo que se considera dispêndio indireto daquilo que não é, a literatura tem apresentado as suas reservas quanto à classificação apresentada pela Secretaria da Receita Federal. Para David & Beghin (2018), embora não se afastando significativamente do entendimento da Administração, o conceito de gasto tributário ainda está em construção:

Usualmente entende-se por gasto tributário um dispositivo da legislação tributária que: a) reduz o montante recolhido do tributo; b) beneficia apenas uma parcela dos contribuintes; c) corresponde a desvios em relação à estrutura básica do tributo; ou d) visa objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos. [...] são gastos indiretos do governo realizados por meio do sistema tributário, com o objetivo de atingir objetivos sociais e econômicos, caracterizando uma exceção ao sistema tributário de referência. Assim, os gastos tributários são despesas indiretas que, em princípio, poderiam ser substituídas por um gasto público alocado no orçamento e aparecem no sistema tributário por meio de isenções, deduções, abatimentos, imunidades, presunções creditícias e outros benefícios de natureza tributária, reduzindo a arrecadação potencial do tributo (DAVID; BEGHIN, 2018, p.5-6).

Evoluindo os conceitos e determinações, exhibe-se no Quadro 2 um modelo compreensivo das hierarquias e relações entre os diferentes significados a partir do termo mais geral. Seguindo a linha lógica do diagrama, pode-se admitir como conclusão suficientemente

razoável que ao utilizar a nomenclatura *gastos tributários* incorpora-se, tanto os incentivos como os benefícios fiscais.

**Quadro 2 - Esquema resumido do enquadramento dos conceitos das renúncias de receitas a partir do seu termo mais geral.**



Fonte: Elaboração própria a partir de Bevilacqua (2013); Bomfim (2014); Bordin (2003); Formigoni (2008); RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2004; 2018).

### **3 INCENTIVOS FISCAIS E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO: revisão da literatura**

A partir da abordagem feita no Capítulo 2 sobre os diferentes significados dos incentivos e benefícios fiscais, estabelecendo-se uma resultante conceitual importante dessas abordagens: *o ato de a administração tributária renunciar receitas conforme as disposições das normas legais brasileiras*, o objetivo deste Capítulo é investigar as diferentes visões sobre os impactos dos incentivos sobre o desenvolvimento econômico à luz da literatura.

#### **3.1 ESTADO E A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS**

As atividades típicas do Estado moderno, independentemente do seu arranjo político, envolvem exercer a competência tributária em dois sentidos ou finalidades. A primeira, mais direta, diz respeito ao caráter coercitivo da exação que implica obter receitas via imposição de tributos que propiciarão a obtenção direta de recursos para financiamento das políticas públicas. Nesse aspecto, o Estado executa a sua finalidade fiscal retirando recursos diretamente da sociedade, devolvendo-os sob a forma de políticas públicas de interesse social difuso ou de correção de falhas de mercado. Em um outro sentido, a ação governamental se desenvolve de maneira indireta induzindo o comportamento econômico dos agentes econômicos que funcionarão como seus substitutos. Nesse último escopo, o Estado intervém na atividade econômica pela via da extrafiscalidade para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados. Tais medidas implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário, mediante as tipificações já vistas da isenção, anistia, remissão e outras concessões permitidas legislativamente (NASCIMENTO, 2001; VALADÃO; RITTA, 2018).

Sob a perspectiva do desenvolvimento econômico Suzigan e Furtado (2006) assinalam a nascença do Estado impulsionada por políticas industriais assentadas nos incentivos fiscais, marcando a entrada do desenvolvimentismo na agenda política dos governos, inclusive das administrações recentes do pós-88. Ricardo Varsano (2002) em artigo que discute possíveis diagnósticos e motivações para reformas no sistema tributário brasileiro, aponta que para essa época havia algumas distorções a serem corrigidas notadamente pela ação de mecanismos de fomento com o objetivo de estimular o desenvolvimento industrial. A criação do BNDE – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico — em 1952 – tinha por objetivo a concessão de crédito de longo prazo para a indústria de base e financiamento de infraestrutura.

Além disso, políticas creditícias e cambiais para atração buscavam atrair capital estrangeiro para o país e o imposto de importação de participação desprezível até então, tornou-se importante no financiamento dos gastos públicos e transformando-se em instrumento de proteção à indústria doméstica. Em 1959, com a criação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) tem início o apoio sistemático ao desenvolvimento regional, inclusive com a concessão de incentivos fiscais (VARSANO, 2002), revelando-se, nesse aspecto, os primeiros marcos relevantes de importância histórica dos benefícios e incentivos fiscais concedidos à industrialização nascente e fortemente vinculados à ação direta do Estado no domínio econômico (LACOMBE, 1969; MENDES, 2000).

Anteriormente, Varsano (1997) estabelecia a discussão que o sistema tributário não alcança situações ideais de imposição; pondera que caberia a concessão de incentivos caso existam externalidades que criem divergências entre custos e que só faz sentido utilizar recursos públicos para estimular empreendimentos que venham a gerar uma adição que não existiria na ausência do incentivo à renda futura diferentemente da provisão pública que se reduziu ou deixou de existir. Para Maciel (2009); os incentivos fiscais têm sido a principal resposta do Executivo Federal para as mais diversas demandas que lhe são postas e que incluem desenvolvimento regional; exportação e equilíbrio do balanço de pagamentos; apoio às micro e pequenas empresas; desenvolvimento econômico e industrial; combate à inflação; e apoio conjuntural a setores produtivos para estimular a atividade econômica.

A década de 1950, especialmente a sua segunda metade, foi marcada pelo avanço do processo de industrialização brasileiro. Este desenvolvimento econômico do País foi fortemente influenciado pelo vigoroso investimento público por meio dos investimentos diretos do Estado ou de empresas estatais e, de maneira menos ostensiva, pelo capital internacional e privado nacional (LEOPOLDI, 1994; DRAIBE, 1985; SERRA, 1983; MARTINS, 1976; apud CAPUTO e MELO, 2009). Mancuso et ali., (2006) elencam alguns argumentos que podem ser utilizados em favor da concessão de benefícios tributários ao empresariado como elemento de fomento ao crescimento econômico. Parte do princípio de que os benefícios tributários podem ser de grande valia para incentivar o desenvolvimento de setores econômicos, como por exemplo de informática, Zona Franca de Manaus (ZFM), acreditando que os incentivos podem induzir a realização de investimentos privados em setores onde a atividade governamental não atuaria. Ainda, serviriam para favorecer grupos determinados de cidadãos considerados merecedores de atenção, como redutores do gasto público, encorajamento do setor privado. Quer dizer, como política industrial, produzem vantagens econômicas e sociais mais que

proporcionalmente em relação às desvantagens. (MANCUSO; IGLECIAS; CASTRO, 2006). Formigoni (2008) e Moreira (2011), este último sintetizando diferentes visões da literatura (MANCUSO e outros., 2008, 2010; MACIEL, 2009; ALMEIDA, 2001; SWIFT e CAVALCANTI, 2003) condensaram em seus trabalhos justificativas para que os governos concedam benefícios fiscais pela incentivação de setores estratégicos; criando mecanismos de desenvolvimento regional; reduzindo desigualdades sociais; economias de escala pequenos produtores; produzindo externalidades dos gastos públicos, estimulando atividades culturais e como instrumentos de estímulo econômico em tempos de crise (FORMIGONI, 2008; MOREIRA, 2011). Pires (2007) acrescenta que a concessão de benefícios fiscais deve ser entendida como forma de desenvolvimento e de melhoria de qualidade de vida população e geração de emprego e renda.

Ao mesmo tempo, Moreira (2011) coleciona algumas críticas feitas pela literatura que dizem respeito às distorções do livre funcionamento do mercado que se referem ao desperdício de recursos, complexidade da legislação tributária, questões relativas à transparência e, sobretudo, pelo atributo final indesejado de aumento da regressividade pelos custos difusos e benefícios concentrados nos setores beneficiados. Nessa mesma linha, Ferreira (2010) adverte sobre aspectos controversos da concessão graciosa de benefícios sem contrapartidas do agente beneficiado tais como a geração de empregos ou a redução de preço final de bens, mercadorias e serviços fariam os benefícios fiscais representarem mera transferência de recursos da sociedade para agentes privados que aumentariam sua lucratividade sem a contrapartida social, significando, além disso, uma espécie de privatização dos tributos (FERREIRA, 2010). Para esse autor,

[...] o problema central da política de benefícios fiscais no Brasil não se concentra na perda de receitas públicas, **mas na ausência de mecanismos exatos de controle dos benefícios fiscais concedidos à atividade econômica.** Na ausência desses mecanismos, os benefícios fiscais muito se aproximam de meras transferências de recursos públicos à iniciativa privada. É o que pode ser chamado de privatização dos tributos, com sacrifício financeiro de toda a sociedade destinada a compor a riqueza privada. Por outro lado, se realmente existe tal política de transferência de recursos públicos da sociedade à iniciativa privada, esta só pode ser perfeitamente concretizada com a redução do Estado do Bem-Estar. Por isso, deve-se questionar a veracidade do atual discurso que propaga a ideia de que a tutela social do Estado é incompatível com o desenvolvimento econômico. (FERREIRA, 2010, p.11). (grifo nosso)

Caliendo (2009, p.331) questiona

Em que medida as normas tributárias influenciam o comportamento dos agentes econômicos? Quais seriam os reflexos de normas econômicas sobre a decisão dos agentes econômicos a respeito de investimentos e gastos? De que

modo as normas econômicas podem auxiliar a distribuição e a produção de riquezas?

Nesta direção o autor responde

[...] que a concessão de benefícios fiscais para determinados setores ou fases do ciclo econômico de tributação que nos leva ao consumo ou da redução da base de cálculo ou concessão de isenções pode distorcer a concorrência, afetar a capacidade contributiva e afetar a neutralidade fiscal (Caliendo, 2009, p.331).

Augusto (2006) afirma que haverá efeito negativo de natureza locacional quando a concessão de incentivo provocar migração de capitais ou de recursos humanos; com isso, a consequente estagnação ou retrocesso econômico nas áreas ou atividades não incentivadas. Consequentemente, a despeito de a regulamentação dos incentivos apresentar uma característica optativa caracterizada pelo seu poder de indução da vontade particular; indireta e efetivamente, imprime uma direção à atividade econômica e, acrescenta-se, a naturalização das distorções regionais.

Em estudo recente Orair, Siqueira e Gobetti (2016) examinando a interação entre as políticas fiscais baseadas nos gastos públicos diretos e indiretos nas três esferas de governo e os ciclos econômicos.<sup>45</sup> Investigando series temporais mensais no período de 2002 a 2016 e tomando como unidade de análise a variação dos multiplicadores fiscais, os autores avaliaram evidências relacionadas à aplicação de políticas fiscais e seus impactos no PIB nas três esferas governamentais pela via dos multiplicadores fiscais.<sup>46</sup> Constataram que o período observado esteve marcado pela relativa degradação dos investimentos em bens de capital, serviços e consumo, ao mesmo tempo que a tônica dos gastos do governo voltou-se para concessão de diferentes tipos de estímulo fiscal, notadamente desonerações tributárias e subsídios extrafiscais, como ocorreu no âmbito do estado do Rio Grande Sul. Das evidências empíricas tratadas por esses autores, restam de particular interesse as suas conclusões indicarem uma baixa resposta da economia aos estímulos (incentivos fiscais e financeiros) concedidos pelo governo mostrando-se não significativas, independentemente se economia em recessão ou crescimento. Diferentemente, os multiplicadores fiscais associados aos investimentos diretos, benefícios sociais e despesas de pessoal principalmente nos períodos recessivos mostraram-se significativos. A conclusão dos autores é que a combinação da redução de investimentos com

---

<sup>45</sup> Estes compreendem os gastos tributários sob as diferentes modalidades já vistos nas seções anteriores.

<sup>46</sup> Conforme Alves (2016, p.59); “os multiplicadores fiscais medem o efeito sobre o produto [PIB] de uma política fiscal [e] ... os efeitos da política fiscal sobre as variáveis econômicas, em especial sobre o produto [PIB].”

o aumento dos subsídios tenha sido uma má escolha de política fiscal e sirva de parâmetro explicativo sobre o baixo desempenho da economia frente aos estímulos concedidos pelo governo. Nessa mesma linha, estudo do Banco Mundial (2017) buscando respostas à questão: *Políticas de Apoio ao Setor Privado dão Retorno para a Sociedade?* traça um panorama argumentativo que ressalta na sua introdução:

As despesas do Governo Federal com políticas e programas de apoio às empresas são altas (4,5% do PIB), mas a maioria dos programas é ineficaz e beneficia empresas estabelecidas e ineficientes em detrimento da produtividade e da geração de empregos. O apoio às empresas no Brasil drena uma parcela significativa de recursos públicos, mas a maioria dos estudos disponíveis indicam que a maior parte dos programas é ineficaz e distorciva. Logo, seria possível removê-los sem impactos negativos para a produtividade ou os níveis de emprego da economia como um todo. Pelo menos, tais despesas deveriam ser realocadas para programas reformulados que efetivamente apoiem empresas produtivas e impulsionem a competitividade no setor privado, os investimentos e a geração de empregos, em linha com melhores práticas internacionais. **Também é necessária uma avaliação mais sistemática, o que, por sua vez, exigiria que pesquisadores tivessem acesso a mais informações sobre todos os programas existentes, inclusive a vasta gama de isenções tributárias. [...] Há poucas avaliações rigorosas, e muitos programas nunca foram avaliados. Devido ao grande volume de recursos gastos com esses programas, há uma necessidade urgente de realizar uma avaliação sistemática de seus resultados.**<sup>47</sup> (BANCO MUNDIAL, 2017, p.139-140) (grifo nosso)

O caráter regressivo dessas políticas é representado pelos níveis representativos de gastos com políticas de apoio às empresas que no período compreendido entre 2006 e 2015 culminaram com a cifra de 4,5% do PIB e onde a maior parte desse montante refere-se às despesas indiretas; ou seja, gastos tributários não-orçamentários que representam cerca de 61% do total gasto (BANCO MUNDIAL, 2017, p.139). No encaminhamento de possíveis reformas sugeridos pelo Organismo, interessa ressaltar dois tópicos importantes. O primeiro deles obriga eliminar os programas de apoio às empresas considerados comprovadamente ineficazes. Em segundo lugar, estabelecer critérios avaliativos mais eficientes e profundos, o que evidencia a necessidade de que pesquisadores tenham mais acesso às informações sobre os dados tributários sob à luz das melhores práticas internacionais (BANCO MUNDIAL, p.148-149).

