



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO**

REGINA COELI SOARES OLIVEIRA VELOSO

**EXTRAFISCALIDADE DO ICMS: UMA ANÁLISE DO PROGRAMA DE APOIO AO
DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO
NORTE COMO INSTRUMENTO DE TRIBUTAÇÃO INDUTORA**

**MOSSORÓ
2022**

REGINA COELI SOARES OLIVEIRA VELOSO

**EXTRAFISCALIDADE DO ICMS: UMA ANÁLISE DO PROGRAMA DE APOIO AO
DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO
NORTE COMO INSTRUMENTO DE TRIBUTAÇÃO INDUTORA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGD da Universidade Federal Rural do Semi-Árido como requisito para a obtenção do título de Mestra em Direito (Área de Concentração: Direito, Democracia e Conflitos Socioeconômicos).

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas.

**MOSSORÓ
2022**

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

S432e Soares Oliveira Veloso , Regina Coeli .
EXTRAFISCALIDADE DO ICMS: UMA ANÁLISE DO
PROGRAMA DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE COMO INSTRUMENTO
DE TRIBUTAÇÃO INDUTORA / Regina Coeli Soares
Oliveira Veloso . - 2022.
103 f. : il.

Orientador: LUIZ FELIPE MONTEIRO SEIXAS.
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal
Rural do Semi-árido, Programa de Pós-graduação em
Direito, 2022.

1. Desenvolvimento. 2. Extrafiscalidade. 3.
ICMS. 4. PROADI. I. MONTEIRO SEIXAS, LUIZ
FELIPE, orient. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada por sistema gerador automático em conformidade
com AACR2 e os dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Biblioteca Campus Mossoró / Setor de Informação e Referência
Bibliotecária: Keina Cristina Santos Sousa e Silva
CRB: 15/120

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

REGINA COELI SOARES OLIVEIRA VELOSO

**EXTRAFISCALIDADE DO ICMS: UMA ANÁLISE DO PROGRAMA DE
APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO NORTE COMO INSTRUMENTO DE TRIBUTAÇÃO
INDUTORA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGD da Universidade Federal Rural do Semi-Árido como requisito para a obtenção do título de Mestra em Direito (Área de Concentração: Direito, Democracia e Conflitos Socioeconômicos).

Defendida em: 22 / 06 / 2022.

BANCA EXAMINADORA

Luiz Felipe
Monteiro Seixas

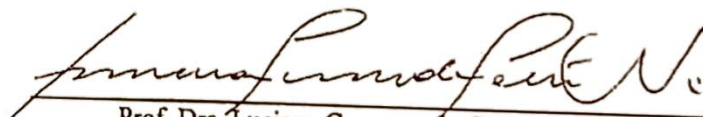
Assinado de forma digital por Luiz
Felipe Monteiro Seixas
Dados: 2022.08.06 09:20:00 -03'00'

Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas (UFERSA).
Presidente

Marcelo Casseb
Continentino

Assinado de forma digital por
Marcelo Casseb Continentino
Dados: 2022.08.05 15:42:47 -03'00'

Prof. Dr. Marcelo Casseb Continentino (UFERSA).
Primeiro membro



Prof. Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo (UFPE).
Segundo membro

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar aspectos teóricos e práticos que envolvem a estrutura da tributação indutora no Rio Grande do Norte, em especial se o programa de incentivo à indústria denominado PROADI constitui um meio eficiente de tributação indutora, considerando os mecanismos legais na respectiva lei de criação, de forma a reduzir as desigualdades socioeconômicas no Rio Grande do Norte. Inicialmente será realizado um estudo sobre a teoria do desenvolvimento de Celso Furtado, contextualizando-a com a realidade socioeconômica do Nordeste. Também serão traçados aspectos conceituais da tributação indutora e de como ela pode ser usada na promoção do desenvolvimento. Em seguida, será feita uma análise do ICMS e de como a extrafiscalidade pode ser empregada no tocante a esse tributo. Por fim, é feito um exame do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte (PROADI) a partir do momento da sua criação, considerando seus elementos teóricos e práticos com o intuito de avaliar a sua eficiência com o objetivo proposto. São ainda apresentadas algumas propostas de melhorias.

Palavras-chave: Desenvolvimento. Extrafiscalidade. ICMS. PROADI.

ABSTRACT

The paper aims to analyze theoretical and practical aspects that involve the structure of inducing taxation in Rio Grande do Norte, especially if the industry incentive program called PROADI constitutes an efficient means of inducing taxation, considering the legal mechanisms in the respective law of creation, to reduce socioeconomic inequalities in Rio Grande do Norte. Initially, a study will be carried out on Celso Furtado's theory of development, contextualizing it with the socio-economic reality of the Northeast. Also, conceptual aspects of inducing taxation and how they can be used to promote development will be outlined. Then, an analysis will be made of ICMS and how extrafiscality can be used concerning this tax. Finally, an examination is made of the Program of Support to Industrial Development of the State of Rio Grande do Norte (PROADI) from the moment of its creation, considering its theoretical and practical elements to evaluate its efficiency with the proposed objective. Some improvement proposals are also presented.

Keywords: Development. Extrafiscality. ICMS. PROADI.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	CONSIDERAÇÕES SOBRE A RELAÇÃO ENTRE DESENVOLVIMENTO E TRIBUTAÇÃO.....	12
2.1	A TEORIA DE CELSO FURTADO E OS CICLOS DO DESENVOLVIMENTO NO BRASIL -----	12
2.2	A CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E A RELAÇÃO ENTRE O PROCESSO ECONÔMICO E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS E SOCIAIS	23
2.3	A TRIBUTAÇÃO E SUA RELAÇÃO COM O DESENVOLVIMENTO-----	27
2.3.1	Tributação: extrafiscalidade e incentivo fiscal.....	27
2.3.2	Norma tributária indutora: critérios identificadores.....	34
2.3.3	Incentivos fiscais: conceito e características.....	37
3	INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS COM PROPÓSITOS INDUTORES.....	48
3.1	ICMS: ASPECTOS TEÓRICOS E REGIME JURÍDICO -----	50
4	PROGRAMA DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE (PROADI).....	61
4.1	ASPECTOS FORMAIS E MATERIAIS DO PROADI -----	64
4.2	SOBRE A NECESSIDADE DE CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO PROADI -----	75
5	CONCLUSÕES	83
	REFERÊNCIAS	86
	ANEXO I.....	99
	ANEXO II	102

1 INTRODUÇÃO

A origem dos tributos se deu nos tempos antigos, havendo relatos de que, em tal período, a tributação já era usada com finalidade diversa de arrecadar receita¹. Contudo, foi no Estado Moderno que se intensificou a percepção de que, por meio de estímulos fiscais, o poder público pode intervir na economia, conduzindo o mercado e a sociedade a adotarem determinados comportamentos econômicos, condição essa que representa a finalidade extrafiscal do tributo².

Nesse sentido, a extrafiscalidade é gênero do uso do tributo com fim não arrecadatário que, por sua vez, tem como espécie a tributação indutora, dentro da perspectiva da relação de pertinência proposta por Luís Eduardo Schoueri³. Enquanto, genericamente, a extrafiscalidade pode possuir qualquer finalidade que não a de auferir recursos monetários, a tributação indutora tem especificamente como principal objetivo a intervenção sobre domínio econômico. As razões que justificam a ação interventiva podem ser as mais variadas possíveis, como a proteção ao meio ambiente, a correção de falhas de mercado, a exemplo das assimetrias de informação, das falhas de concorrência e das externalidade negativas, mas também a persecução de objetivos constitucionais, tais como a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais, previstos no art. 3, incisos II e III da CF/1988⁴, ou ainda os princípios norteadores da Ordem Econômica constantes no art. 170 em diante do texto constitucional⁵.

A utilização de tributos com finalidade que não arrecadatória não é propriamente uma novidade, seja ela voltada para o desenvolvimento econômico e/ ou outros fins. Não obstante, é digna de atenção a análise de mecanismos que utilizam recursos públicos em um cenário fiscal de déficit, em que ainda é necessário avançar para fornecer o mínimo existencial a todos os brasileiros. Volta-se os olhos não apenas à estrutura, mas também para a transparência, o controle ou a sua ausência, os valores envolvidos e a eficácia ou não, para atingir os objetivos primariamente pretendidos pela política pública tributária.

¹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito**: uma investigação crítica. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 64.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 115.

⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2022.

⁵ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, Finanças Públicas e Política Fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e economia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 29.

O desenvolvimento econômico também é uma pauta comum em discursos políticos, sejam eles atuais ou do passado, principalmente quando trata-se do Nordeste, uma das regiões mais desiguais (do ponto de vista socioeconômico) do Brasil, o que não difere da realidade do estado do Rio Grande do Norte⁶. Mas, para dar concretude à Constituição de 1988, é preciso questionar, desenvolver o quê, como e para quem. Além de índices puramente econômicos, o desenvolvimento passa a abranger melhorias sociais.

Dentro do contexto do uso da tributação com finalidade extrafiscal voltada ao desenvolvimento, a despeito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) ter sido criado com a função arrecadatória, também tem desempenhado importante atribuição indutora. Outro ponto digno de consideração é que o ICMS tem um papel fundamental no equilíbrio das finanças públicas na imensa maioria dos estados-membros da Federação. A falta de um plano econômico estratégico criado no intuito de proporcionar ao país um desenvolvimento econômico de modo equânime e com a redução de desigualdades regionais faz com que cada estado tente, por si só, alavancar o próprio crescimento em meio a uma “guerra fiscal” com os demais estados.

Nessa conjuntura, o Rio Grande do Norte criou o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROADI) por meio da edição da Lei de nº 5.397, de 11 de outubro de 1985, reformulado em 1997⁷, passando a ser regido pela Lei nº 7.075/1997. O programa teve como objetivo estimular a instalação e manutenção de indústrias no estado, em especial no interior, por meio de incentivo fiscal durante o período de 10 anos, concedendo a redução de até 75% do ICMS mensal para as empresas que optassem pela instalação nas cidades interioranas a até 60% para as empresas instaladas na capital e região metropolitana de Natal, exceto para investimentos superiores a R\$ 20 milhões.

Ante o exposto, o presente trabalho terá como objetivo geral averiguar os aspectos teóricos e práticos que envolvem a estrutura da tributação indutora no Rio Grande do Norte, em especial se o programa de incentivo à indústria denominado PROADI constitui um meio eficiente de tributação indutora, considerando os mecanismos legais na respectiva lei de criação, de forma a reduzir as desigualdades socioeconômicas no Rio Grande do Norte. Por sua vez, elegeu-se os seguintes objetivos específicos: a) investigar, com base em dados teóricos, as

⁶ O Nordeste não tem nenhum estado entre os 10 melhores IDH dos estados brasileiros. No mesmo sentido, o RN ocupa a 16ª posição (ATLAS DO DESENVOLVIMENTO HUMANO NO BRASIL. **Ranking**. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/ranking>. Acesso em: 18 abr. 2022).

⁷ BRASIL. **Lei nº 5.397, de 11 de outubro de 1985**. Altera o § 4º do art. 12 do Decreto-lei nº 236, de 28 de fevereiro de 1967, que complementou e modificou a Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962. Brasília, DF: Presidência da República, [1984]. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao/7.075.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2020.

opiniões da doutrina especializada acerca dos mecanismos de tributação indutora, de forma a evidenciar qual a influência dessa no processo de desenvolvimento econômico; (b) examinar os limites das normas tributárias com função indutora relativa ao ICMS perante os princípios constitucionais da ordem econômica; (c) investigar se os mecanismos legais do PROADI se adequam à possibilidade de gerar desenvolvimento econômico no Rio Grande do Norte.

Do ponto de vista metodológico, a pesquisa classifica-se como um estudo qualitativo, de natureza bibliográfica e documental. É um estudo qualitativo, porque parte dos quadros conceituais e históricos, tratados a partir do método descritivo, da relação das normas tributárias indutoras e do desenvolvimento econômico, analisando o histórico da política de desenvolvimento industrial do Estado, formulando hipóteses sobre esse fenômeno e situações.

Ainda sobre questões metodológicas, faz-se necessário pontuar alguns fatos relevantes sobre o desenvolvimento desta pesquisa. Em junho do ano de 2020 foi enviado à Secretaria de Desenvolvimento Econômico do RN (SEDEC) um ofício, primeiramente por meio físico com aviso de recebimento. Diante da ausência de respostas, posteriormente por meio do e-mail informado no site institucional, foi realizada uma nova tentativa, ressalta-se que os documentos comprobatórios de tais informações encontram-se anexos. O requisitório informacional em questão solicitou os seguintes dados para embasar este estudo: (a) cópia dos processos administrativos que versem sobre a concessão dos incentivos fiscais do PROADI e PROEDI entre os anos de 2010 e 2020; (b) quantas indústrias/ empresas foram beneficiárias do PROADI/ PROEDI entre os anos de 2010 e 2020; (c) em quais municípios se instalaram indústrias/ empresas beneficiárias do PROADI/ PROEDI entre os anos de 2010 e 2020; (d) se as indústrias/ empresas beneficiadas com o PROADI/ PROEDI, entre os anos de 2010 e 2020, informaram o valor que investiriam nas suas respectivas atividades durante o período do benefício fiscal; (e) se foi informado se haveria aumento de número de empregados/ postos de trabalho das referidas indústrias/ empresas durante o período do benefício fiscal; (f) se houve prestação de contas por parte das indústrias/ empresas e do número de empregados/ postos de trabalho. E ainda, caso a resposta à pergunta anterior fosse positiva, a apresentação dos números referentes à prestação de contas acima mencionada; (g) por fim, foi perguntado o valor total da renúncia de receita/ isenção fiscal concedidos às indústrias/ empresas beneficiadas com o PROADI/ PROEDI entre os anos de 2010 e 2020. Em resposta à solicitação, a SEDEC gerou o processo SEI nº 01910033.001313/2020-50 e, em 22 de junho de 2020, remeteu o seguinte ofício, cuja integralidade compõe os anexos da dissertação:

[...]

Prezada Mestranda,

Primeiramente, informamos que o momento em que estamos passando de Pandemia, apenas parte dos servidores estão trabalhando presencialmente e os demais sob o regime de teletrabalho.

Noutro ponto, não temos esses arquivos solicitados digitalizados para imediato envio, haja vista a informatização dos sistemas internos do Governos do Estado ser recente, sendo adotado nesta secretaria em apenas 2018. E os arquivos físicos encontram-se no arquivo geral do Governo do Estado.

Dessa forma, não temos a estrutura física e de pessoal para parar os serviços essenciais atribuídos para essa secretária, para atender às demandas ora solicitadas. Além do mais, trata-se de benefícios financeiros e fiscais que exigem a participação de outros órgãos como a Secretaria de Tributação e a Agência de Fomento do RN, que devemos consultá-los quanto aos critérios de divulgação dos mesmos.

No entanto, privilegiando a transparência e em estrito cumprimento ao artigo 11, da Lei nº 12.527/2011, e após o fim das restrições estabelecidas por decreto estadual e as recomendações de isolamento social, poderemos reavaliar a demanda nas novas circunstâncias que serão adotadas.

Por hora, como já estabelecemos comunicação via e-mail (anexo) em que o Coordenador da área prestou informações iniciais e se colocou à disposição. Caso deseja [sic] comparecer para tratar pessoalmente do assunto, pedimos que a solicitante informe também via e-mail a data que irá comparecer a esta Secretaria com antecedência mínima de 10 dias, para que possamos determinar um servidor para lhe acompanhar.⁸

Após referida resposta por escrito ainda foram realizadas novas tentativas de obtenção de dados por contato telefônico; contudo, sem sucesso. Em síntese, não houve acesso à informação de nenhum dos dados solicitados.

Diante do avançar da pandemia, por questões de segurança e saúde, não foi possível acesso presencial e físico aos arquivos da SEDEC. Por outro lado, é válido o questionamento do motivo dos arquivos digitais não terem sido disponibilizados, uma vez que o Estado do Rio Grande do Norte faz uso de sistema de processos eletrônicos. Outrossim, considerando a importância e o fato do programa de desenvolvimento fazer uso de dinheiro público, tais dados deveriam estar disponíveis de forma online e com livre acesso da população. Embora a resposta da SEDEC mencionar o privilégio à transparência, a realidade dos fatos aparenta que a publicidade não é uma realidade no tocante ao PROADI.

A página⁹ da SEDEC dedica ao PROEDI pouquíssimas informações, tais como os requisitos necessários para ser beneficiário, a legislação aplicável, alguns dados econômicos espaçados, como a quantidade de empregos gerados em alguns meses do ano de 2021. Ou seja,

⁸ RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria de Estado do Desenvolvimento Econômico (SEDEC). **Ofício nº 9/2020/SEDEC - CHEFIA DE GABINETE/SEDEC - SECRETÁRIO-SEDEC**. Sílvio Torquato Fernandes. Secretário de Estado do Desenvolvimento Econômico (em substituição legal). Natal, 22 jun. 2020.

⁹ RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria do Desenvolvimento Econômico. **Proedi**. Rio Grande do Norte, [2022]. Disponível em: <http://sedec.rn.gov.br/Conteudo.asp?TRAN=ITEM&TARG=9667&ACT=&PAGE=0&PARM=&LBL=Programas>. Acesso em: 04 jun. 2022.

considerando que não são apresentados parâmetros de uma escala de tempo maior, que o gasto tributário não é divulgado e tampouco quem são as empresas que se beneficiam do programa é possível afirmar que não há transparência e publicidade adequadas.

Embora não justifique as falhas apontadas em relação ao PROEDI, a falta de acesso a informações no tocante aos programas de incentivo fiscal não é uma realidade enfrentada somente no âmbito desta pesquisa. Na defesa de dissertação da discente Clara Vasconcelos Ribeiro, a então aluna do programa de mestrado da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) menciona a dificuldade de conseguir dados sobre o PRODEPE que, conforme mencionado anteriormente, é um programa de incentivo fiscal visando o desenvolvimento do estado de Pernambuco. No mesmo sentido, o Dr. José Hélio Coutinho, que também desenvolveu estudos sobre incentivos fiscais na sua tese de doutorado, relata que igualmente encontrou dificuldades de acesso a dados¹⁰.

Um incentivo fiscal que resguarde o princípio constitucional da publicidade deve manter dados atualizados, públicos e de fácil acesso a qualquer cidadão. Um acesso no mínimo dificultoso aos dados do PROADI e PROEDI é uma falha diagnosticada e que esta pesquisa entende como relevante a ser aprimorada. Nesse sentido, foi realizada uma adaptação metodológica de modo que a pesquisa teve como base a análise bibliográfica e documental, sem desprestigiar dados econômicos quando possível a fim de conferir aspectos práticos ao trabalho.

Em relação ao aspecto estrutural, no segundo capítulo, nomeado *Considerações sobre a relação entre desenvolvimento e tributação*, serão feitas algumas considerações acerca da existência de teorias do desenvolvimento, optando-se por fazer um resgate da teoria econômica de Celso Furtado como marco teórico para conceituar o desenvolvimento e apontar discussões acerca da formação histórico-econômica do Nordeste. Ao contrário de outras correntes em que há a importação de um modelo de outros países, busca-se olhar os problemas do Brasil e da região em comento, tendo como ponto de partida a história e cultura brasileiras. Em seguida, é feita uma análise da CF/88, também delimitando os conceitos de tributação indutora e extrafiscalidade. No terceiro capítulo, denominado *Incentivos fiscais do ICMS com propósito indutores*, são estudados inicialmente aspectos teóricos do ICMS, a forma como se deu a sua criação, suas hipóteses de incidência, a forma como é calculado, além de traçar como o referido tributo é utilizado com finalidade indutoras. O quarto capítulo, intitulado *Programa de Apoio*

¹⁰ DEFESA dissertação mestrado UFPE Diogo Hiluey e Clara Vasconcelos, [S. l.: s. n.], 26 jun. 2020. 1 vídeo (3 h 34 min.). Publicado pelo canal Secretaria da Faculdade de Direito do Recife - CCJ/UFPE. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=3zIFlQSi3sQ>. Acesso em: 04 jun. 2022.

do Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte (PROADI), realiza um estudo detalhado acerca do PROADI, analisando seus critérios legais, de concessão, manutenção e controle, realizando ainda sugestões de aprimoramento, e abordando um pouco do contexto econômico industrial do Rio Grande do Norte em que está inserido o programa. Ao final, são apresentadas as principais conclusões da pesquisa.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A RELAÇÃO ENTRE DESENVOLVIMENTO E TRIBUTAÇÃO

O capítulo a seguir tem natureza conceitual. Abordará teorias que buscam conceituar o desenvolvimento e definem seus objetivos. A Organização das Nações Unidas (ONU), foi fundada em 1945, no mesmo ano do término da Segunda Guerra Mundial. As discussões que cercaram a criação da ONU perpassaram por uma preocupação de, no contexto pós-guerra, estabelecer internacionalmente uma política de estabilidade e crescimento econômico. O desenvolvimento e suas teorias, que já eram tema central dentro da economia¹¹, passam a ser objeto de mais prestígio e atenção, em especial, no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) e no Banco Mundial, uma vez que era necessário reconstruir os países devastados e neutralizar os danos da guerra¹². Ademais, o subcapítulo a seguir resgata teorias no campo do estudo econômico sobre o desenvolvimento, especificamente a de Celso Furtado, bem como introduzirá e contextualizará o parâmetro de desenvolvimento a ser adotado como métrica para análise do programa de incentivo fiscal estadual, Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte (PROADI).

2.1 A TEORIA DE CELSO FURTADO E OS CICLOS DO DESENVOLVIMENTO NO BRASIL

O desenvolvimento pode ser explicado sob ótica de teorias diversas. Para Adam Smith, a riqueza de uma nação está interligada com a divisão, potencialidade e especialização do trabalho, que desencadearia um processo de aumento do excedente sobre as verbas salariais que implicaria numa acumulação de capital. Esse acúmulo seria responsável por causar uma melhora nos salários em decorrência de uma maior escassez de oferta de mão de obra qualificada. Consequentemente, uma pressão por melhores condições de trabalho imposta pela classe trabalhadora seria responsável por gerar uma qualidade de vida superior para toda a população, gerando um ciclo de crescimento. A capacidade produtiva das nações ricas, ou nas palavras do autor, *civilizadas*, é potencialmente elevada pelo acúmulo de capital de modo a

¹¹ A tradução da obra “O Capital”, de Marx, marca o início uso do termo desenvolvimento econômico na língua inglesa. O livro do pensamento marxista se preocupou em mostrar a influência da economia, do desenvolvimento e do sistema capitalista na sociedade como um todo.

ARNDT, Heinz Wolfgang. **Economic development**. Chicago: The University of Chicago Press, 1981, p. 459.

¹² NIEDERLE, Paulo André; RADOMSKY, Guilherme Francisco Waterloo. **Introdução às teorias do desenvolvimento**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2016. p. 07.

gerar riquezas que são naturalmente distribuídas pelas diferentes classes sociais¹³. Ou seja, para a linha de pensamento esboçada, as relações econômicas não precisam de intervenções estatais, pois por si sós seriam capazes de gerar riqueza e distribuí-la. A ideia de não intervenção na economia é um marco do pensamento econômico liberal até os dias atuais.

Ainda numa perspectiva econômica clássica, Schumpeter acredita que o desenvolvimento está interligado à introdução de inovações e suas repercussões no processo produtivo. Para o autor, o desenvolvimento não pode ser atribuído a fatores exógenos, mas sim endógenos. A economia de um país em si é influenciada pelas alterações do mundo, mas só podem ser atribuídos ao processo de desenvolvimento fatos descritos fora da teoria econômica capaz de alavancar a vida econômica¹⁴. A aplicação de uma teoria econômica baseada sobretudo no empreendedorismo e na capacidade inventiva é mais aplicável aos países que possuem uma grande quantidade de empresários potenciais e ampla capacidade de crédito para financiamento das criações tecnológicas, elementos escassos em países menos abastados¹⁵.

Na mesma linha de raciocínio, outros teóricos continuaram a criar postulados que explicavam o desenvolvimento político-econômico como um fenômeno natural. À época da Segunda Guerra, a teoria da modernização, influenciada pelo funcionalismo estrutural de Talcott Parsons, enxergava o desenvolvimento como um processo de evolução em que, em sua etapa final, reproduziria, nos países pobres, instituições econômicas, políticas e sociais idênticas aos ricos, com uma sociedade baseada no livre mercado, instituições políticas democrático-liberais e do império do direito¹⁶. Esse tipo de modelo é caracteristicamente etnocêntrico, e imprime uma perspectiva de que o modelo adotado pelos países ricos é um padrão a ser universalmente seguido para fins de desenvolvimento, ignorando a existência de peculiaridades de formação histórico-cultural.

A despeito da existência de diversas outras teorias econômicas que se propõem a explicar o desenvolvimento, a teoria do desenvolvimento de Celso Furtado¹⁷ a seguir explanada

¹³ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural LTDA, 1996, p. 09-10.

¹⁴ SCHUMPETER, Joseph Alois. **Teoria do Desenvolvimento Econômico**: uma investigação sobre lucros, capital, crédito, juro e o ciclo econômico. São Paulo: Abril Cultural, 1982, p. 74.

¹⁵ SOUZA, Nali de Jesus de. **Desenvolvimento econômico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 139.

¹⁶ TAMANAHA, Brian Z. As lições dos estudos sobre direito e desenvolvimento. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 187-216, jan. 2009. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/24380>. Acesso em: 02 mar. 2021, p. 189.