Seguindo um caminho correlato Vosgerau & Gonçalves (2014, p.215) afirmam que a grande dificuldade na adoção de políticas públicas que tenham extrafiscalidade como fator principal é saber quando há realmente a necessidade da intervenção estatal e quando esta poderá agravar o problema que se pretende solucionar. No contraponto, mesmo que a intervenção

---

<sup>47</sup> Orair, Siqueira e Gobetti (2016) ressaltam sobre a falta de instrumentos de avaliação e dificuldades de acesso aos dados e informações das isenções, subsídios e outras concessões.

estatal por meio da extrafiscalidade seja exitosa, esta pode afetar outras áreas que não sejam objetivo da política gerando desequilíbrio. Sugerem então que o Estado deva analisar adequadamente a situação, verificando todos os cenários possíveis e sopesar a neutralidade fiscal e a extrafiscalidade, a fim de intervir somente quando realmente for necessário e eficiente.

### 3.1.1 O papel da extrafiscalidade

Mesmo que sob uma nova ordem democrática a CF/1988 não abandonou decisivamente as formas históricas de intervenção, posto que estabeleceu um controle normativo direto do Estado desenvolvendo o papel regulador da atividade econômica ou como elemento indutor via políticas fiscais através da concessão de incentivos fiscais.<sup>48</sup> Uma das formas mais explícitas de manifestar essa face negativa de tributação é através da desoneração fiscal que pode constituir eficiente ferramenta de indução da atividade econômica via incentivos fiscais. (ASSUNÇÃO, 2011). Assim, o novo modelo consagrado pela Constituição Federal de 1988 reformulou o modelo histórico interventor e regulador do Estado, embora incorporando gramáticas políticas

---

<sup>48</sup> Enumeram-se alguns dispositivos da CF/1988 nesse sentido:

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

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

**Art. 70.** A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e **renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (Parágrafo único com redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

**Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

...IV - livre concorrência; ...

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Inciso com redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Inciso com redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

**Art. 174.** Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

experimentadas desde a década de 1930, particularmente com a incorporação do ideário da diminuição das desigualdades regionais e pela indução de novas vertentes de crescimento industrial. Nesse escopo, instituiu uma complexa teia de processos e técnicas de intervenção no domínio econômico, de onde a concessão de benefícios e incentivos fiscais constituiu o rito de passagem para a nova conformação econômica do Estado brasileiro (BEVILACQUA, 2013). Esse novo estado de coisas erigiu um arcabouço de comandos constitucionais, legais e infralegais tendo por base medidas desonerativas da cadeia produtiva. Esse fluxo é o que a literatura define como extrafiscalidade,<sup>49</sup> cuja finalidade precípua é buscar através da não-tributação interferir no domínio econômico condicionando comportamentos dos seus agentes e nesse sentido o tributo passa assumir características redistributivas. O amparo dessa intenção estatal está na CF/1988, pela redação do artigo 150, parágrafo 6º que estabelece:

[...] 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, § 2.º, XII, g.” (BRASIL, 1988)

E para compreender o fenômeno da extrafiscalidade, é suficientemente esclarecedora a lição de Baleeiro:

[...] costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais (BALEIRO; DERZI, 2010 p. 233-234).

Nessa definição combinam-se instrumentos da ação governamental, seus arranjos institucionais e seu poder de ingerência para fomentar e coordenar políticas públicas que objetivem o desenvolvimento regional, consolidando uma importante perspectiva de intervenção na ordem econômica através do *incentivo* ou *desincentivo* de certas atividades ou setores econômicos (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013). Mais recentemente por conta das preocupações ambientais, sobrevieram legislações desonerativas de ICMS para contribuintes

---

<sup>49</sup>Para Assunção (2011, p.103), o conceito de extrafiscalidade está relacionado a características não-arrecadatórias; isto é, não-fiscais, dos tributos.

que incluam em suas propostas negociais a preocupação como o meio ambiente que se incluem igualmente como mecanismos extrafiscais.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> Sobre tributação ecológica ver LAGEMANN (2002). Vosgerau & Gonçalves (2014) abordam aspectos específicos sobre o ICMS Ecológico e IPI sobre veículos automotores.

#### **4 GASTOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DO ICMS NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL: um estudo da política pública das renúncias fiscais. (2002/2016)**<sup>51</sup>

Neste Capítulo especifica-se a discussão sobre as renúncias de receitas particularizando-a sobre o Imposto de Mercadorias e Serviços (ICMS) no estado do Rio Grande do Sul, período de 2002 a 2016. Para os fins deste estudo, estabelece-se como unidade de análise a renúncia fiscal incidente sobre o imposto na modalidade de crédito presumido, compreendendo o Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul (FUNDOPEM/RS). Primeiramente, objetiva-se identificar no período de análise da pesquisa o volume de arrecadação e dos recursos renunciados, bem como as regiões e os setores econômicos que se beneficiaram para o caso específico do FUNDOPEM/RS. No passo seguinte, analisa-se sob a perspectiva teórica do campo das políticas públicas a efetividade dessas renúncias de receitas como política pública de indução ao crescimento econômico. Para atingir estes objetivos, preliminarmente apresentam-se na Seção 4.1 as notas metodológicas que definem o desenho da pesquisa; na Seção 4.2 faz-se uma abordagem sobre as desonerações tributárias no Estado no Rio Grande do Sul e; por fim, na última Seção faz-se a avaliação das evidências que contextualizam a renúncia de receitas baseadas no crédito presumido e do FUNDOPEM/RS.

##### **4.1 NOTAS METODOLÓGICAS**

A pesquisa sistematiza e analisa dados relativos às renúncias fiscais associadas ao crédito presumido e ao FUNDOPEM/RS no período de 2002 a 2016 no estado do Rio Grande do Sul<sup>52</sup> sob a forma de *estudo avaliativo*. Os dados secundários que orientam e o embasam foram coletados no site da Fazenda Estadual do Rio Grande do Sul que publica parte das informações fiscais e gerenciais das desonerações fiscais. Utilizou-se igualmente elementos de outras fontes disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda e da Fundação de Economia e Estatística (FEE/RS). Para os dados não disponíveis de forma aberta, utilizou-se de expedientes legais previstos pela Lei de Acesso à Informação (LAI).<sup>53</sup> A apresentação dos dados se integra com indicadores macroeconômicos, fiscais, financeiro-orçamentários e da atividade econômica em geral do Estado do Rio Grande do Sul. Com isso, procura-se estabelecer os parâmetros ou evidências que possam embasar a avaliação das políticas de incentivos fiscais

---

<sup>51</sup> Embora seguindo a mesma linha metodológica da Receita Federal, a Fazenda Estadual do RS adota o termo *desonerações fiscais* em substituição ao termo *gasto tributário*.

<sup>52</sup> Alguns Gráficos e Tabelas não mostram todo o período de análise proposto na pesquisa tendo em vista a indisponibilidade dos dados pela Fazenda Estadual.

<sup>53</sup> Lei nº 12.527/2011, de 16 de maio de 2012. Possibilita o direito de acesso às informações junto aos órgãos públicos sem necessidade de apresentar motivo.

lastreadas no crédito presumido e no programa FUNDOPEM/RS, apoiando-se na revisão da literatura. Sobre os estudos avaliativos Jannuzzi (2016, p.55) afirma que “com base em bibliografia ou fonte de dados secundários [os estudos avaliativos] produzem insumos para responder as demandas de informação e conhecimento para aprimoramento de programas e, necessariamente, para especificar pesquisas empíricas de avaliação.” Ainda, o autor refere uma base conceitual pragmática e aplicada para definição do termo *avaliação*; referindo-se como:

[...] esforço analítico de produzir informação e conhecimento para desenho, implementação e validação de programas e projetos sociais, por meio de abordagens metodológicas interdisciplinares da pesquisa social, com a finalidade aprimorar a gestão das intervenções, seja no cumprimento dos seus objetivos (eficácia), nos seus impactos mais duradouros e abrangentes em termos de públicos e dimensões sociais alcançadas (efetividade), seja nos custos condizentes com a escala e complexidade da intervenção (eficiência). (JANNUZZI, 2016; p.45)

Arretche (1998), atribuindo importância à questão da avaliação de políticas públicas situa que esse processo deva ocorrer pela adoção de métodos e técnicas de pesquisa que sejam capazes de estabelecer relações de causalidade entre a política pública e seus resultados e; na mesma linha de Jannuzzi (2016), situa a *efetividade* da política pública como a relação entre a sua implementação e os seus impactos e resultados na mudança das condições sociais. Na visão de ambos os autores, a *efetividade* é o fator que vai estabelecer a avaliação de impacto das políticas públicas quanto à causalidade da intervenção estatal. Tratando dos aspectos avaliativos Ramos (2009) elabora importantes considerações relativas à análise de impacto das políticas públicas que se embasam na utilização de indicadores capazes de erigir um modelo avaliativo (explicativo) que permita a análise técnica dos resultados a partir de condições e parâmetros conhecidos previamente; e ainda, para se estabelecer com alguma propriedade *relações de causa e efeito*, requer-se a possibilidade de se isolar a existência de grupos comparativos: o que recebe o tratamento [no caso] que foi atingido pela política/programa social e grupo de controle [que] não foi atingido pela política/programa social.

Haveria, então, a partir desses pressupostos, condições de se identificar impacto das políticas em alguma dimensão da vida econômica, social ou política (Ramos, 2009, p.98-99). Para Batista & Domingos (2017, p.8), observando as características desse tipo de pesquisa:

quando o experimento não é possível ou a política já foi implementada não há a separação ex-ante entre grupo de tratamento e de controle e, por isso, a identificação do efeito causal da política se torna mais difícil. Quando o que está disponível para o analista são dados observacionais, é possível trabalhar com técnicas estatísticas quase-experimentais para “emular” um grupo de controle ou o contrafactual.

Assim, considerando que os aspectos enumerados impõem rigores metodológicos para a elaboração de modelos teóricos ou de uma teoria geral explicativa e/ou avaliativa da efetividade das políticas públicas, opta-se nesta pesquisa pelo tratamento empírico de algumas evidências colhidas através de *estudo avaliativo de caso*,<sup>54</sup> objetivando estabelecer como objeto de estudo a avaliação da qualidade da intervenção pública na economia e na sociedade através do tratamento empírico, onde se avaliam questões relativas à aderência das políticas públicas de renúncias fiscais aos interesses da economia e da sociedade (MELLO, 1999); logo, se no caso concreto, constituem-se instrumentos efetivos da extrafiscalidade cumprindo os fins a que se destinam.

#### 4.2 A POLÍTICA DE RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS NO ESTADO DO RS DE 2002 A 2016

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é a principal fonte de financiamento das políticas públicas nos estados brasileiros. Sua arrecadação representa parcela significativa do Produto Interno Bruto (PIB) atingindo a 7,27% no período 2002 a 2016, representando ainda uma participação percentual nesse período em torno de 85% do total da arrecadação de tributos do estado, conforme apresentado na Tabela 1.

A natureza não cumulativa do ICMS implica sua vinculação ao Valor Adicionado Bruto do PIB<sup>55</sup> para fins de análise do comportamento da sua arrecadação, o que evidencia ainda mais a sua relevância como fonte de financiamento das políticas públicas que se estende igualmente aos municípios através da parcela que de 25% do tributo que lhes é repartida constitucionalmente.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> Trevisan & Van Bellen (2008, p. 533) apoiando-se em Melo (1999) e Arretche (2003) confirmam que a área de políticas públicas no Brasil se caracteriza por uma baixa capacidade de acumulação de conhecimento, em função da proliferação horizontal de estudos de caso e da ausência de pesquisa.

<sup>55</sup> Para Junior e Oliveira (2015); citando Bordin (2003), a base tributária do ICMS é o “valor adicionado fiscal”, que corresponde, numa descrição simplificada, à diferença entre o valor das saídas e entradas de mercadorias, acrescido das prestações de serviços de transportes e comunicações. Como não se tem dados disponíveis sobre a base imponível do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, utiliza-se o VAB como variável *proxy* da base do ICMS.

<sup>56</sup> Conforme a Constituição Federal de 1988, (art. 158, IV), 25% da receita de ICMS arrecadado pelos estados deve ser transferida obrigatória e incondicionalmente aos municípios, onde 75% são alocados ao próprio ente gerador da receita do imposto e os 25% restantes alocados segundo critérios da legislação do próprio ente subnacional independentemente do local onde ocorreu a arrecadação. No estado do Rio Grande do Sul a apuração dos montantes não condicionados (25%) se dá a partir do Índice de Participação dos Municípios (IPM) calculado anualmente pela Fazenda Estadual a partir de critérios definidos em lei e cujo fator de maior peso é a variação média do Valor Adicionado Fiscal (VAF), que responde por 75% da composição do índice.

**Tabela 1 - Participação da Arrecadação do ICMS Sobre a Arrecadação Tributária Total e no PIB – Rio Grande do Sul - 2002 a 2016 – Valores Nominais (R\$)**

Ano	Arrecadação		PIB	Participação (%)	
	ICMS	Demais Tributos		ICMS Sobre Arrecadação	ICMS Sobre o PIB
2002	7.266.357.621	9.404.949.272	98.847.210.894	77,26%	7,35%
2003	8.595.598.668	11.146.604.857	119.325.398.660	77,11%	7,20%
2004	9.637.938.267	11.874.154.939	131.192.206.296	81,17%	7,35%
2005	10.883.213.911	13.995.351.334	136.362.768.610	77,76%	7,98%
2006	11.812.661.387	14.602.904.034	147.622.599.258	80,89%	8,00%
2007	12.257.603.035	15.308.049.114	168.009.752.060	80,07%	7,30%
2008	14.824.635.137	18.412.270.807	190.229.822.442	80,51%	7,79%
2009	15.086.186.714	17.793.829.606	204.344.940.205	84,78%	7,38%
2010	17.892.764.895	20.138.099.600	241.249.163.902	88,85%	7,42%
2011	19.502.332.077	21.431.790.588	265.056.416.291	91,00%	7,36%
2012	21.377.507.451	23.514.396.559	287.587.018.680	90,91%	7,43%
2013	24.060.565.601	26.461.496.078	332.292.726.075	90,93%	7,24%
2014	25.854.213.139	28.422.996.069	357.816.423.827	90,96%	7,23%
2015	27.125.892.798	30.184.584.382	381.985.142.741	89,87%	7,10%
2016	26.255.156.599	29.212.542.205	410.275.933.952	89,88%	6,40%
<b>Totais</b>	<b>252.432.627.300</b>	<b>291.904.019.446</b>	<b>3.472.197.523.893</b>	<b>86,48%</b>	<b>7,27%</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados da FEE/RS e Fazenda Estadual – Sefaz/RS.

A partir da arrecadação do ICMS, faz-se necessário introduzir na avaliação a evolução histórica dos montantes que vem sendo renunciados pelo estado sob as diferentes formas (isenção, redução de base de cálculo, estatuto da microempresa, crédito presumido e FUNDOPEM/RS), atendo-se às renúncias de receita pela via do crédito presumido e na sua variante do FUNDOPEM/RS. Esclareça-se que as desonerações são classificadas em dois grupos distintos. No primeiro grupo têm-se as renúncias previstas na Constituição Federal/1988, sobre as quais os entes subnacionais não exercem influência alguma quanto à capacidade impositiva. Quando ocorrem renúncias dessa natureza, lhes é atribuída a condição de *heterônomas*.<sup>57</sup> Noutro grupo, onde os entes possuem a competência tributária nos termos da legislação específica, é facultada a capacidade de renunciar a receita tributária. Importante assinalar que mesmo nesta condição, o ente subnacional fica condicionado a superveniência de legislações e convênios no âmbito do CONFAZ o qual tem como atribuição reger e autorizar a concessão de incentivos fiscais. Nessa categoria de renúncias fiscais, ditas *não-*

<sup>57</sup> Para os fins de renúncia fiscal pelos entes tributantes os incentivos de natureza heterônoma provêm da sujeição à regra de outro ente; no caso específico dos estados da federação que se submetem à renúncias fiscais previstas na Constituição. Logo, uma renúncia fiscal tem natureza heterônoma quando o ente subnacional, a despeito de possuir competência para tributar sujeita-se à restrição imposta pela norma constitucional. Para Reale (1993, p. 40) “há, no Direito, um caráter de *alheidade* do indivíduo, com relação à regra. Dizemos, então, que o Direito é heterônomo, visto ser posto por terceiros aquilo que juridicamente somos obrigados a cumprir.

*heterônomas*, temos as modalidades já abordadas nessa pesquisa, cita-se a *isenção*, a *redução de base de cálculo*, *previsões do Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte*, donde inclui-se o *Simples Nacional* e, por último, o *crédito presumido* e a sua variante *FUNDOPEM/RS* que são, o objeto de estudo desta pesquisa. Na Tabela 2 demonstra-se o montante total das desonerações fiscais comparativamente aos valores renunciados sob a forma de crédito presumido e FUNDOPEM/RS no RS no período de 2002 a 2016.

**Tabela 2 - Comparativo das renúncias de receitas na modalidade Crédito Presumido e FUNDOPEM/RS (2003 – 2016) – Valores Nominais (R\$).**

ANO	Totais	FUNDOPEM/RS		Crédito Presumido		Participação (%) total do Crédito Presumido e FUNDOPEM/RS Sobre Desonerações Totais
		Valor	(%) Total	Valor	(%) Total	
2003	1.775.151.293	365.910.467	20,61%	977.946.327	55,09%	75,70%
2004	2.242.729.376	476.482.820	21,25%	1.218.656.376	54,34%	75,58%
2005	2.274.664.623	377.061.301	16,58%	1.067.351.964	46,92%	63,50%
2006	2.633.623.788	260.651.223	9,90%	1.207.988.632	45,87%	55,76%
2007	3.036.320.174	170.983.899	5,63%	1.468.575.866	48,37%	54,00%
2008	3.789.048.474	255.967.509	6,76%	1.881.368.866	49,65%	56,41%
2009	3.636.993.855	194.022.040	5,33%	1.678.737.498	46,16%	51,49%
2010	4.724.350.937	242.782.309	5,14%	2.156.435.313	45,65%	50,78%
2011	5.682.984.303	238.620.319	4,20%	2.351.481.839	41,38%	45,58%
2012	5.992.132.243	250.467.420	4,18%	2.442.672.833	40,76%	44,94%
2013	6.759.297.898	281.686.324	4,17%	2.686.686.297	39,75%	43,92%
2014	8.155.300.837	462.999.572	5,68%	2.988.872.680	36,65%	42,33%
2015	8.064.563.486	570.731.881	7,08%	2.500.609.259	31,01%	38,08%
<b>Totais</b>	<b>58.767.161.287,00</b>	<b>4.148.367.084,00</b>	<b>7%</b>	<b>24.627.383.750,00</b>	<b>41,91%</b>	<b>48,97%</b>

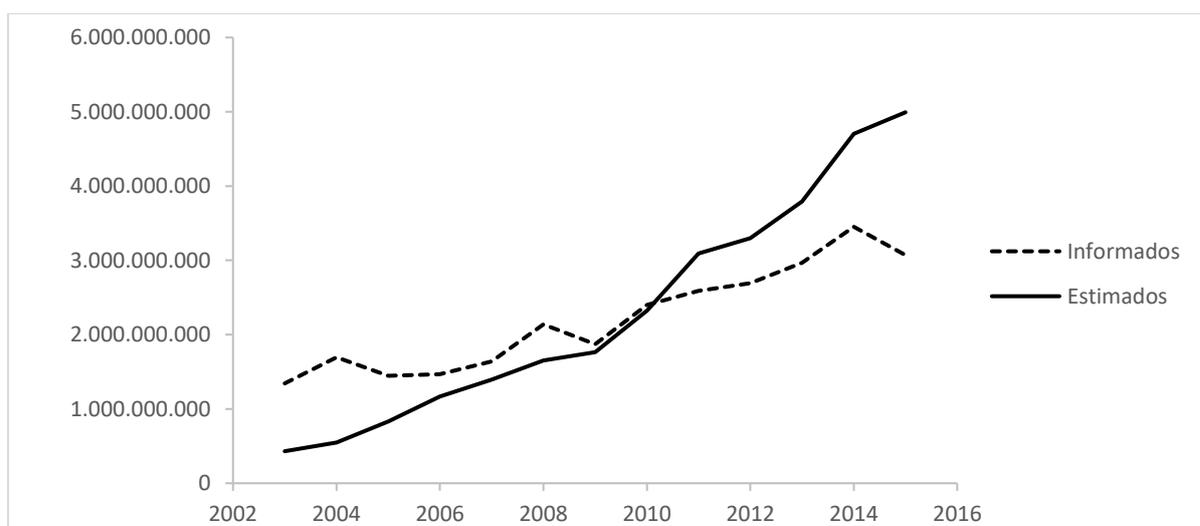
Fonte: Elaboração própria a partir dos dados informados pela SEFAZ/RS (Lei de Acesso à Informação) e do Demonstrativo das Desonerações Fiscais. Nota Técnica, Resultados em 2017 e Retrospectiva Histórica. Março 2018.

Nota: Na coluna "Totais" estão computadas todas as renúncias do período estando incluídos as renúncias de crédito presumido e FUNDOPEM/RS e as demais renúncias (Isenção, Redução de Base de Cálculo e Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte).

Dentre as renúncias que não se enquadram na condição de *heterônoma*; ou seja, que podem ser concedidas pelo estado, apenas o crédito presumido e o programa FUNDOPEM/RS têm informação originada diretamente dos dados informados pelos contribuintes beneficiários pelo valor da renúncia; embora a Fazenda Pública Estadual não divulgue valores individualizados por contribuinte, divulgando apenas uma lista dos contribuintes que usufruíram de crédito presumido e que integram o cômputo das

desonerações.<sup>58</sup> Para as outras modalidades de renúncia, o órgão fazendário estadual utiliza-se de *mensuração indireta*.<sup>59</sup> Partindo desses aspectos pode-se verificar os dados de natureza opaca para a Fazenda Estadual que exigem estatísticas de mensuração perfazendo aproximadamente 50% do montante das renúncias fiscais do ICMS. O Gráfico 1 evidencia a representatividade dos montantes estimados indiretamente e informados diretamente.

**Gráfico 1 - Comparação entre os Valores das Renúncias Fiscais - Informados pelo Contribuinte e Estimados pela Fazenda Pública Estadual/RS - 2003-2015**



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Tabela 2.

Nesse ponto, cabem algumas considerações acerca da política de divulgação dos dados operada pela Fazenda Estadual.<sup>60</sup> O órgão mantém um site na WEB – Portal Receita Dados - (<http://dados.receita.fazenda.rs.gov.br/>), onde são publicadas informações fiscais e gerenciais das desonerações fiscais, bem assim a atividade administrativa do órgão. No link reservado ao demonstrativo das renúncias fiscais verifica-se que a missão e os valores

<sup>58</sup> Os créditos presumidos constituem-se na única hipótese onde os valores informados pelo contribuinte estão relacionados diretamente ao valor do imposto desonerado, sem a necessidade de elaboração de uma metodologia específica de estimação.

<sup>59</sup> A mensuração indireta é realizada pelo órgão fazendário estadual a partir das informações das saídas declaradas pelos contribuintes, tais como são declarados os demais itens de natureza heterônoma, como as isenções ou com base de cálculo reduzida, por exemplo.

<sup>60</sup> Em nota exarada no Relatório e Parecer Prévio Sobre as Contas do Governador do Estado - Exercício de 2016, o TCE/RS afirma que a “Receita Pública do Estado continua a obstaculizar as ações do Controle Externo, pois não disponibiliza os dados dos benefícios fiscais fruídos pelos setores econômicos e a identificação dos contribuintes contemplados (referentes ao ano em análise) inviabilizando a elaboração de análise sobre a aplicação de parte significativa dos recursos públicos (extraorçamentários) e, por conseguinte, repercutindo em prejuízo à elaboração deste Relatório.” (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 2016, p.481)

declarados do órgão não estão bem assentados na prática, dado que as informações são dispostas sem maiores detalhamentos em face da alegada proteção legal do artigo 198 do CTN, com redação da Lei Complementar n.º 104/2001, que veda (ou protege) a divulgação por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (BRASIL, 1966). Cabe considerar que sob a perspectiva de princípios constitucionais, prescrições da LRF e mais recentemente da LAI, proteger dados e informações dessa natureza não se compatibiliza com requisitos de transparência da gestão fiscal.<sup>61</sup> Assim, o compromisso institucional com a transparência da gestão fiscal é posto sob ressalvas, porque o órgão limita-se a informar setores da atividade econômica e uma lista das empresas beneficiadas pelas renúncias sem particularizar os valores renunciados, tampouco critérios relativos à concessão das desonerações e; mais, em quais critérios e objetivos que se fundam. Não obstante, a Fazenda Pública Estadual declara que vem fazendo um esforço notável (sic) em prol da transparência fiscal (RIO GRANDE DO SUL, 2018).

Entende-se que pela maneira como os dados são apresentados, em nada proveriam de informações capazes de atenderem aos princípios de transparência e as necessidades de controle social, sabendo-se que “a transparência financeira possibilita o controle midiático, social e político, conduzindo o sistema para uma maior responsabilização dos gestores, para redução de áleas ineficientes da alocação de recursos públicos e melhoria do processo de escolhas públicas e de eleição de políticas públicas prioritárias” (CAMPOS, 2015, p. 311-12). Sobre a transparência como corolário do Princípio da Publicidade inscrito na Constituição Federal, Motta, (2008, p.2-3) enumera quatro vertentes as quais o Princípio da Publicidade deva se materializar:

- a) direito de conhecer todos os expedientes e motivos referentes à ação administrativa, bem como seus desdobramentos e resultados, em razão do direito à informação; b) garantia frente ao processo de produção de decisões administrativas, em contraposição ao segredo procedimental, por meio de audiência dos envolvidos e interessados, em razão do princípio da ampla defesa; direito subjetivo de acesso aos arquivos e registros públicos, em decorrência direta do princípio democrático; e d) direito de exigir do Estado

---

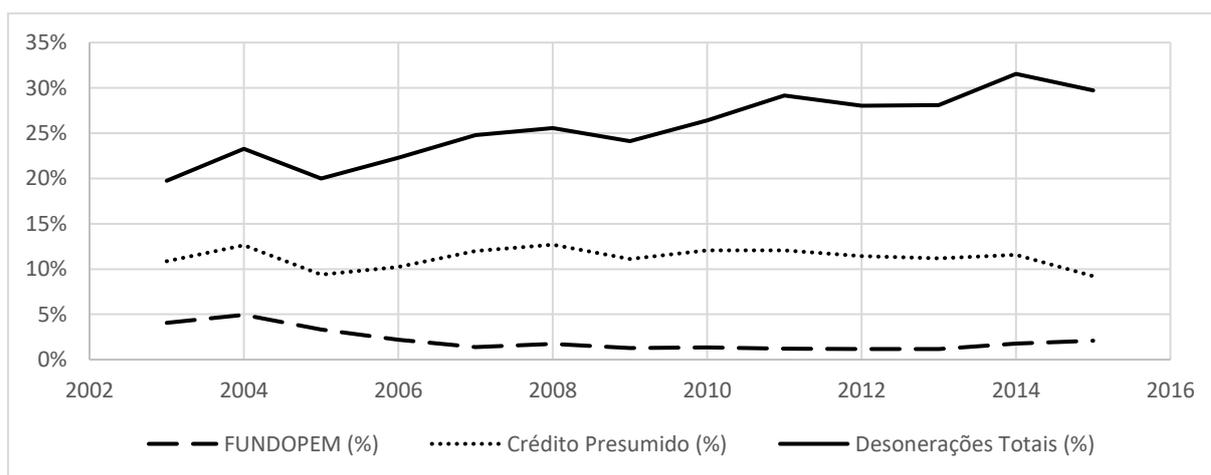
<sup>61</sup> A Lei nº 12.527/2011 (LAI) regulamenta o direito constitucional de acesso às informações públicas. Essa norma entrou em vigor em 16 de maio de 2012 e criou mecanismos que possibilitam, a qualquer pessoa, física ou jurídica, sem necessidade de apresentar motivo, o recebimento de informações públicas dos órgãos e entidades. A Lei vale para os três Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive aos Tribunais de Conta e Ministério Público. Entidades privadas sem fins lucrativos também são obrigadas a dar publicidade a informações referentes ao recebimento e à destinação dos recursos públicos por elas recebidos. (Fonte: SRF - <http://www.acessoainformacao.gov.br/assuntos/conheca-seu-direito/a-lei-de-acesso-a-informacao>)

ações positivas para possibilitar a visibilidade, cognoscibilidade e controle das ações administrativas.

Assim, com base nesses princípios, é garantido aos cidadãos o direito de conhecer os atos praticados na gestão fiscal, garantindo acesso e compreensibilidade das informações, o que confere a publicidade dos atos da Administração caráter educativo e informativo (ALLEGRETTI; NETO, 2011). Entretanto; ao analisarmos o comportamento das renúncias fiscais ao longo dos anos, conforme exposto no Gráfico 2, constata-se a tendência crescente dos montantes renunciados relativamente à arrecadação de ICMS, evidência que pode ser interpretada como uma perda gradativa de controle de transparência.

Mais além da observação dos princípios e como seu complemento Pinto (2016, p.19) aduz que a previsão legal da LRF (art. 14) exige controle sobre as renúncias fiscais pelo lastro indispensável de medida compensatória, sobretudo quando as desonerações são concedidas por prazo indeterminado. Por caracterizar-se como gasto tributário não deveriam ser instituídas sem qualquer delimitação temporal. Para ela, esse tratamento diferenciado perpetua o privilégio fiscal no orçamento público e propõe que as renúncias sejam efetivamente condicionadas às medidas compensatórias e por tempo determinando, analogamente à proibição legal da celebração de contratos pela Administração Pública com prazo de vigência indeterminado que gerem obrigações de gasto para o Estado de natureza indeterminada.<sup>62</sup>

**Gráfico 2 - Participação (%) das Renúncias fiscais sobre a arrecadação total do ICMS. 2003/2015**



Fonte: Elaboração própria.