¹⁷ Celso Furtado nasceu em 1920 no interior da Paraíba. Apesar de graduado em Direito, fez carreira e realizou diversos estudos como economista. Tornou-se Doutor em Economia na Faculdade de Direito e Ciências Econômicas na Sorbonne. Em 1958, assumiu a direção do Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDS). Foi o fundador e idealizador da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), autarquia federal criada com o intuito de combater a fome e as desigualdades regionais por meio da implementação de políticas

será a referência teórica deste trabalho. A escolha inicialmente se dá em razão do autor ter sido pioneiro em pensar uma política de desenvolvimento voltada aos países latino-americanos, propondo-se a considerar que os processos de desenvolvimento não estão dissociados da história de um país.¹⁸ Um ponto relevante da obra do Celso Furtado é o abandono da importação de teorias estrangeiras, em especial de países ricos hegemônicos, para solucionar problemas econômicos de países pobres, reconhecendo que a condição de ausência de desenvolvimento é fruto de um processo de formação histórica. Propõe-se pensar o Brasil a partir do Brasil¹⁹.

Na década de 40, mais precisamente em 1948, foi formada a Comissão Econômica para América Latina (CEPAL), da qual Celso Furtado faria parte. O grupo dedicava-se a estudar as realidades e saídas econômicas para países latinos, mas de modo heterodoxo, contrapondo-se ao liberalismo clássico²⁰. Os pensadores da CEPAL, de modo inovador, apropriam-se de matrizes teóricas como o marxismo, keynesianismo e estruturalismo para criar um método de estudo econômico denominado *estruturalismo histórico* que se desdobrou em diversas outras teorias e parâmetros de análise da economia, tais como as relações centro-periferia, a teoria do subdesenvolvimento, heterogeneidade estrutural e padrões de desenvolvimento desigual²¹, que serão detalhados no bojo deste capítulo. Furtado foi um dos principais responsáveis por introduzir e difundir o pensamento econômico desenvolvido na CEPAL no país e foi fortemente influenciado pelo estruturalismo histórico na formulação de sua teoria desenvolvimentista²².

Até a Segunda Guerra Mundial, a desigualdade regional era tratada apenas como uma questão de que certas áreas eram destinadas às atividades agrícolas e outras para as industriais. Ao final do conflito armado, os países emergentes continuavam sem conseguir atingir o patamar econômico e social dos desenvolvidos e, para uma parcela dos pesquisadores, essa condição era

públicas. Furtado também ocupou o cargo de Ministro de Planejamento no governo de João Goulart no ano de 1962. Durante o Regime Militar brasileiro de 1964, teve seus direitos políticos cassados e se exila inicialmente nos Estados Unidos da América (EUA), onde desenvolve a atividade de pesquisa e docência.

¹⁸ FURTADO, Celso. O subdesenvolvimento revisitado. **Economia e Sociedade**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 05-19, ago. 1992, p. 05.

¹⁹ Essa forma de pensamento é questionada por alguns teóricos que defendem que as formações teóricas não ficam limitadas a uma noção de Nação, e que a semântica teórica tem um eco mundial que neutraliza a semântica alternativa local à medida em que são subordinadas uma semântica da sociedade mundial. NEVES, Marcelo. Ideias em outro lugar? Constituição liberal e codificação do direito privado na virada do século XIX para o século XX no Brasil. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 30, n. 88, p. 05-29, jun. 2015, p. 06.

²⁰ MANTEGA, Guido. Celso Furtado e o pensamento econômico brasileiro. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 9, n. 4, p. 29-37, out./dez. 1989, p. 31.

²¹ NIEDERLE, Paulo André; RADOMSKY, Guilherme Francisco Waterloo. **Introdução às teorias do desenvolvimento**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2016. p. 29.

²² LYNCH, Christian Edward Cyril. Cartografia do pensamento político brasileiro: conceito, história, abordagens. **Revista Brasileira de Ciência Política**, São Paulo, n. 19, p. 75-119, jan./abr. 2016, p. 92.

explicada em razão de problemas políticos internos, tais como regimes autoritários e deterioração de instituições políticas²³.

A crise de 1929 foi a responsável por expor em escala mundial a problemática das desigualdades regionais. Ao mesmo tempo, tomou-se consciência da existência de tal fenômeno social; houve uma mudança da ideia de Estado e uma maior difusão das teorias keynesianas²⁴. As ideias de Keynes estavam presentes durante esse período também na implantação do Plano Marshall²⁵, que vislumbrou em uma política estatal intervencionista a possibilidade de reconstruir os países capitalistas da Europa após o segundo conflito bélico mundial. No Brasil, as dificuldades econômicas do período também dificultaram as importações, gerando a necessidade do fortalecimento da indústria nacional.

Dentro de uma ótica desenvolvimentista, capitaneada pelo economista mencionado, o capitalismo promove uma organização entre países de centro e os periféricos, na qual há um notável nível de desigualdade de renda e estrutura produtiva. Os países de centro foram precursores da Revolução Industrial e passaram por um período de intensa acumulação de riquezas e implementação de técnicas produtivas que lhes conferiram uma posição hegemônica. Por outro lado, países periféricos, entre os quais está o Brasil, inserem-se em um contexto distante do desenvolvimento tecnológico e com um comércio internacional voltado basicamente para a exportação de *commodities*. Economias de periferia têm, portanto, como característica um baixo nível de industrialização, pouca variedade de bens produzidos internamente e heterogeneidade produtiva, ou seja, enquanto alguns setores utilizam-se de tecnologia de ponta, outros são completamente estagnados²⁶. A inovação tecnológica tem um

²³ TAMANAHA, Brian Z. As lições dos estudos sobre direito e desenvolvimento. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 187-216, jan. 2009. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/24380>. Acesso em: 02 mar. 2021, p. 189.

²⁴ Jonh Maynard Keynes é um importante expoente da ciência econômica ao ponto de ser considerado um clássico atualmente, razão pela qual não é possível contemplar todas as suas ideias e tampouco expor a complexidade de suas obras em uma nota. Não obstante, em conformidade com os propósitos deste estudo, Keynes se opõe às ideias do liberalismo clássico na medida em que propõe que o Estado tenha um papel intervencionista sob o aspecto econômico e que o faça de modo coordenado por meio de políticas econômicas.

²⁵ Conceitualmente, o Plano Marshall foi uma política de ações econômicas concebida por George Marshall que, à época, ocupava o cargo de secretário de Estado dos Estados Unidos da América (EUA). Sob influência das ideias de Keynes, tinha como objetivo a estabilização dos países capitalistas da Europa Ocidental após a Segunda Guerra Mundial por meio da expansão do comércio internacional, garantia da estabilidade financeira interna e o desenvolvimento da cooperação econômica Europeia.

SIMON, Silvana Aline Soares. De Bretton Woods ao plano Marshall: a política externa norte-americana em relação à Europa (1944-1952). **Relações Internacionais no Mundo Atual**, [S. l.], v. 1, n. 9, p. 24-47, dez. 2010. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RIMA/article/view/196>. Acesso em: 30 mar. 2021, p. 34.

²⁶ CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e estado de exceção**: aspectos do pensamento de Celso Furtado. Fortaleza: [s. n.], 2011. Disponível em:

caráter dinâmico e que provoca um fluxo de transformações na cultura material, de modo que as modificações têm como consequência o aumento na oferta de bens e serviços à coletividade, além de provocar alteração na empregabilidade de setores que passaram a empregar mais e outros que serão obrigados a realizar demissões²⁷.

A forma de produção baseada na exportação de produtos agropecuários e extrativistas não acrescentava substancialmente à capacidade produtiva os países latino-americanos, pois parte considerável dos ganhos gerados eram remetidas ao exterior por meio de remessa de lucro de empresas estrangeiras ou multinacionais, investido na economia dos países de centro ou utilizado para financiar importações de produtos de consumo daqueles que residiam em centros urbanos, já que a população do campo à época tinha hábito de consumo próprio de uma economia de subsistência²⁸. Portanto, quando a relação entre países periféricos e desenvolvidos é mantida de modo estático, o crescimento econômico dos países pobres fica condicionado à expansão econômica dos países ricos, uma vez que vende produtos primários para os países desenvolvidos e importa produtos manufaturados. A quebra do ciclo de importação a partir do surgimento de uma indústria nacional competitiva é um dos pontos essenciais, na visão desenvolvimentista, para a quebra do estado de subdesenvolvimento.

O Brasil possui um processo de formação histórica resultante da integração política de regiões que tinham pontos culturais em comum. No final do século XIX e início do século XX, algumas regiões do país iniciaram um processo de industrialização em detrimento de outras. As pequenas ilhas de desenvolvimento do Centro-Sul contrastavam com a pobreza e a seca do Nordeste e do Norte do país. As diferenças de desenvolvimento econômico e humano reproduziam, guardadas as devidas proporções, a relação de países desenvolvidos e subdesenvolvidos acima explicada.

Por outro lado, as desigualdades de renda também eram um malefício para a coletividade, uma vez que em 80%²⁹ das economias de países periféricos a população ativa desenvolvia atividade laboral no intuito apenas de conseguir promover a própria sobrevivência e de sua família. A procura por bens e serviços não agrícolas era restrita a uma parcela da população privilegiada. Ou seja, uma grande parte da população fica à margem de ter acesso à diversos bens coletivos e de consumo. Esse consumo restrito também impactava a criação de

<http://www.centrocelsofurtado.org.br/arquivos/image/201109301439270.M%C3%81RIO%20ANDR%C3%89%20MACHADO%20CABRAL%20-%20Monografia.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2022, p. 17.

²⁷ FURTADO, Celso. **Dialética do Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: fundo de cultura, 1964, p. 27.

²⁸ COUTINHO, João Hélio de Farias Moares. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. 2011. 223 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011, p. 21.

²⁹ FURTADO, Celso. **Desenvolvimento e subdesenvolvimento**. Rio de Janeiro: Contraponto, 2009. p. 87.

uma indústria nacional no Brasil, uma vez que, como já exposto, produtos industrializados com um maior nível de especialização/ qualidade eram importados e de uso restrito as camadas mais ricas da população, de modo que a baixa capacidade de consumo não gerava uma demanda que justificasse a produção nacional de produtos manufaturados.

A teoria do subdesenvolvimento elaborada por Furtado defende, portanto, que o desenvolvimento é um processo de incorporação técnica que eleva a capacidade de produção e promove melhoras na qualidade de vida da população a longo prazo. Busca-se, ao mesmo tempo, aumentar a taxa de investimento de determinado país e tornar a produção sofisticada do ponto de vista tecnológico, uma vez que uma mão de obra mais qualificada receberia melhores salários e existiria uma melhora da condição de vida da sociedade como um todo³⁰; mas em contraponto à análise econômica liberal já esboçada, essa mudança não se dá de modo natural, mas depende de atuação estatal para modificar a realidade posta.

Portanto, uma das grandes contribuições da teoria desenvolvimentista ou do subdesenvolvimento de Furtado para o estudo do desenvolvimento é romper com o paradigma de que o subdesenvolvimento é uma fase ou um estágio que os países pobres deveriam passar para atingir o patamar de qualidade de vida e atividade econômica dos países ricos, reproduzindo políticas econômicas por eles implantadas. Tampouco seria verdade que se países subdesenvolvidos apenas replicassem estratégias adotadas pelos países-centro conseguiriam obter os mesmos resultados, considerando diversos fatores, tais como formação histórico-cultural diversa, a intensa desigualdade social, a instabilidade política e, ainda, o contexto geopolítico mundial divergente. Sugere-se que o desenvolvimento ocorra por meio de indução econômica interna, com um Estado que se proponha por meio de intervenção romper com o ciclo do subdesenvolvimento e incentivando a circulação de capital, ampliando a atividade comercial e industrial e, conseqüentemente, redistribuindo riquezas.

A teoria furtadiana enxergava que o Estado deveria sim ter um papel intervencionista para atingir o desenvolvimento diante de um diagnóstico de problemas estruturais de emprego, produção e renda nos países subdesenvolvidos³¹. Seria necessário que o Estado atuasse como investidor em seguimentos indispensáveis ao desenvolvimento e que não interessam ou não poderiam ter a demanda atendida pela iniciativa privada. Ao capital privado, estaria reservada a função de atuar principalmente em atividades mais eficientes em termo de progresso técnico,

³⁰ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Em busca do desenvolvimento perdido**: um projeto novo-desenvolvimentista para o Brasil. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2018, p. 70-71.

³¹ BIELSCHOWSKY, Ricardo. Cinquenta anos de pensamento na CEPAL: uma resenha. In: BIELSCHOWSKY, Ricardo (org.). **Cinquenta anos de pensamento na CEPAL**. Rio de Janeiro: Record, 2000, p. 35.

em especial a produção de bens de consumo duráveis, ficando, portanto, no controle de setores mais dinâmicos da economia e concentrando dentro do país riquezas que comumente eram remetidas ao exterior³². No caso brasileiro, o aspecto interventivo se deu principalmente por meio da defesa do fortalecimento da indústria nacional e pelo processo de substituição das importações³³.