Nota: As Desonerações Totais compreendem as renúncias fiscais do crédito presumido e FUNDOPEM/RS mais as renúncias fiscais estimadas pela Fazenda Pública a partir das saídas declaradas pelos contribuintes.

<sup>62</sup> Art. 57, VI, §3º da Lei n.º 8.666, de 21 de Junho de 1993.

É relevante inserir no contexto de análise a comparação entre os montantes renunciados e os destinados aos “Investimentos”, rubrica pertencente conta de “Despesas de Capital”. A comparação se faz necessária no sentido de evidenciar de que forma o comportamento das renúncias de receitas se compara ou se relaciona aos gastos em investimentos, dado que ambas têm relação com a provisão de recursos para execução das políticas públicas. No caso dos investimentos, a relação é direta dado que implica na execução de despesas relacionadas com aquisição de máquinas equipamentos, realização de obras, aquisição de participações acionárias de empresas, aquisição de imóveis, concessão de empréstimos para investimento necessários à implementação e cumprimento do ciclo das políticas públicas; inversamente, as desonerações diminuem a capacidade de prover políticas, notadamente se não vierem acompanhadas de mecanismos de controle de sua aplicação e efetividade como política extrafiscal. Para tanto, apresenta-se na Tabela 3 e no Gráfico 3 o comparativo entre os montantes de renúncias e os gastos com investimentos, demonstrando que o volume de investimentos relativamente às renúncias parte de 43,5% em 2003 assumindo comportamento decrescente, culminando em 2015 em percentual de 8%. Ajustando-se uma média de todo o período (2003-2015), o valor percentual sobre as renúncias atingiu patamares próximos de 20%.

As informações do Gráfico 3 e da Tabela 3 demonstram que no período considerado os investimentos perderam representatividade absoluta e relativa quando comparados às desonerações e isso pode ser explicado pela baixa capacidade financeira e orçamentária do estado do Rio Grande do Sul que tem sua provisão ligada diretamente à tributação e especificamente ao ICMS seu principal imposto. Se a arrecadação de tributos não é suficiente para financiar as políticas públicas; entre outras medidas, é razoável admitir que o ente deva orientar-se pela redução das desonerações fiscais ou condicioná-las a padrões mais rígidos de concessão observando retornos de eficiência, eficácia e efetividade no que concerne à relação de custo-benefício ou exclusivamente em função dos seus custos.

**Tabela 3 - Comparativo entre as renúncias fiscais totais, modalidade Crédito Presumido e no Programa FUNDOPEM/RS e montante de Investimento público no grupo das Despesas de Capital no Estado do RS - 2003-2015 – Valores Nominais (R\$)**

Ano	Renúncias Fiscais				Investimentos	
	Estimadas Indiretamente	FUNDOPEM/RS	Crédito Presumido	Totais	Totais	(%) Sobre Desonerações
2003	431.294.499	365.910.467	977.946.327	1.775.151.293	772.194.145	43,50%
2004	547.590.180	476.482.820	1.218.656.376	2.242.729.376	658.226.742	29,35%
2005	830.251.358	377.061.301	1.067.351.964	2.274.664.623	615.366.901	27,05%

Continua

conclusão

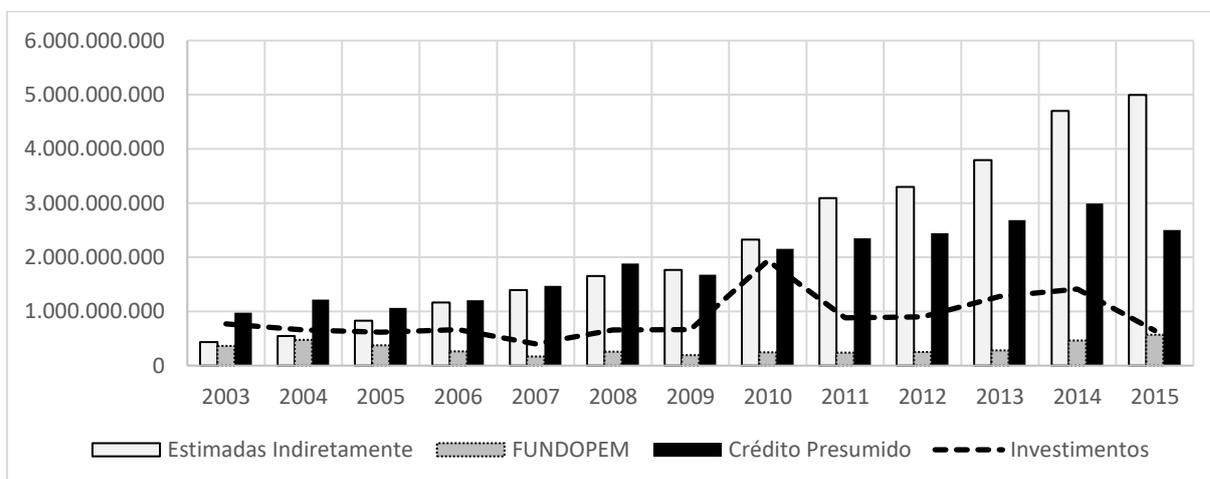
2006	1.164.983.933	260.651.223	1.207.988.632	2.633.623.788	664.375.415	25,23%
2007	1.396.760.409	170.983.899	1.468.575.866	3.036.320.174	400.542.319	13,19%
2008	1.651.712.099	255.967.509	1.881.368.866	3.789.048.474	660.801.121	17,44%
2009	1.764.234.317	194.022.040	1.678.737.498	3.636.993.855	661.899.350	18,20%
2010	2.325.133.315	242.782.309	2.156.435.313	4.724.350.937	1.936.885.255	41,00%
2011	3.092.882.145	238.620.319	2.351.481.839	5.682.984.303	882.037.057	15,52%
2012	3.298.991.990	250.467.420	2.442.672.833	5.992.132.243	897.326.706	14,98%
2013	3.790.925.277	281.686.324	2.686.686.297	6.759.297.898	1.274.159.897	18,85%
2014	4.703.428.585	462.999.572	2.988.872.680	8.155.300.837	1.410.300.496	17,29%
2015	4.993.222.346	570.731.881	2.500.609.259	8.064.563.486	648.144.781	8,04%
<b>Soma</b>	<b>29.991.410.453</b>	<b>4.148.367.084</b>	<b>24.627.383.750</b>	<b>58.767.161.287</b>	<b>11.482.260.186</b>	<b>19,54%</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da STN e do Demonstrativo das Desonerações Fiscais do RS: Nota Técnica Resultados em 2015 e Retrospectiva Histórica. Setembro 2016.

<sup>1</sup> Na coluna Totais das Renúncias Fiscais constam computadas todas as modalidades de renúncia; heterônomas e não heterônomas. Para fins de melhor apresentação dos dados, destacou-se deste cômputo o FUNDOPEM/RS e o crédito presumido.

O comportamento observado no período para o estado do RS remete às conclusões de Orair, Siqueira e Gobetti (2016) apresentado no Capítulo 3 desta pesquisa, que avaliaram evidências relacionadas à aplicação de políticas fiscais e seus impactos no PIB nas três esferas governamentais pela via dos multiplicadores fiscais constataram que de o período observado esteve marcado pela relativa degradação dos investimentos em bens de capital, serviços e consumo, ao mesmo tempo que a tônica dos gastos do governo voltou-se para concessão de diferentes tipos de estímulo fiscal, notadamente desonerações tributárias e subsídios extrafiscais, como ocorreu no âmbito do estado do Rio Grande Sul.

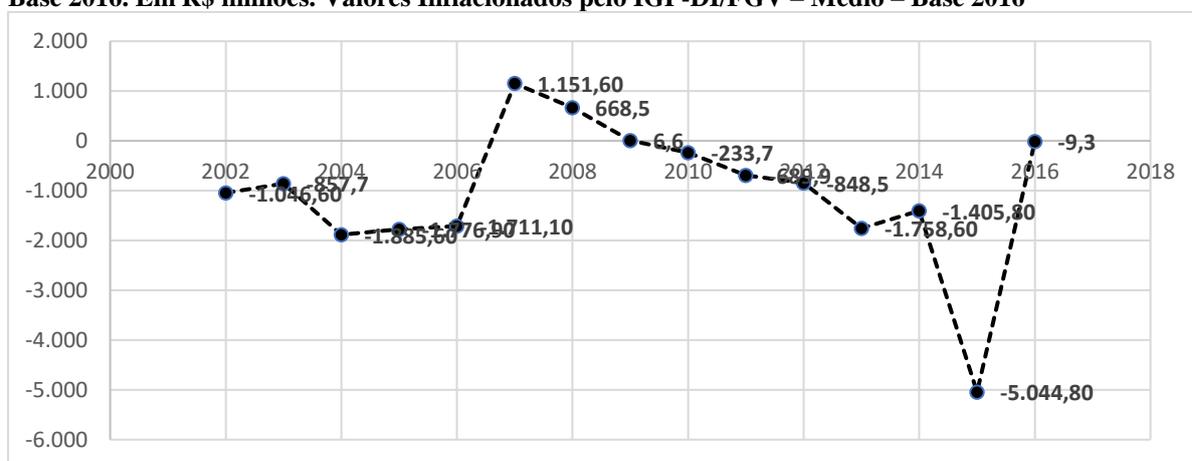
**Gráfico 3 – Comparativo do comportamento das renúncias fiscais e das despesas na conta Investimentos no RS – 2003-2015 - Valores nominais (R\$)**



Fonte: Elaboração própria.

Visto sob outro ângulo de análise, pela ótica do ente renunciante, o aspecto *custos* é possivelmente um dos fatores decisivos que vem mobilizando-o para transferir a indução do desenvolvimento à iniciativa particular e tal pode ser comprovado pela visualização do Gráfico 4 onde é apresentado o desempenho do resultado orçamentário do estado do RS. Os dados apresentados refletem a indisponibilidade sistêmica de recursos orçamentários no período considerado para financiar novas políticas públicas pela inexistência de resultados orçamentários positivos.

**Gráfico 4 – Resultado orçamentário do Estado do Rio Grande do Sul. 2002-2016. Valores Inflacionados – Base 2016. Em R\$ milhões. Valores Inflacionados pelo IGP-DI/FGV – Médio – Base 2016**



Fonte: Elaboração própria a partir do Relatório e Parecer Prévio Sobre as Contas do Governador do Estado Exercício de 2016.

Classificado nesse estudo como uma variante de crédito presumido, o FUNDOPEM/RS é um mecanismo extrafiscal de atração de investimentos do RS que consiste na concessão de crédito presumido de ICMS para empresas que realizem projetos de investimento que resultem geração de novos empregos, redução de desigualdades regionais; desenvolvimento do parque industrial, considerando-se os arranjos produtivos locais e a competitividade da atividade industrial e agroindustrial (NETO, 2017). O mecanismo da extrafiscalidade do Fundo opera-se pela apropriação, via financiamento, do ICMS incremental mensal gerado a partir da nova planta de expansão a razão de até 90%. É concedido à empresas que realizem projetos de investimentos sob determinadas condições previstas em Lei e tem como base de cálculo o custo total dos investimentos em ativos fixos do projeto incentivado. O Fundo opera com prazo de carência de até sessenta meses contado de cada parcela de ICMS incremental devido pelo financiamento com prazo de amortização de até noventa e seis meses, incidindo custos financeiros indexados pelo IPCA (IBGE) e juros de até 4% ao ano.

Para kapron & Lengler (2006, p.3) “o FUNDOPEM/RS consiste em permitir que a empresa fique com o tributo (ou parte dele) em troca de investimentos que incrementem a produção e o emprego”. Concomitantemente, de forma complementar ao FUNDOPEM/RS, o contribuinte de ICMS poderá participar do Programa de Harmonização do Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Sul – (INTEGRAR/RS, obtendo abatimento sobre as parcelas financiadas (principal e demais cominações) que irá variar de 10% a 90% dependendo do município de localização do projeto, empregos diretos gerados e a massa salarial média do quadro de funcionários da empresa incentivada.

A participação no Fundo não garante liberação de recursos financeiros antecipados; apenas permite ao contribuinte de ICMS que se enquadre nas exigências de incentivação financiarem montantes devidos a título do ICMS incremental gerado pela nova planta industrial. O Fundo, segundo a ótica da Fazenda Pública estadual acompanha a definição dada por Almeida (2010), enquadrando-se na modalidade de crédito presumido. Giehl (2001) aponta que o FUNDOPEM/RS é um instrumento de incentivo financeiro (fiscal) conforme já descrito nas seções anteriores criado pelo governo estadual (1972) com a finalidade de modernizar e expandir a capacidade industrial do Estado, bem assim atrair novos investimentos, o que o enquadra como instrumento extrafiscal. A Tabela 4 enumera projetos que foram aprovados no estado do Rio Grande do Sul por município, no período de 2014 e 2016.