Considerando que, em última medida, o presente trabalho analisará um instrumento de intervenção estatal na economia como elemento indutor do desenvolvimento, a escolha pela teoria desenvolvimentista em questão também é por ser uma referência teórica que defende a possibilidade de o Estado ser um agente de indução econômica, de modo que não faria sentido a investigação de eficácia de um elemento interventivo, partindo do pressuposto de que a intervenção estatal na economia é necessariamente negativa. Nesse sentido, a superação do subdesenvolvimento na perspectiva furtadiana que, de modo perspicaz, influenciou as políticas estatais de cunho desenvolvimentista e com objetivo de redução das desigualdades regionais, eram baseadas em quatro pontos: (a) discutir e definir os direitos e deveres dos cidadãos; (b) criação de um setor público nem estatista nem privatizado; (c) ampliação da participação democrática e cidadã; (d) mudança da relação do Brasil com os países centro hegemônicos³⁴.

Não seria possível pensar em um país desenvolvido quando uma parte da população vive na riqueza e outra na extrema pobreza, dicotomia que também se refletia entre os entes federativos, no caso brasileiro³⁵. Essa diferença entre regiões não só é desfavorável à maior parte da população na pobreza, mas ao país como um todo. O equilíbrio econômico depende da circulação de riquezas; se uma parte do território não é capaz de consumir, tampouco de produzir e gerar renda, então a moeda nacional não circula. Por outro lado, a União precisa concentrar recursos para auxiliar os mais necessitados; quantias que poderiam ser utilizadas em prol do desenvolvimento da ciência, tecnologia, saúde ou educação, acaso não existisse

³² FURTADO, Celso. **O mito do desenvolvimento econômico**. 4. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1974, p. 105.

³³ De modo sintético, a população brasileira passaria a consumir produtos produzidos pela indústria nacional em vez dos importados de produção estrangeira.

³⁴ GUIMARÃES, Juarez. A trajetória intelectual de Celso Furtado. In: TAVARES, Maria da Conceição (org.). **Celso Furtado e o Brasil**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2000, p. 29-30.

³⁵ Essa dicotomia de desenvolvimento ainda reflete atualmente. Segundo Dados do Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil (2020), em 2017, o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) do Distrito Federal era de 0,850, enquanto o de Alagoas, estado mais pobre da Federação, era de 0,683. Os dez primeiros estados do *ranking* de IDH estão localizados no Centro-Sul do país, a maior parte na Região Sudeste. Por outro lado, os dez piores colocados são estados do Norte-Nordeste, majoritariamente do Nordeste.

tamanha diferença. Em síntese, a todos interessa ou deveria interessar a redução das desigualdades sociorregionais³⁶.

Desenvolvimento econômico, para a perspectiva adotada neste trabalho, representa um estado de equilíbrio entre o crescimento e a modernização da economia com a proteção e implementação de direitos fundamentais³⁷ sociais, interligado à função social da empresa, o que se traduz em distribuição de renda, aumento da empregabilidade, redução das desigualdades sociais e regionais. Nesse sentido, é possível afirmar que o desenvolvimento, dentro dos parâmetros constitucionais e dos adotados nesse estudo, pressupõe a promoção de direitos fundamentais³⁸.

Após o término da Primeira Guerra Mundial, os textos constitucionais passaram a adotar algumas características em comum. Além dos direitos fundamentais individuais, também passaram a contemplar, em seu bojo, direitos sociais que, diante da sua natureza prestacional, dependem da atuação estatal, seja de modo direto ou indireto, para serem concretizados³⁹.

O modo de produção capitalista e o mercado⁴⁰ não são elementos externos ao direito; ao contrário, esse é uma condição de existência do modelo econômico do capital. Nesse sentido, cada período histórico guarda consigo uma estreita relação entre o direito e a economia. E mais, embora exista uma tentativa da corrente liberal em negar, decisões e instrumentos políticos e jurídicos servem a determinados interesses, em detrimento de outros⁴¹.

³⁶ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame de tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução de desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 73-74.

³⁷ Direitos fundamentais são direitos público-subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidos em dispositivos constitucionais e, portanto, que encerram caráter normativo supremo dentro do Estado, tendo como finalidade limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual. DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 41.

³⁸ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Lauro Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 56.

³⁹ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 11.

⁴⁰ Existem duas principais correntes de pensamento no que diz respeito ao mercado e sua influência nas relações econômicas. Para a primeira, o Estado não deve intervir na economia, porque ele deve ser livre e capaz de desenvolver autorregulação. A Escola de Chicago, onde predomina a primeira corrente, ainda argumenta que uma eventual intervenção estatal é mais custosa e danosa do que eventuais falhas de mercado que venham a existir. Por sua vez, a segunda corrente defende a intervenção da economia como forma de amenizar as falhas de mercado ou até mesmo para atingir objetivos de natureza não financeira, tais como a proteção do meio ambiente e a defesa da democracia.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame de tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução de desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 51-52.

⁴¹ BERCOVICI, Gilberto. O ainda indispensável direito econômico. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de (orgs.) **Direitos humanos, democracia e república**: homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 503-519.

A implementação de elementos teóricos da teoria desenvolvimentista de Celso Furtado tem, dentro do âmbito legal, a Constituição Brasileira de 1946⁴² como um marco, uma vez que dedicou um capítulo à ordem econômica e social e deu um passo importante ao tratar temas ligados ao desenvolvimento do país dentro da perspectiva mencionada. Os artigos 145 a 162 do texto constitucional de 1946, intitulado “Ordem Econômica e Social”, consagrou a intervenção do Estado na economia como um meio de correção de desequilíbrios econômicos decorrentes do capitalismo, tais como as desigualdades regionais e o desenvolvimento de setores que não despertam o interesse da iniciativa privada. A liberdade de iniciativa passou a ser ponderada com a valorização do trabalho humano (art. 145). Em síntese, é possível afirmar que a Constituição de 1946, em sua essência, é uma constituição econômica e social.

Para obter os recursos necessários ao financiamento da indústria nacional, o Brasil passou por um processo de endividamento externo⁴³ e um aumento da inflação, problemas que ganharam notoriedade na crise econômica vivenciada na década de 80. A política desenvolvimentista sofreu fortes críticas, consistentes basicamente nos seguintes argumentos: (a) o seu uso desenfreado gerava endividamento público e, conseqüentemente, desequilíbrio fiscal, inflação e desemprego; (b) os gastos estatais nem sempre se revertiam nos objetivos planejados, como o de distribuir renda; (c) a existência de corrupção e oportunismo por parte do Estado e dos particulares envolvidos nos programas⁴⁴.

Nos anos 80, influenciado não só pelas críticas acima mencionadas, mas também tendência teórica econômica adotada pela maior parte do ocidente à época, o Brasil adotou uma política econômica que se aproximou do neoliberalismo e da busca por um Estado mínimo e reduzida intervenção do Estado na economia⁴⁵. Além disso, houve uma crescente

⁴² BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de Setembro de 1946**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 02 jun. 2022.

⁴³ A dívida externa brasileira em 1960 era de 3,7380 bilhões de dólares. No ano de 1980, atingiu 64,2590 bilhões de dólares. Para fins comparativos, no ano passado (2020) a dívida externa do Brasil era de 554,9030 bilhões de dólares. Mesmo com a adoção de uma política de austeridade e diminuição das políticas de desenvolvimento regional na década de 80, desde então não houve decréscimo na dívida pública externa, exceto uma redução entre os anos de 2003 e 2005. (BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) – Ipeadata. **Dívida externa bruta**. Brasília, [c2022]. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br>. Acesso em: 06 abr. 2021).

⁴⁴ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 110-111.

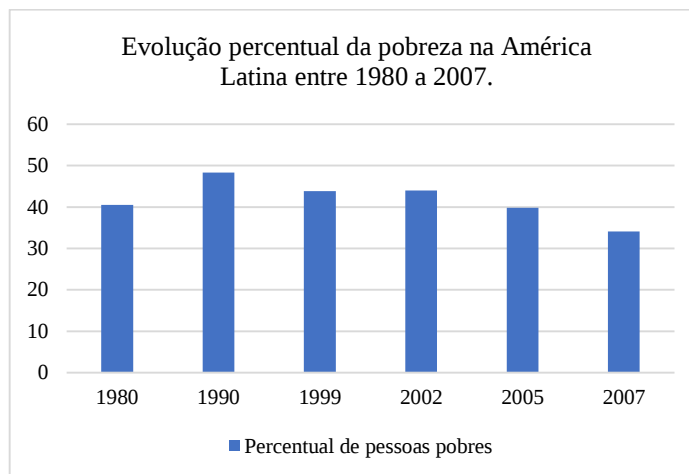
⁴⁵ MENEZES, Adriana Reis Albuquerque de. **A utilização de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais: análise acerca de sua (in)efetividade à luz do modelo de estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na CF de 1988**. 261 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010, p. 84.

desregulamentação dos mercados em escala internacional e diversas medidas de austeridade financeira conhecidas como políticas econômicas do Conselho de Washington⁴⁶.

Nos anos 90, há um resgate do pensamento de Furtado e da CEPAL como um todo no debate de temas como equidade social como pressuposto ao desenvolvimento⁴⁷, o que demonstra a notoriedade da teoria do autor e sua influência na interpretação do processo econômico e sociais atrelados ao desenvolvimento, sobretudo, o latino-americano e brasileiro.

A política neoliberal acabou por apresentar um cenário de concentração de renda no final dos anos 80 e início dos anos 90, aumento da pobreza e, conseqüentemente, acirramento de problemas sociais. O gráfico a seguir apresenta a evolução do percentual de pobreza em 18 países da América Latina, incluindo o Brasil, entre 1980 e 2007⁴⁸:

Gráfico 1



Fonte: CEPAL (2008).

No mundo como um todo, em especial na América Latina pós anos 90, surgem mudanças de como mensurar o desenvolvimento. Tais alterações são provenientes de frustrações vivenciadas nas décadas anteriores, não obstante o aumento do crescimento econômico anual,

⁴⁶ WALKER, Priscila Benelli. A construção do direito ao desenvolvimento e sua aplicação mediante as políticas públicas de sustentabilidade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, DF, v. 1, n. 1, p. 159-190, jan./jul. 2011, p. 162.

⁴⁷ BIELSCHOWSKY, Ricardo. Cinquenta anos de pensamento na CEPAL: uma resenha. In: BIELSCHOWSKY, Ricardo (org.). *Cinquenta anos de pensamento na CEPAL*. Rio de Janeiro: Record, 2000, p. 67 a 68.

⁴⁸ COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL). *Panorama Social de América latina y el Caribe en 2008*. Santiago de Chile: CEPAL, 2008, p. 16.

do Produto Interno Bruto (PIB) e baixos níveis de inflação, indicadores que, na década anterior, acreditava-se representar bons índices para medir o desenvolvimento⁴⁹.

Ocorre que, a despeito dos indiscutíveis avanços tecnológicos, os dados sobre a qualidade de vida das pessoas em um aspecto global não necessariamente refletiam no campo social os resultados esperados. Por exemplo, as reservas de água potável do planeta, item de máxima necessidade à existência humana, são suficientes para abastecer toda a população, mas 1,2 bilhão de seres humanos sofrem com ausência de água tratada. No mesmo sentido, há capacidade produtiva para nutrir toda a população mundial, mas parte dela sofre diariamente com problemas como a fome e a violação de liberdade básicas e políticas⁵⁰.

O Brasil adotou um sistema econômico capitalista, mas não em sua versão pura. Ao mesmo tempo que reconhece o lucro, a livre concorrência, o interesse privado dos indivíduos, também agrega como valores constitucionais, a democracia, a defesa do meio ambiente, a valorização do trabalho, a proteção do interesse público e a redução das desigualdades econômicas e sociais, que servem como uma atenuação, e de certo modo, um elemento de equilíbrio ao capitalismo⁵¹.

Para fins do presente trabalho, é inegável que, assim como o capitalismo, o desenvolvimento possui um forte viés de crescimento econômico, mas não esgota sua função o atingindo melhorias puramente monetárias, mas também, elementos de qualidade de vida, ou nos termos constitucionais, existência digna, razão pela qual resgata-se teoricamente e se imprime como parâmetro de análise o conceito de desenvolvimento o esboçado ao longo desse capítulo como desenvolvimentista ou teoria do subdesenvolvimento conforme as justificativas acima delineadas.

⁴⁹ SEN, Amartya; KLIKSBURG, Bernardo. **As pessoas em primeiro lugar**: a ética do desenvolvimento e os problemas do mundo globalizado. Trad.: Bernardo Ajzenberg; Carlos Eduardo Lins da Silva. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 139.