**Tabela 4 - FUNDOPEM/RS - Benefícios Concedidos por Município e COREDE - 2014/2016 – Valores em Unidade de Incentivo do FUNDOPEM/RS (UIF-RS) <sup>1</sup>**

	COREDE	Investimento Total	Previsão de Empregos	Valor do Investimento por Emprego
Ajuricaba	Noroeste Colonial	126.798,32	6	21.133,05
Almirante Tamandaré do Sul	Produção	187.106,19	10	18.710,62
Alvorada	Metropolitano do Delta do Jacuí	108.629,96	6	18.104,99
Alvorada	Metropolitano do Delta do Jacuí	798.684,55	70	11.409,78
Alvorada	Metropolitano do Delta do Jacuí	195.875,23	10	19.587,52
Alvorada	Metropolitano do Delta do Jacuí	122.186,20	50	2.443,72
Alvorada	Metropolitano do Delta do Jacuí	50.409,23	7	7.201,32
Antônio Prado	Serra	58.694,13	14	4.192,44
Antônio Prado	Serra	4.380.854,80	30	146.028,49
Antônio Prado	Serra	340.446,46	7	48.635,21
Bento Gonçalves	Serra	251.498,66	30	8.383,29
Bento Gonçalves	Serra	446.632,56	19	23.506,98
Bento Gonçalves	Serra	138.571,43	2	69.285,72

continua

	<b>COREDE</b>	<b>Investimento Total</b>	<b>Previsão de Empregos</b>	<b>Valor do Investimento por Emprego</b>
continuação				
Bento Gonçalves	Serra	474.332,19	40	11.858,30
Bento Gonçalves	Serra	484.492,37	12	40.374,36
Boa Vista do Sul	Serra	384.116,69	20	19.205,83
Camaquã	Centro Sul	516.668,71	22	23.484,94
Camaquã	Centro Sul	1.413.225,27	40	35.330,63
Camaquã	Centro Sul	435.320,22	5	87.064,04
Candelária	Vale do Rio Pardo	1.720.604,18	120	14.338,37
Canela	Hortênsias	218.742,33	15	14.582,82
Canoas	Vale do Rio dos Sinos	592.685,00	3	197.561,67
Carlos Barbosa	Serra	1.669.611,74	17	98.212,46
Caseiros	Nordeste	210.315,96	12	17.526,33
Caxias do Sul	Serra	343.434,34	45	7.631,87
Caxias do Sul	Serra	931.369,72	30	31.045,66
Caxias do Sul	Serra	121.815,70	5	24.363,14
Caxias do Sul	Serra	564.408,93	89	6.341,67
Caxias do Sul	Serra	1.703.314,84	20	85.165,74
Caxias do Sul	Serra	1.320.234,60	20	66.011,73
Caxias do Sul	Serra	321.445,11	1	321.445,11
Cruz Alta	Alto Jacuí	4.376.661,64	123	35.582,61
Cruzeiro do Sul	Vale do Taquari	105.836,61	10	10.583,66
Dois Irmãos	Vale do Rio dos Sinos	2.582.534,48	300	8.608,45
Encantado	Vale do Taquari	38.600,20	15	2.573,35
Encantado	Vale do Taquari	476.526,26	40	11.913,16
Encantado	Vale do Taquari	60.112,15	25	2.404,49
Encruzilhada do Sul	Vale do Rio Pardo	497.454,36	123	4.044,34
Erechim	Norte	340.793,28	35	9.736,95
Erechim	Norte	227.436,47	11	20.676,04
Erechim	Norte	1.139.025,50	20	56.951,28
Erechim	Norte	739.534,52	20	36.976,73
Erechim	Norte	1.317.981,08	100	13.179,81
Estrela	Vale do Taquari	66.345,27	6	11.057,55
Farroupilha	Serra	224.578,78	2	112.289,39
Farroupilha	Serra	50.962,59	6	8.493,77
Flores da Cunha	Serra	273.875,41	2	136.937,71
Flores da Cunha	Serra	8.497,01	1	8.497,01
Garibaldi	Serra	359.676,73	20	17.983,84
Garibaldi	Serra	462.470,04	7	66.067,15
Garibaldi	Serra	102.994,61	16	6.437,16
Getúlio Vargas	Norte	475.972,10	67	7.104,06
Giruí	Missões	61.602,59	90	684,47
Gravataí	Metropolitano do Delta do Jacuí	1.029.907,32	91	11.317,66
Guaíba	Metropolitano do Delta do Jacuí	7.872.635,52	325	24.223,49
Guaporé	Serra	69.208,42	18	3.844,91
Guaporé	Serra	23.628,36	5	4.725,67

	<b>COREDE</b>	<b>Investimento Total</b>	<b>Previsão de Empregos</b>	<b>Valor do Investimento por Emprego</b>
continuação				
Guaporé	Serra	234.634,18	16	14.664,64
Horizontina	Fronteira Noroeste	2.620.120,75	35	74.860,59
Ijuí	Noroeste Colonial	439.678,32	60	7.327,97
Ilópolis	Vale do Taquari	279.712,52	20	13.985,63
Lagoa Vermelha	Nordeste	141.211,58	20	7.060,58
Lajeado	Vale do Taquari	245.007,78	50	4.900,16
Lajeado	Vale do Taquari	159.176,59	30	5.305,89
Lajeado	Vale do Taquari	1.428.732,53	50	28.574,65
Lajeado do Bugre	Rio da Várzea	53.149,59	25	2.125,98
Montenegro	Vale do Caí	32.828,36	27	1.215,87
Montenegro	Vale do Caí	3.618.638,79	125	28.949,11
Montenegro	Vale do Caí	149.285,34	1	149.285,34
Montenegro	Vale do Caí	214.059,51	6	35.676,59
Nova Boa Vista	Produção	119.356,04	15	7.957,07
Nova Candelária	Fronteira Noroeste	254.610,66	16	15.913,17
Nova Petrópolis	Hortênsias	2.088.947,77	50	41.778,96
Nova Roma do Sul	Serra	199.823,81	10	19.982,38
Novo Cabrais	Jacuí Centro	39.062,50	15	2.604,17
Novo Hamburgo	Vale do Rio dos Sinos	158.640,24	120	1.322,00
Osório	Litoral	692.448,10	79	8.765,17
Passo Fundo	Produção	7.607.706,51	99	76.845,52
Passo Fundo	Produção	5.212.283,83	120	43.435,70
Paulo Bento	Norte	860.955,82	24	35.873,16
Poço das Antas	Vale do Taquari	471.319,62	65	7.251,07
Porto Alegre	Metropolitano do Delta do Jacuí	1.105.857,02	20	55.292,85
Porto Alegre	Metropolitano do Delta do Jacuí	125.263,89	5	25.052,78
Porto Alegre	Metropolitano do Delta do Jacuí	62.827,00	10	6.282,70
Porto Alegre	Metropolitano do Delta do Jacuí	351.799,78	9	39.088,86
Porto Alegre	Metropolitano do Delta do Jacuí	89.369,56	8	11.171,20
Porto Alegre	Metropolitano do Delta do Jacuí	2.419.761,27	15	161.317,42
Rio Grande	Sul	305.708,48	42	7.278,77
Rio Grande	Sul	151.744,15	12	12.645,35
Santa Cruz do Sul	Vale do Rio Pardo	173.240,94	20	8.662,05
Santa Cruz do Sul	Vale do Rio Pardo	340.494,20	5	68.098,84
Santa Cruz do Sul	Vale do Rio Pardo	1.273.276,02	40	31.831,90
Santa Maria	Central	201.569,94	115	1.752,78
São Borja	Fronteira Oeste	1.927.923,33	16	120.495,21
conclusão				
São Domingos do Sul	Produção	121.251,67	24	5.052,15
São Leopoldo	Vale do Rio dos Sinos	3.328.486,12	374	8.899,70
São Leopoldo	Vale do Rio dos Sinos	376.864,58	19	19.834,98
São Leopoldo	Vale do Rio dos Sinos	472.883,10	20	23.644,16
Seberi	Médio Alto Uruguai	3.628.969,84	250	14.515,88

	COREDE	Investimento Total	Previsão de Empregos	Valor do Investimento por Emprego
conclusão				
Tapejara	Nordeste	95.095,97	20	4.754,80
Tapejara	Nordeste	8.936.962,76	255	35.046,91
Teutônia	Vale do Taquari	672.842,62	8	84.105,33
Triunfo	Metropolitano do Delta do Jacuí	14.663.084,76	5	2.932.616,95
Vacaria	Serra	802.293,66	30	26.743,12
Vale Real	Vale do Caí	356.099,88	75	4.748,00
Venâncio Aires	Vale do Rio Pardo	137.146,33	19	7.218,23
<b>Totais</b>		<b>113.059.584,53</b>	<b>4.749</b>	<b>23.807,03</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do TCE/RS: Relatório e Parecer Prévio Sobre as Contas do Governador do Estado - Exercício de 2016

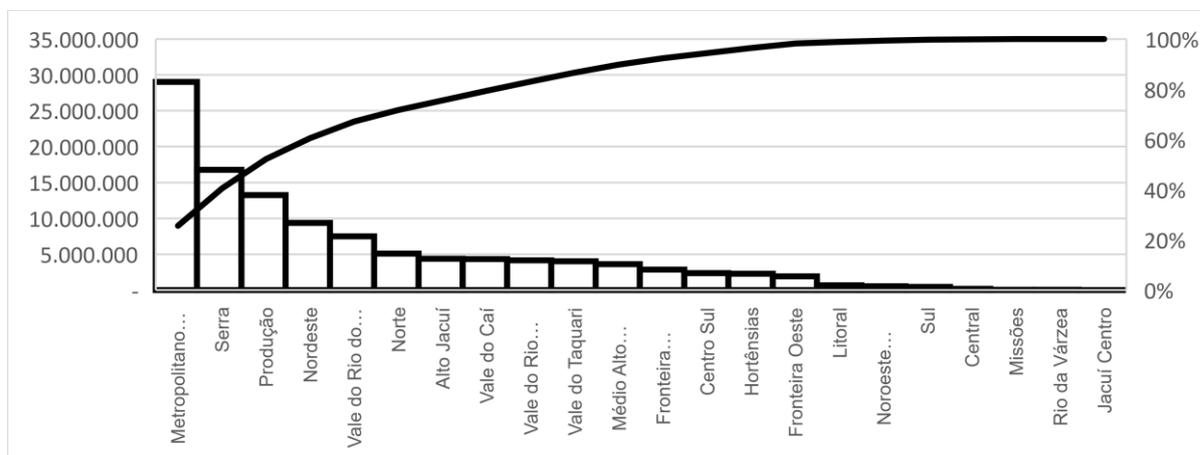
Nota:

<sup>1</sup> A Unidade de Incentivo do FUNDOPEM/RS (UIF-RS) serve como indexador para quaisquer valores adotados para fins de incentivo do FUNDOPEM/RS, tendo seu valor atualizado mensalmente pela Receita Estadual. O valor médio da UIF em 2016 é de R\$ 23,41.

A partir dos dados da Tabela 4, o histograma no Gráfico 5 demonstra distribuição geográfica dos recursos do FUNDOPEM/RS no período de 2014-2016 que repete o mesmo padrão de comportamento verificado por Toigo; Silva (2019) que avaliaram a atuação do fundo no período 1995-2010 quanto aos impactos relativos a desconcentração industrial e diminuição de desigualdades regionais no RS. Os autores verificaram que o incentivo não é suficiente para solucionar problemas relativos à aglomeração industrial, dado que os recursos foram em sua maioria alocados para projetos localizados nas proximidades da cidade de Porto Alegre tendo em vista os benefícios inerentes à localização próxima da capital, proximidade de região com forte concentração industrial e; ainda, beneficiando os municípios e regiões (COREDEs) com maior participação no PIB; concluindo, diante destes fatores que o FUNDOPEM/RS não atinge os seus objetivos no que diz à promoção do desenvolvimento mais equilibrado e desconcentrado.<sup>63</sup>

<sup>63</sup> Os autores enfatizam a importância dos fatores locais para determinar a localização das empresas, o que contrapõe o FUNDOPEM quando se tratar da atração de investimentos para regiões com menor potencial econômico

**Gráfico 5 – Distribuição dos Recursos do FUNDOPEM/RS por COREDEs – (2014 -2016). Valores Nominiais (R\$)**

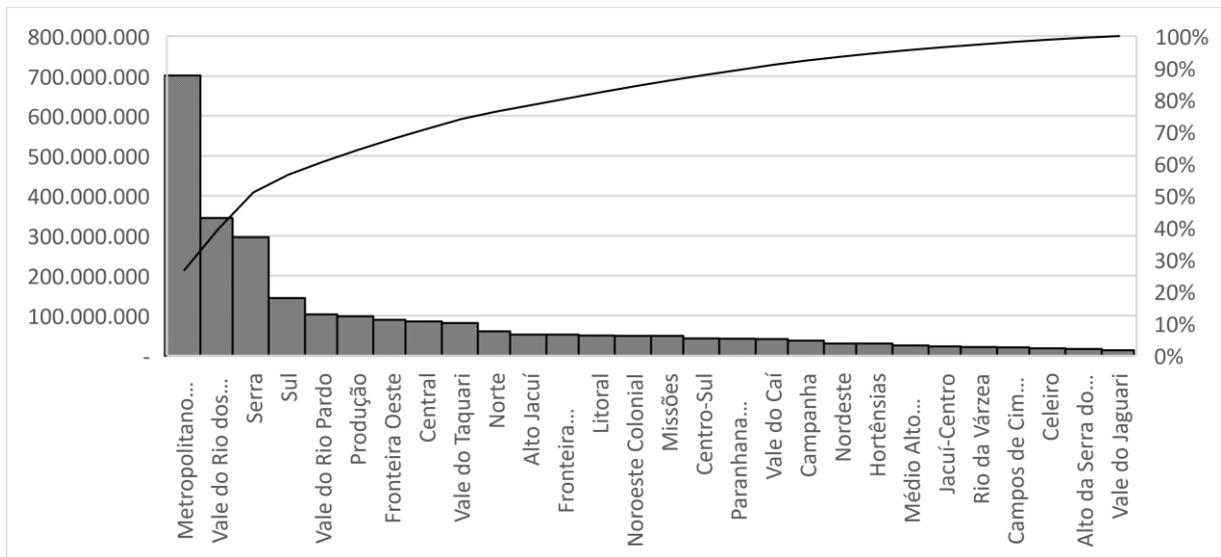


Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do TCE/RS: Relatório e Parecer Prévio Sobre as Contas do Governador do Estado - Exercício de 2016.

Os dados da Tabela 4 e do histograma do Gráficos 5 combinados às informações do histograma do Gráfico 6 conjugam-se com as conclusões de Toigo; Silva (2019) que demonstram que no período 2014-2016 as renúncias fiscais operadas via FUNDOPEM/RS tiveram como destinação um quantitativo limitado de municípios e basicamente situados em áreas (COREDEs) de maior desenvolvimento econômico (maior PIB), tornando evidente o aumento da desigualdade regional pela concentração dos recursos em áreas específicas e de maior potencial econômico. Esse processo vem então repetindo padrões análogos de concentração regional de atividades econômicas e dificultando ainda mais a redistribuição da riqueza (BAER,1988).<sup>64</sup>

<sup>64</sup>Ver em kapron & Lengler (2006); Neto (2017) questionamentos acerca da efetividade do FUNDOPEM como redutor das desigualdades regionais e na promoção do desenvolvimento.