⁵⁰ SEN, Amartya; KLIKSBURG, Bernardo. **As pessoas em primeiro lugar**: a ética do desenvolvimento e os problemas do mundo globalizado. Trad.: Bernardo Ajzenberg; Carlos Eduardo Lins da Silva. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 07.

⁵¹ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Em busca do desenvolvimento perdido**: um projeto novo-desenvolvimentista para o Brasil. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2018. p. 07.

2.2 A CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E A RELAÇÃO ENTRE O PROCESSO ECONÔMICO E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS E SOCIAIS

O processo de intervenção econômica encontra respaldo sob o aspecto jurídico na Constituição⁵². Nesse sentido, a investigação da relação tributária e seus instrumentos interventivos perpassam por uma análise de tratamento constitucional quanto ao processo econômico brasileiro e a redução das desigualdades regionais e sociais. No Brasil, enquanto Estado Democrático de Direito, todo e qualquer processo regulatório, seja em uma perspectiva econômica ou não, deve ser compatível com a Constituição.

Ao final da I Guerra Mundial, conforme mencionando anteriormente, as Constituições passaram a conter previsões em comum, tais como a declaração de direitos sociais, a valorização da isonomia, além da consolidação da proteção aos direitos individuais⁵³. Aparece, então, um novo movimento constitucional, considerando problemas políticos, econômicos e sociais, mas não só isso; o elemento econômico passou a ser enxergado como um ponto-chave dentro desse processo, recebendo tratamento constitucional⁵⁴.

Surge então a Constituição Econômica, definida como a parte da lei maior destinada à forma, organização e funcionamento da economia, instaurando, por meio de preceitos e instituições jurídicas, uma ordem econômica⁵⁵. É corporificada pela forma como o Direito interage com a economia e, nesse sentido, a Constituição Política e Econômica se integram⁵⁶.

O primeiro modelo de Constituição Econômica é o mexicano, de 1917; em seguida, temos a Constituição de Weimar, em 1919, que destinou todo um capítulo à vida econômica⁵⁷. Ao incluir, de maneira inovadora na história constitucional europeia, um capítulo (art. 151 a 165) com o título “Da vida econômica” (“*Das Wirtschaftsleben*”), a matéria de ordem

⁵² Embora seja de demasiada importância que a Constituição Brasileira vigente tenha trazido em seu bojo disposições acerca do processo econômico, não se pode perder de vista a importância do alinhamento dessa com as leis culturais, sociais, políticas e econômicas imperante para que concretize do ponto de vista da eficácia. HUMBOLDT, Wilhelm von. *Ideen zu einen Versuch, die Grenzen der Wirksamkeit des Staats zu bestimmen*. In: HUMBOLDT, Wilhelm von. **Gesammelte Werke**. Bd. VII. Berlin: B. Behr's Verlag, 1903, p. 244-245.

⁵³ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 13.

⁵⁴ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame de tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução de desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 35.

⁵⁵ MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição**: para o conceito de Constituição Econômica. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1979, p. 41.

⁵⁶ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 89.

⁵⁷ Almeida, Rogério Cannizzaro. **Incentivos fiscais e extrafiscalidade**: intervenção estatal em busca de desenvolvimento econômico e a guerra fiscal entre os estados. 2010. 241 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010. p. 62.

constitucional passou a entender que uma existência digna era um parâmetro para a vida econômica que se desejava para um país⁵⁸. De certo modo, a Constituição Econômica é um ponto de interseção entre o Direito Constitucional e a Economia, uma vez que se reconhece que estes não são elementos estanques, mas sim conectados e que os destinos econômicos de uma nação devem se coadunar com os preceitos constitucionais como elemento fundante.

A Constituição Econômica pode ser analisada do ponto de vista material e formal. Se todas as normas que dispõe sobre o fenômeno econômico estiverem contidas no texto constitucional, é possível falar em Constituição Econômica formal. Por outro lado, será material quando nem todas as disposições legais sobre a temática econômica estiverem contidas na Lei Maior⁵⁹. Existem, portanto, duas vertentes teóricas diversas para o emprego da terminologia “Constituição Econômica”. A primeira diz respeito à linha de pensamento que tem como expoente Franz Böhme, que sustenta a visão da Constituição Econômica material e a desnecessidade de que toda a normatividade esteja contida na Constituição. Por outro lado, há quem defenda a predominância da perspectiva formal nos moldes anteriormente apresentados⁶⁰.

Uma outra parte da doutrina critica o uso da expressão “Constituição Econômica” por acreditar que se trata de uma ficção, pois as normas relativas à economia não seriam constitucionais nem do ponto de vista orgânico nem do hierárquico⁶¹. Não obstante às críticas quanto à suposta inutilidade da terminologia Constituição Econômica e classificação dessa entre formal e material, Eros Grau acaba por reconhecer que os termos supramencionados são um meio útil ao se referir sobre a temática jurídico-econômica⁶². Pelo fato deste capítulo se debruçar especificamente acerca do conteúdo constitucional dedicado à esfera econômica, é adotada não só a Constituição Econômica, mas essa em sentido formal.

⁵⁸ BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e dignidade da pessoa humana. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v. 102, p. 458, 2007. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67764>. Acesso em: 29 ago. 2021.

⁵⁹ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame de tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução de desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 37.

⁶⁰ SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito concorrencial**: as estruturas. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 19-20.

⁶¹ ALMEIDA, Carlos Ferreira de *apud* GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 77.

⁶² ALMEIDA, Carlos Ferreira de *apud* GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 81.

A vinculação da Constituição Econômica à dignidade da pessoa humana foi incorporada pelas Constituições Brasileiras de 1934 (art. 115, caput)⁶³, 1946 (art. 145)⁶⁴ e 1988 (art. 170, caput)⁶⁵. A dignidade humana, a partir da vinculação mencionada, estaria consubstanciada no dever do Estado de, com base no Direitos sociais, oferecer condições mínimas de existência a sua população, o que doutrinariamente convencionou-se denominar de mínimo existencial⁶⁶.

A ordem econômica a ser implantada nos termos na Constituição de 1988 é aquela que, nos termos do art. 170, assegura a todos um mínimo existencial de acordo com a justiça social. E vai além; no artigo 193 – ordem social, e no artigo 3º, incisos I e III, aponta a redução das desigualdades sociais e regionais como um caminho para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e marginalização⁶⁷. Assim, a Constituição elenca as desigualdades sociais e regionais como um problema digno de preocupação constitucional, o que denota sua importância. Apesar da livre iniciativa e de uma economia de mercado terem sido também abarcadas dentre as finalidades e os objetivos a serem alcançados, a título de coletividade são, em certa medida, elementos limitadores, porque se impõem com uma finalidade maior, a saber o desenvolvimento econômico brasileiro. Ou seja, o fim último é coletivo, a construção de uma sociedade menos desigual.

A Constituição de 1988 não se filia somente ao conceito de crescimento econômico atrelado a um aumento de natureza quantitativa do PIB e do poder de compra do brasileiro para abarcar o desenvolvimento econômico que se preocupa com uma real modificação na qualidade

⁶³ “Art. 115 - A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica.”

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Nacional Constituinte, 1934. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 29 ago. 2021.

⁶⁴ “Art. 145 - A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano.”

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946**.

Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1946. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 29 ago. 2021.

⁶⁵ “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 [...]”.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 2021.

⁶⁶ BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e dignidade da pessoa humana. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v. 102, p. 459-460, 2007. Disponível em:

<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67764>. Acesso em: 29 ago. 2021.

⁶⁷ ALMEIDA, Rogério Cannizzaro. **Incentivos fiscais e extrafiscalidade: intervenção estatal em busca de desenvolvimento econômico e a guerra fiscal entre os estados**. 2010. 241 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010, p. 62.

de vida da sociedade e do bem-estar da população em geral⁶⁸. É uma superação da visão retratada na metáfora do economista e ex-Ministro da Fazenda Delfim Neto, que comparava a economia a um bolo, o qual era preciso primeiro fazer crescer para depois reparti-lo. O desenvolvimento não é apenas uma previsão legal, mas sim um objetivo a ser perquirido⁶⁹.

Os ditames da Constituição Econômica demandam uma atuação positiva do Estado na correção de eventuais falhas do mercado. E, para além disso, o Estado assume o poder-dever de atuar sobre o domínio econômico na medida em que a promoção dos direitos sociais é uma obrigação do Estado Social⁷⁰.

Na condição de país subdesenvolvido, o mínimo existencial não é ofertado à sociedade como um todo. São elementos para aferir-se se um Estado é subdesenvolvido ou não: a) insuficiência alimentar; b) forte proporção de analfabetos; c) doenças de massas; d) recursos negligenciados; e) fraqueza das classes médias; f) industrialização incompleta; g) amplitude do desemprego; h) subordinação econômica; i) desigualdades sociais violentas⁷¹. Implica-se dizer que a superação das desigualdades econômicas e sociais é também a superação do modelo histórico de subdesenvolvimento e da pobreza.

A Constituição de 1988 trouxe, em seu bojo, regulamentação acerca dos direitos sociais e do processo econômico do país, trazendo características e limitações. O Brasil segue uma tendência de valorização da matéria de ordem econômica, ora atuando em sua regulamentação e limitação, ora no próprio estímulo ao processo de crescimento, estimulando o desenvolvimento nacional⁷². Quando o desenvolvimento enquanto direito fundamental é norteador, há um deslocamento da figura do ser humano enquanto mero elemento da cadeia produtiva, passando a ocupar posição central no processo de desenvolvimento⁷³.

As privações de liberdade limitam as escolhas e oportunidades de cada indivíduo de exercer um papel de livre e sustentável no meio social. A liberdade é o fim e meio para o

⁶⁸ NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico – um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO, Calixto (coord.). **Regulação e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17-18.

⁶⁹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro; XAVIER, Yanko Marcius de Alencar. Incentivos fiscais, desenvolvimento econômico e redução das desigualdades sociais e regionais: uma abordagem sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito. In: XAVIER, Yanko Marcius de Alencar *et al.* **Temas de direito e economia**. 1. ed. Natal: UFRN, 2017, p. 15.

⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 86-87.

⁷¹ LACOSTE, Yves *apud* ELALI, André. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007, p. 68-69.

⁷² ALMEIDA, Carlos Ferreira de *apud* GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 174.

⁷³ DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 51.

desenvolvimento. Nesse sentido, o processo de desenvolvimento não se encerra com a expansão econômica, mas também da liberdade, e se relaciona com a melhoria das condições sociais, como educação, saúde, serviços públicos de qualidade, livre participação política e democrática⁷⁴. Ou seja, políticas públicas voltadas ao desenvolvimento devem sempre ter a Constituição como ponto de partida e também como elemento norteador, considerando que a sua implementação limitar-se-á a dar efetividade aos ditames constitucionais.

2.3 A TRIBUTAÇÃO E SUA RELAÇÃO COM O DESENVOLVIMENTO

O caminho para o desenvolvimento, nos moldes delineados no subcapítulo anterior, guarda relação com uma tributação eficiente. Se a arrecadação tributária é uma fonte essencial de recursos para o Estado, inclusive custeando obras e reformas de infraestrutura que são de suma importância ao crescimento da economia brasileira, um plano econômico estratégico a ser criado no intuito de proporcionar ao país um desenvolvimento econômico de modo equânime e com a redução das diferenças econômicas regionais perpassa pela discussão tributária.

Não obstante, a tributação não influencia no desenvolvimento econômico somente na sua finalidade arrecadatória, mas também quando desempenha função extrafiscal. O subcapítulo a seguir apresenta conceitos acerca da extrafiscalidade e suas espécies com o intuito de embasar a discussão acerca do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte (PROADI), enquanto incentivo fiscal.

2.3.1 Tributação: extrafiscalidade e incentivo fiscal

Uma vez declarados, seja por meio do texto constitucional ou pela legislação infralegal, direitos dependem da atuação do Estado e correspondem a um custo. Até mesmo os direitos fundamentais atrelados à liberdade individual, tal como a propriedade privada, têm um preço e demandam atuação estatal, um exemplo disso é o sistema de segurança pública, que é usado também como repressão a crimes contra o patrimônio de particulares e assegura a concretização do direito à propriedade⁷⁵.

⁷⁴ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Lauro Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 10.

⁷⁵ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York; London: W. M. Norton, 1999, p. 10-11.

A ordem constitucional de 1988 não é neutra do ponto de vista econômico e tributário, mas sim uma Constituição que revela uma preocupação em modificar a realidade econômica e social do país. O primeiro artigo do capítulo “DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA”, a saber, o art. 170 da Constituição de 1988⁷⁶, elenca uma série de princípios básicos a serem observados na atuação econômica, entre os quais destacam-se a propriedade privada, livre concorrência, a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego.