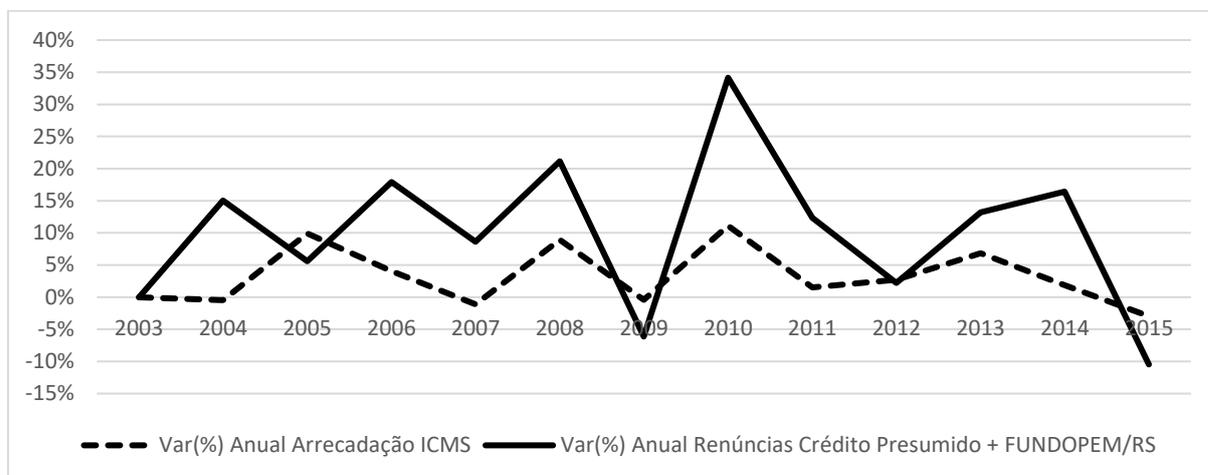
**Gráfico 6 - Histograma da Distribuição do PIB Acumulado por COREDEs. 2002-2015. Valores Nominais (R\$ Milhões)**



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da FEE/RS (FEE-Dados)

Circunscrevendo-se aos dados examinados, não há comprovação da efetividade das renúncias fiscais como indutoras do crescimento econômico. A arrecadação do ICMS não cresce proporcional ou mais que proporcionalmente ao montante renúncias quando se colocam em evidência as variações percentuais das renúncias fiscais relativamente às variações percentuais da arrecadação de ICMS tomadas em valores reais. O comportamento observado no Gráfico 7 não induz qualquer tipo de correspondência que seja capaz de inferir sobre a associação dos montantes renunciados com o crescimento da arrecadação; pelo contrário, as renúncias crescem historicamente mais que proporcionalmente aos montantes arrecadados do imposto, tornando inválida para esse caso concreto a ocorrência de indução ao crescimento econômico. Como resultante, pode-se admitir com algum grau de razoabilidade ocorrência de concentração de riqueza nos setores beneficiados pelas desonerações não transferidas sob a forma de políticas públicas à sociedade.

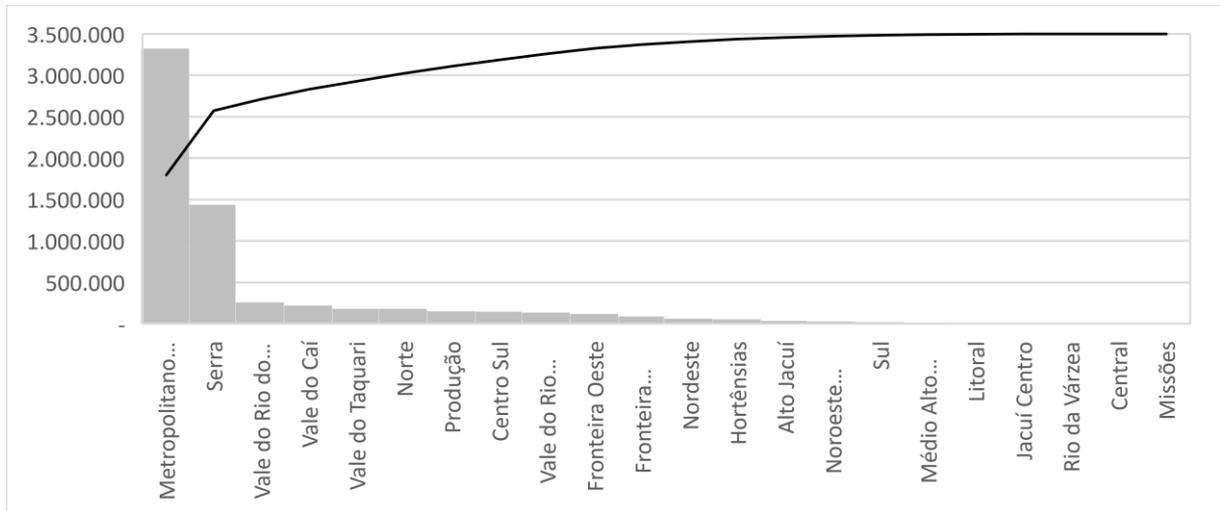
**Gráfico 7 – Comparativo entre as variações percentuais anuais da arrecadação de ICMS e das renúncias fiscais de crédito presumido e FUNDOPEM/RS. 2003-2015 – Valores inflacionados pelo IGP-DI-FGV**



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados publicados pelo TCE/RS no Relatório e Parecer Prévio Sobre as Contas do Governador do Estado. Exercício de 2016. p.63

Para o caso específico do FUNDOPEM/RS, viu-se como lógica explícita a concentração histórica em áreas e setores de maior renda pertencentes aos COREDEs Metropolitano Delta do Jacuí, Vale do Rio dos Sinos e Serra. Por definição, o FUNDOPEM/RS seria o instrumento mais adequado à avaliação de efetividade da extrafiscalidade dadas algumas especificidades do programa; como por exemplo a estimação do ICMS incremental a ser financiado e o número de empregos a serem gerados pela nova planta industrial. Todavia; mesmo com estas características, os empreendimentos tendem a concentrarem-se nas localidades com melhor infraestrutura, como foi o caso especificamente observado nos Gráficos 5 e 6 que registram a alocação dos investimentos concentradamente nas regiões metropolitana de Porto Alegre, Vale do Rio dos Sinos e da Serra em detrimento de todas as outras regiões. Observando-se mais detidamente a distribuição desses recursos, constata-se que não são guardadas lógicas ou correspondências entre alocação dos investimentos e a geração proporcional de empregos. Por exemplo, examinando os histogramas dos Gráficos 8 e 9 constata-se que as regiões pertencentes aos COREDEs Metropolitano Delta do Jacuí e Serra investem mais por emprego gerado que a região do Vale do Rio dos Sinos; entretanto, não geram mais postos de trabalho que esta última que produz mais empregos e a custos menores. No Gráfico 8 vê-se que a distribuição é concentrada em dois COREDEs (Metropolitano e Serra) perfazendo aproximadamente 80% do total de recursos renunciados pelo Fundo para a geração de emprego nas suas áreas de abrangência.

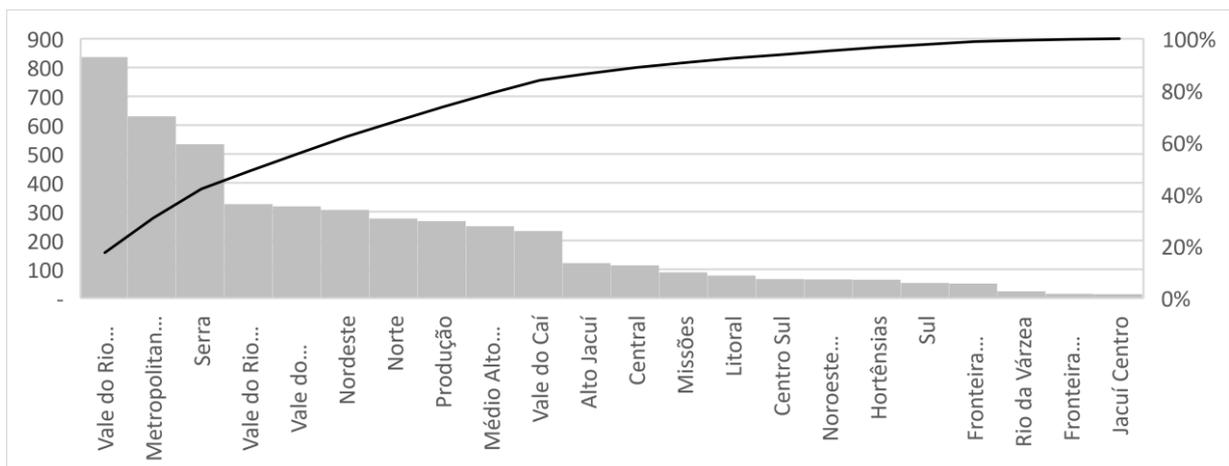
**Gráfico 8 – FUNDOPEM/RS. Investimento por Emprego Gerado em Unidades de Incentivo do FUNDOPEM/RS (UIF-RS). (2014-2016)**



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados publicados pelo TCE/RS no Relatório e Parecer Prévio Sobre as Contas do Governador do Estado. Exercício de 2016.

Logo, a distribuição dos recursos do FUNDOPEM/RS evidencia a necessidade de equalizar a distribuição das renúncias observando critérios de maior abrangência dos recursos renunciados dada a sua natureza de política pública distributiva, demonstrado particularmente pela distribuição de empregos no histograma do Gráfico 9.

**Gráfico 9 - FUNDOPEM/RS. Empregos Gerados por COREDEs. (2014-2016)**

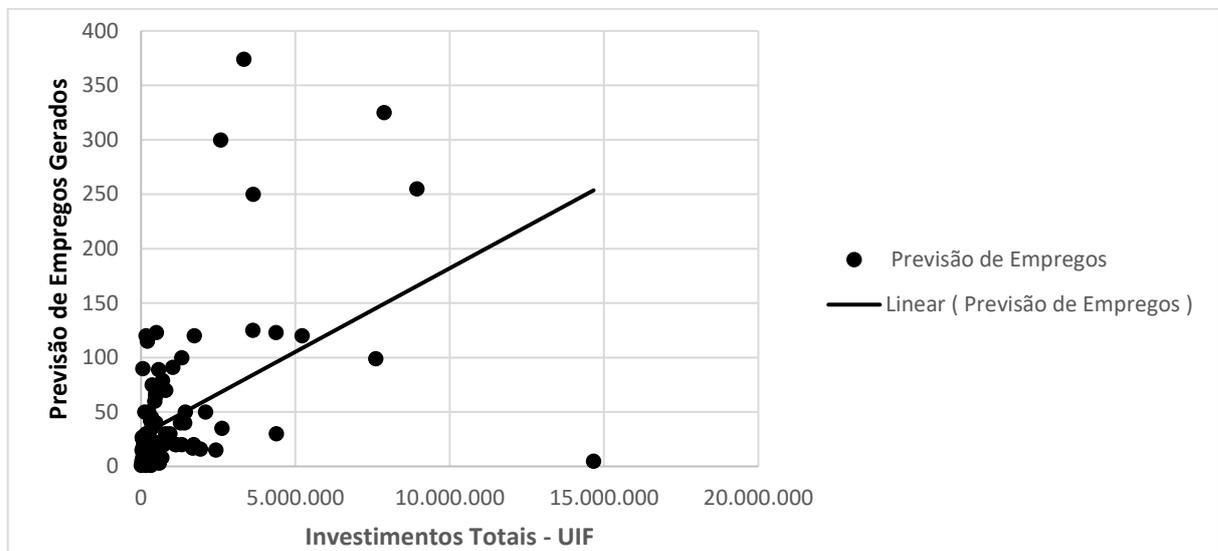


Fonte: Elaboração própria a partir dos dados publicados pelo TCE/RS no Relatório e Parecer Prévio Sobre as Contas do Governador do Estado. Exercício de 2016. p.63

Mais; o diagrama de dispersão do Gráfico 10 comprova essa necessidade de equalização, tendo em vista os desvios acentuados em torno da média relativamente ao custo de cada emprego a

ser gerado. Exemplo mais significativo desse imperativo é dado no ponto mais à direita e mais próximo à linha horizontal. Esse ponto representa a geração de cinco empregos na cidade de Triunfo pertencente ao COREDE Metropolitano do Delta do Jacuí onde foram investidas 14.663.084,76 Unidades de Incentivo do FUNDOPEM/RS (UIF-RS)<sup>65</sup> perfazendo um custo de 2.932.616,95 UIFs por emprego gerado.

**Gráfico 10 – FUNDOPEM/RS - Investimentos Totais e Previsão de Empregos Gerados. (2014-2016) Valores em UIFs.**



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Tabela 4.

<sup>65</sup> O valor médio da UIF em 2016 é de R\$ 23,41.

## 5. CONCLUSÕES

A presente pesquisa teve como escopo traçar um panorama sobre os incentivos fiscais colocando em evidência aspectos históricos, legais, conceituais e contextuais que instrumentalizaram a discussão sobre sua natureza de política pública em meio aos debates inconclusos e distantes de consenso quanto à sua definição e nomenclatura; e substantivamente, quanto à sua aplicabilidade como instrumento de indução do desenvolvimento econômico pelo mecanismo da extrafiscalidade. Igualmente se propôs a analisar e avaliar, na sua segunda parte no Capítulo 4, dados das renúncias fiscais de crédito presumido e do FUNDOPEM/RS intencionando prover evidências empíricas sobre a capacidade de as renúncias fiscais assumirem a condição de indutoras do desenvolvimento econômico; e para tanto, exibiu-se em séries históricas os montantes de arrecadação de ICMS e os montantes que são renunciados pelo estado do Rio Grande do Sul comparativamente a alguns indicadores selecionados.

Reconhecendo-se os debates inconclusos quanto à categorização das desonerações fiscais e as dissensões da literatura no aspecto substantivo de política extrafiscal efetiva, os Capítulos 2 e 3 evidenciaram e levaram à conclusão que o comportamento indutor da ação governamental, quase que exclusivamente, voltou-se aos segmentos industriais e do capital concentrando riqueza, inclusive para o caso do FUNDOPEM/RS estudado no Capítulo 4 que mostrou além dos mesmos atributos observáveis das renúncias fiscais, características de concentração do emprego e da renda nas regiões de maior potencial econômico impedindo um desenvolvimento econômico geograficamente mais abrangente, o que confirmou a partir dessas evidências que as renúncias de receitas não atingem os objetivos a que se propõem de indução do crescimento e desenvolvimento econômico.

Segundo os esquemas teóricos de análise as renúncias de receitas se enquadram na categoria das *políticas públicas distributivas*. Empiricamente nesse estudo, sob o ponto de vista das arenas onde se aplicaram, pode-se interpretar dessa classificação que produziram benefícios que se *concentraram* em áreas específicas, localidades, grupos de interesse ou segmento populacional; ao passo que os custos de todo o ciclo da política pública pela natureza indistinta da tributação, são difusamente repartidos entre todos os contribuintes. Contrariou-se, assim, a perspectiva política da extrafiscalidade estabelecendo-se um *jogo de soma zero*. Necessário incluir como agravante nessa perspectiva a inobservância de critérios de transparência na gestão

fiscal e publicidade dos atos da Fazenda Pública, além do regramento da LRF e da LAI que não vêm sendo adequadamente observados pela Fazenda Estadual.<sup>66</sup>

A arrecadação tributária do ICMS no RS é a maior fonte de financiamento das políticas públicas. Quando o ente público renúncia receitas, pode-se concluir de maneira específica que em face da sua base ampla de arrecadação; primeiro, induzirá reflexos ou sobrecarga sobre outros setores de contribuintes pela distribuição desigual da carga tributária; e segundo, impedirá o ente de arrecadar e devolver os valores arrecadados à sociedade sob a forma de políticas públicas. No caso estudado, a via da extrafiscalidade não mostrou evidências suficientes que caracterizassem efetividade na promoção do crescimento da renda e do emprego. Somem-se as dificuldades inerentes à falta de transparência na gestão fiscal pela inexistência de acesso amplo e irrestrito aos dados e informações sobre as renúncias tributárias sob a alegação de estarem protegidos por dispositivo do Código Tributário Nacional (1966), o que é flagrantemente discordante com a legislação superveniente à Constituição Federal e às novas necessidades de controle social.<sup>67</sup>

Além das evidências estudadas, *per se* o Demonstrativo das Desonerações Fiscais do estado do Rio Grande do Sul analisado no Capítulo 4 *não demonstra* o que a ação governamental estadual pretende com a política pública de desonerações fiscais baseadas no crédito presumido e FUNDOPEM/RS, tampouco os prováveis resultados a serem alcançados, o que permite de atestar com alguma propriedade a falta de aderência das renúncias de receitas às necessidades mais amplas dos destinatários, bem assim aos problemas que visam solucionar pela via da extrafiscalidade.

Como última consideração cabe afirmar que a profusão de desenhos empíricos no tempo e no espaço específicos sobre a efetividade das renúncias fiscais; ora conferindo sua adequação, ora colocando sob ressalvas importantes o seu alcance; exige que sejam propostas novas agendas de pesquisa que sejam necessariamente lastreadas no instrumental analítico da *policy sciences*. As renúncias de receitas situam-se em um ponto de intersecção que combina os domínios da economia, do direito e da sociologia; e nesse ponto, a resultante da interação desses

---

<sup>66</sup> “A SEFAZ/Subsecretaria da Receita Estadual, em nome da proteção do Sigilo Fiscal dos Contribuintes, permanece sem fornecer ao órgão de Controle Externo os valores dos impostos apropriados pelas empresas via renúncia fiscal (gastos tributários), muito embora, para estarem aptos a fruírem os benefícios, esses contribuintes tenham firmado Contratos e Termos de Ajustes onde constam direitos e deveres de ambas as partes – Estado e Contribuintes.(TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 2016, p.90)

<sup>67</sup> CTN - Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966.

[...] Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

campos teóricos apropriados atributos que vão além da compreensão *economicista* das disputas regionais para atração de investimentos e de geração de emprego e renda, fazendo-se necessário maiores aprofundamentos analíticos e interdisciplinares sobre os seus impactos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRUCIO, Fernando F. L. **A reconstrução das funções governamentais no federalismo brasileiro**. In: HOFMEISTER Wilhelm; CARNEIRO, José Mário Brasiliense. (Orgs.). **Federalismo na Alemanha e no Brasil**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Federalismo e Políticas Públicas**: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil. In: LEVY, Evelyn; MEDEIROS, Paulo César. (Org.). **Construindo uma Nova Gestão Pública**. NATAL: SEARHH/RN, 2010, v. 1, p. 23-51.
- \_\_\_\_\_. **Reforma do Estado e o contexto federativo brasileiro**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 1998a.
- \_\_\_\_\_. **Os barões da Federação**: os governadores e a redemocratização brasileira. São Paulo: Editora Hucitec, 1998b. 256p.
- \_\_\_\_\_. **A coordenação federativa no Brasil**: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, p. 41–67, Junho 2005.
- AFFONSO, Rui de Britto Álvares. **Descentralização e reforma do Estado**: a federação brasileira na encruzilhada. *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 9, n. 1, p. 127–152, 2000.
- AFONSO, José Roberto; DINIZ, Érica. **Benefícios fiscais concedidos (e mensurados) pelo governo federal**. Fundação Getúlio Vargas. Janeiro de 2014. Disponível na Internet em file:///C:/Users/P\_6971/Downloads/Beneficios%20Fiscais%20-%2006.02%20(1).pdf. Acessado em 8 de fevereiro de 2019.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. **Guerra fiscal do ICMS**: organizar o desembarque. Brasília, v. 12, p. 28, 2017.
- AFONSO, Rodrigues et al. **A renúncia tributária do ICMS no Brasil**. Brasília: Inter-American Development Bank, 2014. Disponível em: <<http://publications.iadb.org/handle/11319/6350>>. Acesso em: 4 abr. 2018.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro De. **A renúncia de receitas como fonte alternativa de recursos orçamentários**. 2001. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/46/69>>. Acesso em: 18 maio. 2018.
- ALVES, Renan. **O Que Sabemos Sobre os Multiplicadores Fiscais? Mensurando os Efeitos da Política Fiscal em Recessão**. São Paulo, p. 7, 2016.
- ARRETCHE, Marta. **Federalismo e políticas sociais no Brasil**: problemas de coordenação e autonomia. *São Paulo em Perspectiva*, São Paulo, v. 18, n. 2, p. 17–26, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Dossiê agenda de pesquisa em políticas públicas**. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v. 18, n. 51, p. 7-9, fev. 2003.
- \_\_\_\_\_. **Tendências no estudo sobre avaliação**. In: RICO, Elizabeth Melo (Org.). **Avaliação de políticas sociais: uma questão em debate**. São Paulo: Cortez, 1998. p. 29-39.
- PESSOA, M. L. (Org.). **Atlas FEE**. Porto Alegre: FEE, 2017. Disponível em: <<http://atlas.fee.tche.br/rio-grande-do-sul/demografia/populacao-do-rs/>>. Acesso em: 9 de março de 2018.

AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. **Incentivos:** instrumentos jurídicos do desenvolvimento. Revista de Direito Público, Londrina, v. 47–48, p. 22, 2006.

AZEVEDO, Sérgio De; MELO, Marcus André. **A Política da Reforma Tributária:** federalismo e mudança constitucional. Revista Brasileira de Ciências Sociais, São Paulo, v. 12, n. 35, 1997. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S010269091997000300006&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010269091997000300006&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt)>. Acesso em: 29 maio. 2018.

BAER, Werner. **A industrialização e o desenvolvimento econômico do Brasil.** [s.l.] : Instituto de Documentação, Editora da Fundação Getulio Vargas, 1988.

BAKER, Judy. Avaliando o impacto de projetos de desenvolvimento voltados à pobreza. In: BARREIRA E CARVALHO (org.) Tendências e perspectivas na avaliação de políticas e programas sociais. São Paulo: IEE/PUC-SP, 2001.

BANCO MUNDIAL. **Políticas de apoio ao setor privado dão retorno à sociedade?** In: Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. Brasil: Revisão das Despesas Públicas Brasília: Banco Mundial, 2017. v. Volume I-Síntese. 139–150.

BARRETO, Aires F. **ICMS e ISS** - estremação da incidência. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. no 71, n. Dialética, p. 7–18, 2001.

BATISTA, Mariana; DOMINGOS, Amanda. **Mais que boas intenções:** técnicas quantitativas e qualitativas na avaliação de impacto de políticas públicas. Revista Brasileira de Ciências Sociais, São Paulo, v. 32, n. 94, p. 01, 2017.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional.** 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. IX

BIELSCHOWSKY, Ricardo. **Pensamento econômico brasileiro:** o ciclo ideológico do desenvolvimentismo. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1988.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos Tributários:** conceituação, limites e controle. 2014. 236 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. **ICMS: Gastos tributários e receita potencial.** 2003. Monografia agraciada com menção honrosa no VIII Prêmio do Tesouro Nacional - ESAF, Brasília, 2003.

BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** 3. ed., rev. e atual ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORNÉO, Cristiano Coêlho. **Conversa entre direito e economia:** breves considerações sobre renúncia fiscal e controle social. 2017. Porto Alegre, 2017. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/172538>>. Acesso em: 5 abr. 2018.

BOVO, José Murari. **Federalismo fiscal e descentralização de políticas públicas no Brasil.** São Paulo, FCL, Laboratório Editorial, UNESP, 2000.

BRANDÃO JR., Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS:** Estados-Membros em guerra fiscal. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014. v. XIV

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 15 nov. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LC101.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LC101.htm). Acesso em: 16 mai. 2018

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 16 abr. 2018a.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 24/75**, de 7 de janeiro de 1975.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **demonstrativo dos Benefícios Tributários - 1996**. Brasília. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1996>. Acesso em: 23 jan. 2019a.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2004 (Gastos Tributários)**. [2005.]. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2004>. Acesso em: 23 ago. 2018b.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos, *Construindo o Estado Republicano: Democracia e reforma da gestão pública*, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica**. São Paulo: Elsevier Brasil, 2009.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital De. **Estudos de federalismo e guerra Fiscal**: volume 1. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

CAMPOS, Luciana Ribeiro. **Direito orçamentário em busca da sustentabilidade**: do planejamento à execução orçamentária. Porto Alegre: Nuria Fabris Editora, 2015, p. 311-312.

CAPUTO, Ana Cláudia; MELO, Hildete Pereira De. **A industrialização brasileira nos anos de 1950**: uma análise da instrução 113 da SUMOC. *Estudos Econômicos*, São Paulo, v. 39, n. 3, p. 513–538, 2009.

CARDOZO, Soraia Aparecida. **Guerra fiscal no Brasil e alterações das estruturas produtivas estaduais desde os anos 1990**. 2010. 330f. Tese (Doutorado em Economia) - Instituto de Economia. Unicamp. Campinas, 2010. Disponível em: <http://repositorio.unicamp.br/jspui/handle/REPOSIP/285629> acesso em: 05 out 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CARVALHO, J. R.; OLIVEIRA, V. H. **Fundo de desenvolvimento industrial do Ceará**: uma avaliação econométrica com dados em painel para o período de 1995 a 2001. *Estudos Econômicos*, Fortaleza, n. 47, p. 12-14, 2003. (Texto para Discussão, 47)

CARVALHO, Morgana Bellazzi de Oliveira. **Renúncia de receita**: interpretação e aplicação do § 1º do art. 14 da LRF. 2011. Disponível em:

<<http://egov.ufsc.br/portal/conteudo/ren%C3%BAncia-de-receita-interpret%C3%A7%C3%A3o-e-aplic%C3%A7%C3%A3o-do-%C2%A71%C2%B0-do-art-14-da-lrf>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

CAVALCANTI, C.E.G., PRADO, S. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA. São Paulo: FUNDAP, 1998.

CHALFUN, Nelson. **Descentralização tributária e fiscal sob a visão econômica do federalismo**. Economia e Sociedade, Campinas, v. 14, n. 1, p. 131–158, 2005.

CHIEZA, Rosa Angela. **O ajuste das finanças públicas municipais à Lei de Responsabilidade Fiscal**: os municípios do RS. [s. l.], 2008. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/22630>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

CONTI, José Mauricio. **Federalismo fiscal**. Barueri/SP: Editora Manole Ltda, 2004.

COLOMBO, Luciléia Aparecida. **Guerra fiscal na federação brasileira**: a contribuição das abordagens da sociologia econômica. Sociedade e Estado, Brasília, v. 32, n. 2, p. 291–311, 2017.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2012. 271f. Tese de Doutorado (Universidade de São Paulo – USP), São Paulo, 2012.

DAVID, Grazielle; BEGHIN, Nathalie. **Gastos tributários de empresas no Brasil: 2011 a 2018**. 2018. Disponível em: <<https://www.inesc.org.br/estudo-gastos-tributarios-2018/>>. Acesso em: 22 jan. 2019.

DRAIBE, Sonia Miriam. **Avaliação de implementação: esboço de uma metodologia de trabalho em políticas públicas**. In: BARREIRA e CARVALHO (org.) Tendências e perspectivas na avaliação de políticas e programas sociais. São Paulo: IEE/PUC-SP, 2001

DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. Rev. Sociol. Polit., Curitiba, n. 18, p. 95-107, Junho 2002. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0104-44782002000100007&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782002000100007&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 18 Nov. 2018.

ELALI, André. **Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico**: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.; ELALI, André.; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Incentivos Fiscais - Questões Pontuais na Esfera Federal, Estadual e Municipal, p. 37-66. São Paulo: MP, 2007a.

\_\_\_\_\_. **Tributação e Regulação Econômica** - Um exame da tributação como instrumento da regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP editora, 2007b.

\_\_\_\_\_. **Incentivos Fiscais Internacionais**: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FAZOLI, Júlio Cesar et al. **Incentivos fiscais como política pública de desenvolvimento industrial**: uma análise empírica dos efeitos econômicos da concessão de crédito presumido de ICMS para as indústrias têxteis do estado de Santa Catarina. Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis, v. 17, n. 51, 2018. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2508>>. Acesso em: 31 ago. 2018.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Análise econômica do direito e renúncias de receitas**: pressupostos microeconômicos e resultados macroeconômicos da política de benefícios fiscais do Estado da Paraíba para a geração de emprego e renda. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/14318/analise-economica-do-direito-e-renuncias-de-receitas>>. Acesso em: 28 maio. 2018.

FERREIRA, Sérgio G. **Reforma tributária Guerra fiscal**: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? *Informe-se*, n. 4, jan. 2000. Disponível em: <[http://www.federativo.bndes.gov.br/f\\_informes.htm](http://www.federativo.bndes.gov.br/f_informes.htm)>. Acesso em: 02 fev. 2018.

FINAMORE, E., & NEGRI, D. (2018). **Análise dos programas de incentivo fiscal do estado do Rio Grande do Sul FUNDOPEM/RS e Integrar/RS para uma cooperativa do Corede Nordeste**. *Revista Teoria e Evidência Econômica*, 24(50). Disponível em: <<https://doi.org/10.5335/rtee.v24i50.8960>>. Acesso em 02 fev. 2019.

FORMIGONI, Henrique. **A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras**. 2008. 192f. Tese de Doutorado (Universidade de São Paulo) - São Paulo, 2008.

GIEHL, Pedro Roque. **FUNDOPEM/RS**: instrumento público de descentralização ou de reforço à concentração industrial no Rio Grande do Sul? Porto Alegre, 2001. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/1986>>. Acesso em: 31 ago. 2018.

GOMIDE, A. & PIRES, R., 2014. **Capacidades estatais e democracia**: arranjos institucionais de políticas públicas. Brasília: Ipea.

GRECO, Marco Aurélio Marques. **ICMS**: materialidade e características constitucionais. In: *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: SARAIVA EDITORA, 2000. p. 531–532.

GREMAUD, Amaury Patrick. **Economia brasileira contemporânea (8a. ed.)**. São Paulo Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Incentivos fiscais**: limitações constitucionais e legais. 2011. Disponível em: <[http://conteudojuridico.com.br/?colunas&colunista=390\\_Kiyoshi\\_Harada&ver=1067](http://conteudojuridico.com.br/?colunas&colunista=390_Kiyoshi_Harada&ver=1067)>. Acesso em: 16 abr. 2018.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/>>. Acesso em: 28 maio. 2018.

HÖFLING, Eloisa De Mattos. **Estado e políticas (públicas) sociais**. *Cadernos CEDES*, Campinas, v. 21, n. 55, p. 30–41, 2001.

IBAÑEZ, Mirian. **Guerra fiscal e território brasileiro**: o caso do setor automotivo. In: *Encontro de Geógrafos da América Latina*. 10. 2001. São Paulo. Anais, p. 20, 2005.