Por sua vez, o art. 3º do mesmo diploma legal estabelece, entre os princípios fundamentais da república, a busca pelo desenvolvimento nacional, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a extinção da pobreza e marginalização.⁷⁷ Desse modo, a Constituição se propõe a desenvolver o país do ponto de vista econômico e social e, para tanto, prevê que um dos meios a serem possivelmente aplicados é a intervenção econômica⁷⁸ conforme o art. 174 da Constituição Federal vigente.

Nas hipóteses em que o Estado presta serviços públicos ou desenvolva atividades que envolvam os imperativos da segurança nacional ou do interesse coletivo, nos termos do art. 173 da CF/88, temos a intervenção direta na economia, também chamada de intervenção no domínio econômico. A Administração Pública poderá participar do desenvolvimento direto de atividade econômica por intermédio das conhecidas empresas estatais, classificadas em empresas públicas e as sociedades de economia mista. Por outro lado, quando o poder público não desenvolve diretamente a atividade econômica, mas regula, fiscaliza, incentiva, normatiza e planeja, a atuação na seara econômica se dá de maneira indireta ou intervenção sobre o domínio econômico⁷⁹. Na intervenção por indução, o Estado utiliza-se dos instrumentos de intervenção em conformidade das leis que determinam o funcionamento dos mercados⁸⁰.

Quando o Estado assume um papel intervencionista, a norma jurídica contém um conteúdo econômico e social, intervindo no campo econômico e social de modo a

⁷⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 2021.

⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 18.

⁷⁸ “Intervenção conota atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito; atuação estatal, ação do Estado no campo da atividade econômica em sentido amplo.” GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 142.

⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 41-42.

⁸⁰ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 86, 2013.

compatibilizar a realidade com os valores axiológicos que assumiu. A norma se torna um programa de realizações⁸¹.

Para conseguir concretizar os mais diversos direitos e realizar suas atribuições políticas, administrativas, sociais e econômicas, o Estado depende de recursos. A obtenção de receita e a realização de despesa como um meio instrumental para desenvolvimento das demais atividades estatais denomina-se atividade financeira do Estado⁸². O Direito Financeiro e o Direito Tributário são duas faces da mesma moeda pelo simples fato de que, geralmente, a tributação é o principal mecanismo de arrecadação e financiamento de políticas públicas. É majoritariamente com a renda decorrente do recolhimento dos tributos⁸³ que o Poder Público mantém a despesa pública, a qual compreende a despesa corrente e a despesa de capital⁸⁴.

Os tributos que compõem o Sistema Tributário Nacional podem ser classificados, quanto a sua função, em dois tipos: fiscais e extrafiscais. A natureza fiscal tem como principal característica a finalidade arrecadatória. A arrecadação de tributos é uma das principais fontes de recursos estatais para manter todo o aparato estatal, bem como custear a prestação dos mais diversos serviços públicos.

A origem dos tributos remonta à Antiguidade e, mesmo em tempos tão remotos, há relatos de que aqueles já eram usados com finalidade diversa de arrecadar receita⁸⁵. Tributos têm capacidade de influenciar o comportamento social, não raramente o sucesso ou declínio de nações estão associados a algum fator tributário. Tributos estão presentes na vida das pessoas,

⁸¹ MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1986, p. 26.

⁸² LAPATZA, Ferreiro. **Derecho financiero**, v. 1, n. 24. Madri: Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004, p. 19.

⁸³ Conceitualmente, tributo é o dever fundamental representado em prestação pecuniária que, limitado pelos direitos e liberdade fundamentais, bem como pelo princípio constitucional da capacidade contributiva, tem como finalidade principal ou acessória a obtenção de receita para custeio das atividades que são objeto de proteção do Estado, mediante previsão de fato típico descrito em lei criada por autoridade competente na forma prevista na Constituição Federal. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 320.

⁸⁴ Despesas correntes, de modo simplificado, são aquelas relacionadas à prestação e à manutenção dos serviços prestados pelo Poder Público, como pagamento de folha de pessoal e despesas de consumo. De forma geral, elas não representam um ganho de patrimônio. Por sua vez, as despesas de capital representam uma operação financeira de caráter patrimonial. A título exemplificativo, podemos citar a realização de obras de infraestrutura, aquisição de imóveis ou até mesmo a redução da dívida pública. A classificação ora mencionada é decorrência direta do disposto no art. 12 da Lei no 4.320/1964, que dispõe sobre regras gerais do Direito Financeiro, além de diretrizes para o âmbito orçamentário. VELOSO, Regina Coeli Soares Oliveira; SEIXAS, Felipe Monteiro. Tributação e extrafiscalidade no contexto da pandemia da Covid-19: uma análise da aplicação dos critérios de renúncia fiscal. In: LEAL, Fernando; MENDONÇA, João Vicente Santos de. **Transformações do direito administrativo: direito público e regulação em tempos de pandemia**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2020, p. 442.

⁸⁵ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito: uma investigação crítica**. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 11.

causando forte impacto para o bem ou mal⁸⁶. Contudo, do ponto de vista teórico e formal, a função arrecadatória tributo já foi considerada a única possível, inclusive colocando em xeque o caráter tributário da cobrança caso a função fiscal não estivesse presente⁸⁷.

No Estado Moderno, intensificou-se a percepção de que, por meio de estímulos fiscais, o Poder Público pode intervir na economia, conduzindo o mercado e a sociedade a adotarem os comportamentos desejados, o que se denomina como finalidade extrafiscal do tributo⁸⁸. O reconhecimento de que as normas tributárias poderiam ter uma função além da fiscal foi influenciada pelo aumento das responsabilidades estatais, em especial na concretização de direitos fundamentais, sendo potencialmente também um importante mecanismo de intervenção econômica, promovendo a desconcentração de renda, redistribuição de riquezas e controle da balança comercial⁸⁹.

Se é atribuído ao ente federativo a competência não para instituir tributos, mas também, observando os requisitos legais, elevar a carga tributária, seja mediante aumento da alíquota ou da base de cálculo, é igualmente permitido usar o processo inverso, reduzindo ou até suprimindo a tributação⁹⁰, desde que respeitado o interesse público e, acima de tudo, os limites e parâmetros constitucionais.

Relevante ressaltar que a função extrafiscal não é exercida pelo tributo em si, mas sim pela norma tributária, pois essa, mesmo não instituindo propriamente um tributo, pode fazer com o que a tributação atinja uma finalidade diversa da arrecadatória. Na dinâmica tributária brasileira atual é dificultoso definir quais tributos tem finalidade fiscal e extrafiscal, uma vez que ambas as finalidades se mostram imprescindíveis dentro do contexto prático, como duas faces de uma mesma moeda⁹¹.

Inicialmente, tentou-se superar tal problemática classificatória, estabelecendo que alguns tributos tiveram função preponderante fiscal, enquanto outros, extrafiscal.⁹² Ocorre que a finalidade não é algo estático, mas sim dinâmico, pois em determinada situação pode ser

⁸⁶ ADAMS, Charles. **For good and evil: the impacts of taxes in the course of civilization**. 2. ed. Lanham, Maryland: Madison Books, 2001, p. 21.

⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 149.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 64.

⁸⁹ BONFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 08.

⁹⁰ MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação e política fiscal. In: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (org.). **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 567.

⁹¹ OLLERO, Gabriel Casado. Los fines no fiscales de los tributos. **Revista de derecho financiero y de hacienda pública**, Madrid, v. 41, n. 213, p. 456, 1991.

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 64-67.

viável que certo tributo tenha uma função extrafiscal em razão de um fator, como uma crise econômica, e depois de superado o entrave, retorne a um status eminente fiscal⁹³. Em razão disso, para fins desta obra, a extrafiscalidade será um atributo interligado majoritariamente à norma tributária e não ao tributo em si.

A extrafiscalidade é gênero do uso da tributação com a finalidade não arrecadatória, que por sua vez tem como espécie a tributação indutora dentro da perspectiva da relação de pertinência proposta por Luís Eduardo Schoueri⁹⁴. Enquanto, genericamente, a extrafiscalidade pode possuir qualquer finalidade que não a de auferir recursos monetários, a tributação indutora tem especificamente como principal objetivo a intervenção sobre domínio econômico. As razões que justificam a ação interventiva podem ser a correção de falhas de mercado, a exemplo das assimetrias de informação, das falhas de concorrência e das externalidades negativas, mas também a persecução de objetivos constitucionais, tais como a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais, previstos no art. 3, incisos II e III da Constituição vigente ou ainda os princípios norteadores da Ordem Econômica constantes no art. 170 em diante do texto constitucional⁹⁵. Dessa maneira, a extrafiscalidade nada mais é do que o emprego de normas tributárias pelo Estado com o intuito de alcançar metas não arrecadatórias⁹⁶. O tributo no Estado Democrático Direito assume cada vez mais o papel de distribuir riquezas entre as mais diferentes camadas sociais⁹⁷.

A extrafiscalidade contempla um conjunto normativo que formalmente integra o direito fiscal, mas sua finalidade precípua é a consecução de objetivos econômicos ou sociais por meio da utilização do instrumento tributário e da não obtenção de receitas para adimplir com as despesas públicas⁹⁸. Segundo Paulo Caliendo, a definição “remete às normas jurídicas de competência tributária que visam a ordenação pública, a intervenção econômica ou redistribuição de renda, como o propósito específico de promover os direitos fundamentais previstos no texto constitucional”⁹⁹.

⁹³ BONFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 10.

⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 115.

⁹⁵ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e da economia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 29.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 146.

⁹⁷ BEREJO, Álvaro. Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios em la Constitución. In: CENTRO DE ESTUDOS CONSTITUCIONALES. **Estudios sobre el proyecto de constitución**. Madrid: [Centro de Estudios Constitucionales], 1978, p. 350.

⁹⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 629.

⁹⁹ CALIENDO, Paulo. A extrafiscalidade como instrumento de implementação dos direitos fundamentais sociais no Brasil. **Revista Jurídica do Cesuca**, Cachoeirinha, v. 2, n. 4, p. 64, jul./dez. 2014.

Importante destacar que o emprego extrafiscal do tributo tem sido utilizado para atingir diversas finalidades. Cite-se o uso da tributação na forma da extrafiscalidade como forma de incentivar a preservação do meio ambiente e aplicação dos princípios tributários ambientais. Uma correta política tributária ambiental leva em consideração que nem sempre os particulares por si sós são capazes de vislumbrar soluções. Além disso, vislumbra-se o incentivo em vez da penalização e incentivar a distributividade projetando a eficiência da medida¹⁰⁰.

Outro exemplo é de que o PROEDI (Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial), o qual prevê, no art. 4º da Lei Estadual do Rio Grande do Norte nº 10.640, de 26 de dezembro 2019, que o beneficiário do programa de incentivo fiscal fará uma contribuição a um Fundo Estadual de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FUNDET). Trata-se do uso da extrafiscalidade com o intuito de apoio e desenvolvimento da ciência:

Art. 4º O beneficiário do PROEDI deverá contribuir, como contrapartida do benefício, com:

I - 0,5% (cinco décimos por cento) do valor dos benefícios utilizados em cada período de apuração para a conta do Fundo Estadual de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FUNDET), gerido e administrado pela Fundação de Apoio à Pesquisa do Rio Grande do Norte (FAPERN), criado pelo art. 148 da Constituição Estadual e regulamentado pela Lei Complementar Estadual nº 118, de 30 de dezembro de 1993; II - 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) do valor dos benefícios utilizados em cada período de apuração, a serem destinados ao Fundo de Desenvolvimento Comercial e Industrial do Rio Grande do Norte (FDCI), administrado pela Agência de Fomento do Rio Grande do Norte S.A. (AGN), nos termos da Lei Estadual nº 8.792, de 10 de janeiro de 2006.¹⁰¹

A indução extrafiscal também pode ser usada como instrumento de efetivação do direito social fundamental à educação. Dessa maneira, revela-se interessante analisar brevemente um exemplo, o Programa Universidade Para Todos (Prouni), que foi criado durante o governo Lula pela Medida Provisória nº 213/2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.096/2005¹⁰², regulamentada pelo Decreto nº 5.493/05¹⁰³.

¹⁰⁰ ALTAMIRO, Alejandro. El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario. In: Tributação e meio ambiente. Curitiba, 2002 *apud* MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2004. p. 99.

¹⁰¹ RIO GRANDE DO NORTE. **Lei nº 10.640, de 26 de dezembro de 2019**. Institui o Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROEDI) e dá outras providências. Natal, Rio Grande do Norte, [2019]. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao/2021/8w9rvokvwpm63hw9rspnlqedh5cxsl.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹⁰² BRASIL. **Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005**. Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Lei/L11096.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹⁰³ BRASIL. **Decreto nº 5.493, de 18 de julho de 2005**. Regulamenta o disposto na Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5493.htm. Acesso em: 04 jun 2022.

Conforme o art. 1º da referida lei, o Prouni foi criado com o objetivo de conceder bolsas de estudo integrais e parciais para estudantes de baixa renda em cursos de graduação e sequenciais de formação específica na rede privada de ensino superior¹⁰⁴. A Lei nº 11.096/2005 prevê isenção de tributos federais como modo de incentivar a participação das instituições de ensino superior ao programa.

Nesse sentido, o presente estudo se dedicará à abordagem da extrafiscalidade com fins de indução econômica, ou seja, quando o tributo é utilizado como ferramenta de intervenção do comportamento dos agentes econômicos. Mas, desde já, ressalva-se que, conforme apresentado anteriormente, a economia é apenas uma das áreas em que seu uso pode ser aplicado.

Um ponto relevante da intervenção por indução é que a economia de mercado é um pressuposto para sua existência. Outrossim, a facultatividade é uma característica presente, uma vez que, veiculada a norma extrafiscal indutora, caberá ao destinatário decidir pela sua conveniência ou não. Por exemplo, se uma norma tributária indutora elevar a alíquota de determinado tributo incidente sobre um produto com o intuito de reduzir o consumo, caberá aos consumidores manter a compra no mesmo patamar, mesmo com o aumento do preço final, ou aderir ao propósito legal. Em sentido oposto, isenções fiscais também podem induzir a produção e o consumo de algum artigo, na medida em que a redução da carga tributária tende a reduzir o preço final e aumentar o consumo. Ou seja, em ambas as situações, ao final, caberá aos agentes econômicos decidirem ser influenciados ou não pela norma extrafiscal indutora¹⁰⁵.

Após a definição conceitual adotada de tributação extrafiscal e indutora, faz-se relevante investigar os critérios de aferição desta em relação a uma norma, o que não é uma tarefa fácil, pois não há consenso na doutrina especializada¹⁰⁶. Contudo, essa temática possui importância porque a legislação extrafiscal indutora recebe tratamento tributário diferenciado, de modo que a ausência de identificação pode gerar violação à direito e garantias do contribuinte.

¹⁰⁴ BRASIL. **Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005**. Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Lei/L11096.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹⁰⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

¹⁰⁶ CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1964, p. 60.

2.3.2 Norma tributária indutora: critérios identificadores

O critério finalístico enquanto método de identificação das normas tributárias indutoras parte da premissa de que só há tributação indutora quando o tributo é deliberadamente usado com o objetivo de implementar políticas econômicas¹⁰⁷. A persecução do critério finalístico pode ser composta de parâmetros subjetivos e objetivos. A verificação indícios subjetivos tem como base a investigação da intenção do legislador conhecida como *mens legis*. Portanto, uma norma é extrafiscal quando o legislador, ao criar a norma, tinha uma intenção de atingir um fim diverso além da arrecadação¹⁰⁸, uma vez que toda norma tributária é apta a gerar efeitos econômicos, mas apenas algumas teriam o legislador com a intenção de provocar efeitos extrafiscais indutores¹⁰⁹.

A dificuldade de empregar apenas elementos subjetivos reside na inviabilidade de investigação da intenção do corpo legislativo brasileiro, em órbita federal composto por 513 deputados e 81 senadores, os quais podem modificar ou aprovar um texto por razões diversas, até mesmo da exposição de motivos de quem realizou a propositura¹¹⁰. Dessa maneira, não sendo possível afirmar com segurança qual era a intenção do legislador, o critério se torna falível.

Por outro lado, sinais objetivos podem ser elencados como forma de identificação conforme o método mencionado acima: a) quando o texto legal indica a finalidade indutora; b) no caso em que a norma é formulada em um contexto político em que várias outras também são escritas com a mesma finalidade; c) quando a saúde financeira Estatal indica a desnecessidade de recursos financeiros extras ou a possibilidade de renúncia fiscal; d) quando o tributo incide preferencialmente sobre determinado objeto em detrimento de outro, estando ambos disponíveis para o legislador¹¹¹.

A exposição de motivos não tem caráter vinculante e tampouco se mostra suficiente para afirmar a existência de extrafiscalidade indutora se os dispositivos do texto legal não assim revelarem¹¹². Não é possível afirmar que é uma norma indutora se embora exista indicação

¹⁰⁷ MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la ley general tributaria. **Hacienda Pública Española**, Madrid, n. 32, p. 157, 1975.

¹⁰⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 306.

¹⁰⁹ BÖHM, Lucie. **Bai Zweckproblem in der Bcsteuermg**. Breslau: Anton Schreiber, 1932, p. 32.

¹¹⁰ BONFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 26.

¹¹¹ SCHMIDT, Dora. **Nichtfiskalische Zweck der Besteuerung**. Ein Beitrag zur Steuertheorie und Sleuetpolilik, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Sicbcek), 1926. p. 16-19.

¹¹² O Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar matéria de natureza tributária na Ação direta de inconstitucionalidade nº 5.053/DF, firma entendimento de que a exposição de motivos não vincula a lei que irá

legal, se no corpo do seu texto legal não for possível identificar a indicação de comportamento capaz de influir do ponto de vista econômico.

O contexto político, embora possa ser um indicativo, por si só também não é apto para caracterizar uma norma como indutora ou não. Explico: é possível que, dentro de uma mesma legislação, ocorra a tratativa de temas que são genuinamente relacionados à tributação indutora e, ao mesmo tempo, de outras matérias. Esse fenômeno também ocorre em outros âmbitos do Direito¹¹³; por tal razão, dada a relevância de alguns assuntos legislativos, há obrigatoriedade de lei específica, tais como a concessão de incentivo fiscal nos termos do § 6º, no art. 150, da Constituição Federal. Embora o presente estudo se proponha a analisar um incentivo fiscal estadual, existem outras formas de intervenção indireta na economia por meio de indução, como as doações, concessão de crédito, assunção de garantia e outras formas de subvenção além do incentivo fiscal, razão pela qual os contextos políticos e legais não são suficientes à caracterização.

No mesmo sentido, em tempos de crise financeira do Estado, a tributação indutora já foi utilizada como forma de estimular o consumo e fazer com que a economia voltasse a ter movimentação. É certo que, no Brasil, para fazer uso de tributação indutora, em especial na modalidade de incentivo fiscal, a renúncia deve respeitar parâmetros legais, principalmente o art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000¹¹⁴ (Lei de Responsabilidade Fiscal ou LRF) e o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) pela Emenda nº 35/2016, que instituiu o denominado “Novo Regime Fiscal”¹¹⁵. Em breve análise, a legislação mencionada determina que incentivos fiscais só podem ser concedidos mediante estudo prévio de impacto orçamentário e financeiro, desde que

ser criada a partir dela. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). Ação direta de inconstitucionalidade nº 5.053/DF. Direito tributário. Direito constitucional. Contribuição social devida pelos empregadores sobre os depósitos do FGTS em caso de despedida sem justa causa. lei federal. Agravo regimental em ação direta de inconstitucionalidade. superveniência de nova lei extinguindo a contribuição referida. perda de objeto. desprovimento do agravo regimental. Requerentes: Confederação Nacional da Indústria. Interessados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Roberto Barroso, **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 21 jul. 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur437520/false>. Acesso em: 27 abr. 2021.

¹¹³ O Art. 1.240-A do Código Civil que versa sobre a possibilidade de usucapião por abandono do lar foi incluído pela Lei nº 12.424, de 2011, que trata majoritariamente do programa habitacional federal denominado Minha Casa, Minha Vida, sendo um exemplo da diversidade temática que pode ter uma lei.

¹¹⁴ BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹¹⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 35, de 20 de dezembro de 2001**. Dá nova redação ao art. 53 de Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2001]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc35.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

indique a fonte de recursos que suprirá o valor a ser renunciado, como elevação de alíquota ou criação de um tributo.

Em 2019, em razão da crise econômica vivenciada por efeito da COVID-19 e diante da necessidade de retomada da economia, tais critérios foram relativizados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF)¹¹⁶. Posteriormente, foi aprovada a Emenda Constitucional no 106/2020, que, em seu art. 3º¹¹⁷, flexibilizou as limitações contidas na LRF e no artigo 113 do ADCT, enquanto permanecer o estado de emergência sanitária vivenciado pelo Brasil em razão da pandemia de COVID-19 para facilitar o uso da tributação extrafiscal indutora. O exemplo acima apontado revela que o critério objetivo quanto à disponibilidade financeira é falho, ao menos no tocante ao contexto fiscal brasileiro.

O tributo pode incidir com maior veemência em determinado objeto em detrimento de outro pela simples aplicação do princípio da seletividade tributária prevê que a tributação deve ser mais suavemente tributada quando se tratar de produtos essenciais a dignidade humana e com maiores alíquotas os produtos de consumo restrito, ou seja, o supérfluo das classes mais abastadas¹¹⁸. Assim, a escolha do legislador de incidir preferencialmente sobre determinado objeto em detrimento de outro não necessariamente tem ligação com a extrafiscalidade indutora.

Dada as críticas aos critérios acima apresentados, esta obra adotará como parâmetro de distinção e análise do objeto a partir de sua eficácia. Nesse sentido, uma norma será uma tributação indutora quando for capaz de induzir um comportamento econômico. Além disso para caracterizar a norma indutora, não é uma mera indução de comportamental, mas sim uma

¹¹⁶ Nos primeiros meses da pandemia da Covid-19, em face da situação de calamidade pública e de desaceleração da economia, o atual presidente da República impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade no 6.357, requerendo, em síntese, a relativização dos arts. 14, 16, 17 e 24, todos da Lei de Responsabilidade Fiscal, do art. 114, caput, parte final, e do § 14, da Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2020 (LDO/2020), no que tange às despesas realizadas em decorrência do estado de pandemia, afastando a necessidade de demonstração da adequação e da compensação orçamentárias exigidas pela legislação (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade no 6.357. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 29 mar. 2020. Disponível em: <https://www.conjur. com.br/dl/adi-6357-alexandre-lei-responsabilidade.pdf>. Acesso em: 30 out. 2020).

¹¹⁷ “Art. 3º Desde que não impliquem despesa permanente, as proposições legislativas e os atos do Poder Executivo com propósito exclusivo de enfrentar a calamidade e suas consequências sociais e econômicas, com vigência e efeitos restritos à sua duração, ficam dispensados da observância das limitações legais quanto à criação, à expansão ou ao aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa e à concessão ou à ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita. Parágrafo único. Durante a vigência da calamidade pública nacional de que trata o art. 1º desta Emenda Constitucional, não se aplica o disposto no § 3º do art. 195 da Constituição Federal” (BRASIL. **Emenda Constitucional nº 106, de 7 de maio de 2020**. Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm. Acesso em: 04 jun. 2020).

¹¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 90.

imposição baseada em uma razão jurídica para tal influência¹¹⁹, que deve estar sempre consonância com os preceitos constitucionais e com a supremacia do interesse público.

Embora a extrafiscalidade também possa ser utilizada como ferramenta de desestímulo de comportamento econômico, para fins do presente ela será explorada sob o ponto de vista do estímulo à economia, em especial, ao desenvolvimento econômico.

A escolha por uma análise mais pragmática se dá em razão de que a extrafiscalidade se propõe, em último fim, ser um meio de alteração da realidade econômica pela via comportamental então uma busca de utilidade de um mecanismo extrafiscal perpassa pela análise dos seus efeitos.

2.3.3 Incentivos fiscais: conceito e características

Entre outras finalidades, tais como fomentar inovação tecnológica, fomentar a cultura e estimular práticas de preservação ambiental, os incentivos fiscais podem possuir estreita relação com o dever estatal de reduzir desigualdades econômicas e promover condições necessárias para que cidadãos e empresas se desenvolvam. Cumpre ao estado fomentar a economia, a criação oportunidades de emprego e renda, e que esse desenvolvimento e seus efeitos positivos sejam duradouros. O Estado, nos moldes previstos na Constituição Brasileira, assume um papel de coordenador econômico ao atuar na distribuição de renda, tributar, subsidiar ou incentivar¹²⁰.

Os benefícios que o Estado concede com a finalidade de intervir na ordem econômica, seja para corrigir distorções estruturais da tributação, para estimular o crescimento da economia do país ou reduzir as desigualdades socioeconômicas e de renda entre as pessoas, denominam-se *incentivos fiscais*¹²¹. A outorga de incentivos fiscais aos particulares, quando possui a finalidade de redução de desigualdades regionais, baseia-se principalmente no argumento de que sua concessão implica ampliação do polo industrial de determinada região, na criação de empregos diretos e indiretos, movimentação do comércio local e modernização da economia.

Embora exista farta experiência do uso de incentivos fiscais como forma de incentivo econômico, inclusive à atividade industrial, algumas vezes, na prática, foram utilizados com

¹¹⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. 319 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, 2009. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18112009-090938/pt-br.php>. Acesso em: 04 jun. 2022, p. 63.

¹²⁰ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 07.

¹²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 207.

fins diversos, como manter uma política de clientelismo, o nepotismo, até mesmo a corrupção, desnaturando o instituto de forma a criar um privilégio fiscal subjetivo e inconstitucional¹²². Dessa forma, faz-se importante investigar os incentivos fiscais não só do ponto de vista conceitual, mas também da eficiência prática.