JANNUZZI, Paulo de Martino. **Avaliação de programas sociais no Brasil**: repensando práticas e metodologias das pesquisas avaliativas. *Planejamento e Políticas Públicas – PPP*, no 36, Jan/Jun, IPEA, 2011.

\_\_\_\_\_. **Métodos de pesquisa social aplicados à Avaliação de Programas.** In: Monitoramento e Avaliação de programas sociais: uma introdução aos conceitos e técnicas. Campinas, SP: Editora Alínea, 2016.

JÚNIOR, João Carlos Leal; FILHO, Júlio Cesar de Freitas. **Análise crítica à lei complementar no. 24/75 sob o prisma do preceito fundamental da democracia.** Revista do Direito Público, Londrina, v. 4, n. 3, p. 50–70, 2009.

JUNIOR, Liderau dos Santos Marques; OLIVEIRA, Cristiano Aguiar De. **As elasticidades de curto e longo prazos do ICMS no Rio Grande do Sul.** Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 36, n. 2, p. 363–382, 2015.

KAPRON, Sérgio Roberto; LENGLER, Fernando. **FUNDOPEM/RS, investimentos públicos e empregos na indústria gaúcha.** Porto Alegre, p. 15, 2006.

KINZO, Maria D'alva G. **A democratização brasileira:** um balanço do processo político desde a transição. São Paulo em Perspectiva, São Paulo, v. 15, n. 4, p. 3–12, 2001.

KUGELMAS, Eduardo; SOLA, Lourdes. **Recentralização/descentralização:** dinâmica do regime federativo no Brasil dos anos 90. Tempo Social, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 63–81, 1999.

LACOMBE, Américo L. Masset. **Algumas considerações sobre os incentivos fiscais.** Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 9, n. 4, p. 107–117, 1969.

LAZZARI, M. R. **A economia gaúcha na visão das contas regionais: 1981-2009.** In: CONCEIÇÃO, O. A. C. *et al.* (Org.). O movimento da produção. Porto Alegre: FEE, 2010. p. 1-15. (Três décadas de economia gaúcha, v. 2). LAGEMANN, Eugenio. Tributação ecológica. **Ensaio FEE**, [s. l.], v. 23, n. 1, p. 301–324, 2002.

LOPREATO, Francisco Luiz C. **Um novo caminho do federalismo no Brasil?** Economia e Sociedade, Campinas, v. 6, n. 2, p. 95-114, 1997.

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

MACIEL, Marcelo Sobreiro. **Dependência de trajetória nos incentivos fiscais:** fragmentação do empresariado na reforma tributária. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/3642>>. Acesso em: 21 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Política de Incentivos Fiscais:** quem recebe isenção por setores e regiões do país. Brasília. Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa, 2010. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/3587>. Acesso em 18 nov 2018

MANCUSO, Wagner Pralon; IGLECIAS, Wagner Tadeu; CASTRO, Simone Pereira De. **Lobby e renúncia tributária da União:** contribuições para uma análise da política de concessão de benefícios tributários ao empresariado industrial no Brasil (1988-2005). In: ENCONTRO ANUAL DA ANPOCS. 30., 2006, São Paulo. GT 04 – Desenvolvimento, democracia e instituições. 19f.

MANCUSO, Wagner Pralon; MOREIRA, Davi Cordeiro. **Benefícios tributários valem a pena?:** um estudo de formulação de políticas públicas. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 21, n. 45, p. 107–121, 2013.

MANCUSO, Wagner Pralon; GONÇALVES, Maetê Pedroso; MENCARINI, Fabrizio. **Colcha de retalhos: a política de concessão de benefícios tributários ao empresariado no Brasil (1988-2006). Estado, empresariado e desenvolvimento no Brasil: novas teorias, novas trajetórias**, [s. l.], 2010. Disponível em: <<http://bdpi.usp.br/item/002284541>>. Acesso em: 18 set. 2018.

MARQUES, L. D. **Modelos dinâmicos com dados em painel: revisão da literatura**. Série Working Papers do Centro de Estudos Macroeconômicos e Previsão (CEMPRE) da Faculdade de Economia do Porto, Portugal, n. 100, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Ed., 2007.

MELO, Marcus André. **Crise federativa, guerra fiscal e “hobbesianismo municipal”** efeitos perversos da descentralização? São Paulo Em Perspectiva, São Paulo, p. 10, 1996.

\_\_\_\_\_. **As sete vidas da agenda pública brasileira**. In: RICO, Elizabeth Melo (Org.). Avaliação de políticas sociais: uma questão em debate. São Paulo: Cortez, 1998. p. 11-28. rap – Rio de Janeiro 42(3):529-50, maio/jun. 2008 550

\_\_\_\_\_. **Estado, governo e políticas públicas**. In: MICELI, Sérgio (Org.). O que ler na ciência social brasileira (1970-1995). São Paulo: Sumaré, 1999. v. 3, p. 59-100.

MENDES, Constantino Cronemberger. **A Política Regional nas Renúncias Fiscais Federais: 1995/1998**. Texto Para Discussão. 2000. Brasília. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4101](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4101). acesso em: 18/11/2018.

MILAGRES, Dênia Maria. **Incentivos fiscais**. 1986. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/60197>. p. 103–117.

MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 2001.

MOREIRA, Davi Cordeiro. **Benefícios tributários federais e conexão eleitoral: a concessão de benefícios referentes ao PIS, à COFINS e à CSLL**. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) - Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-09042012-125602/>>. Acesso em: 5 set. 2018.

MOTTA, Fabrício. **Notas sobre publicidade e transparência na lei de responsabilidade fiscal**. REDE - Revista Eletrônica de Direito Público. Salvador, n. 14. abr/mai/jun. p. 20, 2008.

NASCIMENTO, Carlos Valder. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. arts. 1.º ao 17. In: **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: SARAIVA EDITORA, 2001. p. 136p.

NASCIMENTO, Sidnei & Godoy, Marcia & Câmara, Marcia Regina. **Guerra fiscal: causas e consequências. Uma análise empírica para o Estado do Paraná**. In: **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**. 26., 2002. Salvador. Anais. 2002.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira Do. **Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes**. Economia Aplicada, Ribeirão Preto, v. 12, n. 4, p. 677–706, 2008.

NETO, Alfredo Meneghetti. **As desonerações fiscais do FUNDOPEM/RS**. Carta de Conjuntura FEE. Porto Alegre, 2017. Disponível em: <<http://carta.fee.tche.br/article/as-desoneracoes-fiscais-do-FUNDOPEM/RS/>>. Acesso em: 1 de março de 2019.

\_\_\_\_\_. O desempenho das finanças públicas estaduais em 2016. **Indicadores Econômicos FEE**, Porto Alegre, v. 45, n. 1, p. 123–136, 2017a.

\_\_\_\_\_. **O desafio das renúncias fiscais gaúchas**. 2017b. Disponível em: <[http://cdn.fee.tche.br/eeg/8/4\\_ALFREDO-MENEGHETTI-NETO.pdf](http://cdn.fee.tche.br/eeg/8/4_ALFREDO-MENEGHETTI-NETO.pdf)>. Acesso em: 18 dez. 2018.

NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF**. [200-?]. Disponível em: <<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 21 maio. 2018.

OLIVEIRA JÚNIOR, José Nilo; DIAS, Adilson Freitas; TABOSA, Francisco José Silva. **Avaliação da Política de Incentivos Fiscais sobre a Capacidade Fiscal, ISS, Emprego e Valor Adicionado Bruto da Indústria no Estado do Pará**. Novos Cadernos NAEA, Belém, v. 17, n. 1, 2014. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufpa.br/index.php/ncn/article/view/1559>>. Acesso em: 6 set. 2018.

ORAIR, R.; SIQUEIRA, F.; GOBETTI, S. **Política fiscal e ciclo econômico: uma análise baseada em multiplicadores do gasto público**. XXI Prêmio do Tesouro Nacional, 2016, 2º Lugar.

PELLEGRINI, Josué. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília, 2014. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/503102>. Acesso em 12/11/2018.

PESSOA, M. L. (Org.). **PIB e VAB do RS**. In: \_\_\_\_\_. Atlas FEE. Porto Alegre: FEE, 2017. Disponível em: <<http://atlas.fee.tche.br/rio-grande-do-sul/economia/pib-vab-do-rs/>>. Acesso em: 19 de novembro de 2018.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal**. Texto Para Discussão n.º 402, Brasília, Fev/96. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1789/1/td\\_0402.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1789/1/td_0402.pdf). Acesso em 28 nov 2018.

PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. **Controle jurídico dos incentivos fiscais**. 2017. 132 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/20762> acesso em: 20 jun 2018

PINTO, Élide Graziane. **Controle judicial dos orçamentos públicos para eficácia dos direitos fundamentais**. 2017. Disponível em: <<https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/595cf6a87fd554.39512330.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2019.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 576.

\_\_\_\_\_. **Legitimação e controle dos incentivos fiscais:** proposta de uma teoria democrática da desoneração fiscal. 2013. 324 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2013.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil.** In: **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.** São Paulo: MP Editora, 2007. p. 15–35.

PONTES, Paulo Araújo. **Três ensaios sobre guerra fiscal e incentivos estaduais para a industrialização.** Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2011. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/8646>>. Acesso em: 31 ago. 2018.

PORSSE, Alexandre Alves. **Competição tributária regional, externalidades fiscais e federalismo no Brasil:** uma abordagem de equilíbrio geral computável. [s. l.], 2005. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/6696>>. Acesso em: 31 ago. 2018

PRADO, Sergio. **Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil.** Economia e Sociedade, Campinas, v. 8, n. 2, p. 1–40, 1999.

RAMOS, Marília. Aspectos Conceituais e Metodológicos da Avaliação de Políticas e Programas Sociais. **Planejamento e Políticas Públicas**, [s. l.], v. 1, n. 32, 2009. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/11>>. Acesso em: 8 maio. 2018.

RIBEIRO, Leandro. **Os ciclos desenvolvimentistas brasileiros (1930-2010).** Campinas, p. 261, 2013

RICCI, P. **A medida das leis:** do uso de noções genéricas à mensuração do imponderável. Boletim Bibliográfico (ANPOCS), São Paulo, v. 54, n.2 semestre, p. 101-123, 2002

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997** (Regulamento do ICMS). Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em:

<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=> acesso em: 07 abr 2018.

\_\_\_\_\_. **Legislação do FUNDOPEM/RS.** Assembleia Legislativa. Sistema Legis. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/Legis/>. Acesso em: 01 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **Demonstrativo das Desonerações Fiscais:** Nota Técnica, Resultados em 2017 e retrospectiva histórica. SEFAZ: março, 2018. Disponível em: <http://dados.receita.fazenda.rs.gov.br/Documentos%20Compartilhados/Demonstrativo%20das%20Desonera%C3%A7%C3%B5es%20Fiscais%202017.pdf>. Acesso em 27 nov 2018.

RODRIGUES, Hugo Thamir; DE FREITAS, Daniel Dottes. **Cooperativismo interinstitucional público:** uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal, em busca do desenvolvimento. In: **Congresso Nacional do CONPEDI.** 17., 2008. Brasília. Anais. 2008. p. 1283-1301.

SALLUM JUNIOR, Brasília. **Labirintos.** dos gerais à Nova República. São Paulo, Hucitec, 1996. 199p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 1994

SILVA, M. **Teoria do federalismo fiscal**: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, v. 15, n. 1, 2 jun. 2009.

SILVA, M. B. **Otimização de redes de distribuição física considerando incentivo fiscal baseado no crédito presumido de ICMS**. 2007. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3148/tde-08012008-164701/>>. Acesso em: 20 maio. 2018.

SOMAVILLA, Jaqueline Lara; LOBATO, Paulo Henrique Bese. **A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas**. *Revista do TCE. Tribunal de Contas de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 70, n.1, ano XXVII, p. 64–77, 2009.

SOUZA JÚNIOR, José Ronaldo de Castro; CAVALCANTI, Marco Antônio F. H.; LEVY, Paulo Mansur. **Regime Fiscal para o crescimento sustentado**. In: **Desafios da nação**: artigos de apoio, volume 1. Brasília: IPEA, p. 159–176, 2018.

SURREY, Stanley S. **Tax Expenditures**. New York: Harvard University Press, 1985.

SUZIGAN, Wilson; FURTADO, João. **Política industrial e desenvolvimento**. *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 26, n. 2, p. 163–185, 2006.

SZMRECSÁNYI, Tamás; SUZIGAN, Wilson. **História econômica do Brasil contemporâneo**: coletânea de textos apresentados no I Congresso Brasileiro de História Econômica, Campus da USP, setembro de 1993. São Paulo: EdUSP, 2002.

TOIGO, Andressa Reis; SILVA, Carlos Eduardo Lobo e. **Uma avaliação sobre a execução do FUNDOPEM/RS como instrumento de combate às desigualdades regionais**. Artigo apresentado no 6º Encontro de Economia Gaúcha realizado pela PUCRS. Porto Alegre, 2012. Disponível em: [http://www.pucrs.br/eventos/eeg/download/Mesa11/Uma\\_Avaliacao\\_sobre\\_a\\_Execucao\\_do\\_FUNDOPEM/RSRS\\_como\\_Instrumento\\_de\\_Combate\\_as\\_Desigualdades\\_Regionais.pdf](http://www.pucrs.br/eventos/eeg/download/Mesa11/Uma_Avaliacao_sobre_a_Execucao_do_FUNDOPEM/RSRS_como_Instrumento_de_Combate_as_Desigualdades_Regionais.pdf). Acesso em: 20 out. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TREVISAN, Andrei Pittol; VAN BELLEN, Hans Michael. **Avaliação de políticas públicas: uma revisão teórica de um campo em construção**. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 42, n. 3, p. 529–550, 2008.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. *Planejamento e Políticas Públicas*. Brasília, 15, 1997, p. 1-17, 1997. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2253>>. Acesso em: 21 abr. 2018.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. *TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 405*. Brasília, p. 37, 1996.

VARSANO, Ricardo. **Fazendo e desfazendo a Lei Kandir**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, Textos para Debate, ago., 2013.

VERSATTI, Priscilla Carla. **Guerra fiscal: aspectos principiológicos afetos à competitividade do ICMS no sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 2016. 177 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/18775>. Acesso em 15 ago. 2018.

VISENTINI, Paulo. **A Projeção Internacional do Brasil 1930-2012**. São Paulo: Elsevier, 2013.

WEICHERT, Marlon Alberto. **Isenções tributárias em face do princípio de isonomia**. Revista de informação legislativa, v. 37, n. 145, p. 241-254, jan./mar. 2000.

WORLD BANK. 2017. **A fair adjustment: efficiency and equity of public spending in Brazil**: Volume I: Síntese (Portuguese). Washington, D.C.: World Bank Group. Disp. em <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/Volume-I-síntese>. Acesso em 27/03/2019.