Incentivos fiscais, para os fins deste trabalho, são um mecanismo de desoneração tributária criado e aprovado pelo ente que detém competência tributária sobre determinado tributo por meio de legislação específica e com a finalidade de estimular relações jurídicas de natureza econômica. Ao falar de incentivo fiscal, essa desoneração tem natureza temporária, diferenciando das imunidades tributária que, além de terem previsão no texto constitucional, não são marcadas pela transitoriedade¹²³. Ou seja, incentivos fiscais são instituídos para desenvolver determinada atividade considerada relevante pelo legislador¹²⁴.

O incentivo fiscal tem duas características importantes. A primeira é que sua concessão depende sempre de ato legal concessório específico por parte do Poder Público, aspecto que integra o seu próprio conceito. Ou seja, de modo individualizado, o contribuinte se habilita para uma fase de verificação de preenchimento de requisitos pré-estabelecidos para fazer jus ao gozo. A segunda é a exigência de contrapartida. Não obstante não seja obrigatória a presença de uma contraprestação, em considerável parte dos casos quem deseja e se submete ao processo de concessão de incentivo fiscal tem ciência de que deverá adotar uma série de condutas e requisitos, como contraprestação ao tratamento tributário diferenciado, por exemplo, quantidade de empregos a ser gerada, produção de determinado produto, permanecer instalado em uma área específica e por um lapso temporal mínimo, atingir um faturamento de certo patamar, entre outros. Em síntese, o contribuinte que usufrui de incentivo fiscal terá de adotar conduta para tanto ou, se passa a gozar desse, terá obrigações com a Administração Pública¹²⁵.

As razões que levam o estabelecimento de um incentivo fiscal pressupõem que a motivação tenha o mesmo grau de importância da igualdade, isonomia tributária e capacidade contributiva da arrecadação do tributo em si considerado¹²⁶. Os incentivos fiscais podem ser

¹²² CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 109.

¹²³ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 13.

¹²⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 114.

¹²⁵ COUTINHO, João Hélio de Farias Moares. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. 2011. 223 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011, p. 196.

¹²⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 77.

concedidos sob as mais diversas espécies, mas o que têm em comum é a exclusão parcial ou total do crédito tributário¹²⁷.

Considerando que a arrecadação é a principal fonte de receita do Estado, quando o ente público por meio extrafiscalidade, em especial por meio de incentivo fiscal, faz a opção de deixar de arrecadar determinado tributo como forma de incentivar um determinado comportamento econômico, é preciso ter cautela, porque caso tal política não atinja o fim esperado ou seja empregada com interesse diverso do público, toda a sociedade pagará duplamente pela escolha errada, uma vez que o tributo que deixou de ser arrecadado poderia ser utilizado para custear serviços públicos essenciais, bem como porque a coletividade pagará mais determinado tributo para cobrir o que deixará de ser arrecadado.

Para além dos pontos acima explanados, o controle de políticas de fomento em países subdesenvolvidos também envolve outros elementos a serem considerados. Nos países desenvolvidos, as políticas de fiscalização de incentivos fiscais são voltadas para combater aprioristicamente distorções concorrenciais e manter o equilíbrio das contas públicas. Já nos países periféricos, além do que já foi citado é preciso verificar a ameaça da associação de uso de incentivos fiscais ao de práticas de corrupção¹²⁸.

Em 2014, foi editado o Decreto estadual nº 44.568/2014, contendo previsão de isenção de 50% no pagamento de Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores terrestres – IPVA para ônibus e microônibus destinados à prestação de transporte de passageiros por concessionárias ou permissionárias do serviço público. A justificativa legal seria a necessidade de contribuição para redução da tarifa dada a essencialidade do serviço de transporte público urbano. Contudo, após a edição do ato normativo mencionado, não houve redução da tarifa de transporte público ao usuário. Além disso, durante investigações de desdobramentos da Operação Lava Jato no Rio de Janeiro constataram indícios de que a isenção em comento fazia parte de um esquema de corrupção que tinha como objetivo favorecer o setor de transporte coletivo em troca de vantagens indevidas ao grupo político do ex-governador Sérgio Cabral. Ademais, salienta-se que o Decreto nº 44.568/2014 nem sequer chegou a ter eficácia, ante a inconstitucionalidade constatada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro no

¹²⁷ BATALHA, Ricardo Soneghet. **Incentivos fiscais e financeiros-fiscais: uma análise jurídica sob a ótica do desenvolvimento regional o caso FUNDAP (Brasil 1988-2005)**. 139 fl. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Campos, Rio de Janeiro, 2005, p. 60.

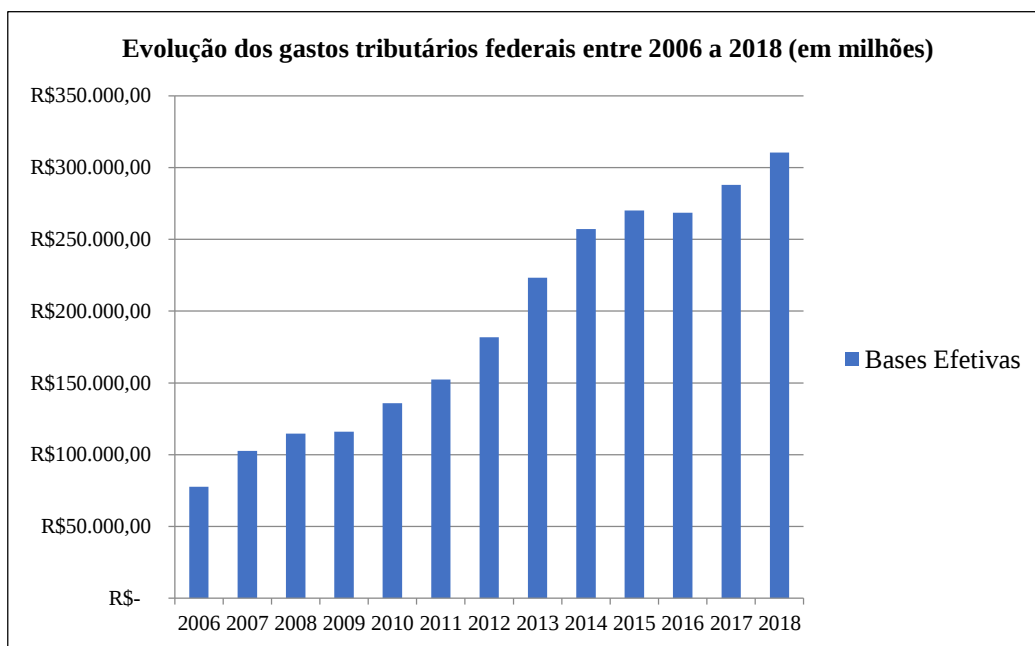
¹²⁸ RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; GOMES CUESTA, Karine Susan. **Governança regulatória para incentivos fiscais: prevenção à corrupção**. *Direito Público*, [S. l.], v. 18, n. 98, p. 867, jul. 2021. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3970>. Acesso em: 04 out. 2021.

Processo nº 003504- 24.2014.8.19.0000, porque não se pode haver isenção tributária sem lei específica, conforme o art. 198 da Constituição Estadual do Rio de Janeiro.

A preocupação com a utilização de incentivos fiscais para finalidades ilícitas tem se revelado até mesmo do ponto de vista normativo, uma vez que já existe a edição de lei, por exemplo, a Lei nº 11.643/2020, do Estado da Paraíba¹²⁹, a qual veda que o ente federativo estadual conceda incentivos fiscais para empresas envolvidas em casos de corrupção ou ato de improbidade administrativa por agente público¹³⁰.

A necessidade de análise crítica e controle do uso de incentivos fiscais se dão também em razão de sua ampliação, aumentando consequentemente a renúncia de receitas públicas e o gasto tributário como um todo. O gráfico abaixo ilustra o crescimento do gasto tributário brasileiro conforme dados extraídos da Receita Federal¹³¹:

Gráfico 2



Fonte: Receita Federal do Brasil (2021).

¹²⁹ PARAÍBA. **Lei nº 11.643, de 11 de fevereiro de 2020**. Dispõe sobre a proibição de incentivos fiscais a empresas que tenham envolvimento em corrupção de qualquer espécie ou ato de improbidade administrativa por agente público, no Estado da Paraíba. João Pessoa, Paraíba, [2020]. Disponível em: http://sapl.al.pb.leg.br/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/13580_texto_integral. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹³⁰ RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; GOMES CUESTA, Karine Susan. **Governança regulatória para incentivos fiscais: prevenção à corrupção**. *Direito Público*, [S. l.], v. 18, n. 98, p. 862, jul. 2021. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3970>. Acesso em: 04 out. 2021.

¹³¹ BRASIL. Ministério da Economia. **Conceito de gasto tributário**. [S. l.], [c2022]. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario>. Acesso em: 01 out. 2021.

A análise do incentivo fiscal e do gasto tributário, principalmente dentro do contexto de um país periférico como o Brasil, que ainda não atingiu um IDH compatível com o de países centro, deve se levar em consideração a necessidade de concretização do princípio da eficiência que obrigatoriamente deve nortear toda a Administração Pública por disposição do art. 37 da CF/88. Em síntese, o incentivo fiscal precisa ser eficiente porque o recurso público dentro de um contexto de escassez financeira e de necessidade constante de investimento em áreas sociais sensíveis como saúde, educação e segurança pública não pode ser desperdiçado ou utilizado com finalidade diversa do interesse público. No mesmo sentido, o controle do incentivo fiscal é primordial para que os agentes públicos não sejam capturados por grupos econômicos e se crie um sistema de práticas antagônicas ao interesse público que criem distorções concorrenciais de tal maneira que a viabilidade econômica empresarial fique condicionada à concessão do incentivo fiscal e esse não tenha parâmetros concessivos baseados em critérios legais, mas sim na troca de favores políticos.

Outrossim, é preciso destacar que a concessão de incentivos fiscais não está necessariamente atrelada à renúncia fiscal enquanto redução direta de carga tributária. Em síntese, são institutos jurídicos distintos e com regulamentação legal diferenciada. Cite-se por exemplo o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal que se aplica aos incentivos fiscais que geram renúncia fiscal, mas não a aqueles que não geram impacto orçamentário direto e não fazem uso do mecanismo de renúncia fiscal. A complexidade do sistema tributário brasileiro atual é tão demasiada que, por vezes, a simples redução de obrigações tributárias acessórias é capaz de induzir comportamento econômico¹³².

As espécies dos incentivos fiscais podem ser classificadas em: a) subvenções; b) crédito presumido; c) subsídio; d) isenções; e) não incidência e da alíquota zero; f) diferimento; g) remissão e a anistia; h) redução da base de cálculo e da alíquota de tributos¹³³.

A subvenção é uma doação modal destinada a uma finalidade específica escolhida pelo ente público concedente. Destaca-se que, por se tratar de uma despesa pública, deve conter previsão orçamentária nos termos do art. 165, § 6º da CF/88¹³⁴. O art. 12, § 3º da Lei nº 4.320 de 17 março de 1964, contempla o conceito legal de subvenção como transferências destinadas a cobrir despesas de determinadas entidades, públicas ou privadas, dividindo-as em subvenções

¹³² CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 133-134.

¹³³ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito: uma investigação crítica**. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 47-56.

¹³⁴ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 60.

sociais, que são aquelas sem fins lucrativos e um caráter assistencialista e/ ou cultural, e as subvenções econômicas que têm como destinatárias empresas com finalidade lucrativa que atuam na área agropecuária, industrial ou comercial.¹³⁵ Para alguns autores, entre os quais Luís Eduardo Schoueri, a subvenção possui pertencimento normativo ao Direito Financeiro em razão de estreita relação com as leis orçamentárias, pela Lei nº 4.320/64 ser uma legislação que trata majoritariamente de conteúdo do Direito Financeiro e por se concretizarem por meio da concessão de crédito e auxílio pecuniário¹³⁶.

Por sua vez, crédito presumido é uma técnica legislativa financeira que promove a adequação do valor a ser tributado. O contribuinte tem a possibilidade de abater parte do tributo que viria a ser cobrado. Às vezes, confunde-se com o subsídio, a redução da base de cálculos ou até mesmo a subvenção, que já foi objeto de conceituação¹³⁷. Essa modalidade de incentivo fiscal é comumente aplicada no Brasil no tocante aos ICMS e IPI¹³⁸.

Em âmbito internacional, os créditos presumidos são utilizados como forma de evitar bitributação sobre a renda por meio de acordo que contém cláusulas denominadas *tax sparing* e *matching credit*, como forma de atrair investidores para países subdesenvolvidos. Na *tax sparing* temos que, para incentivar que investidores estrangeiros façam investimentos em países em desenvolvimento, ambos países fazem um acordo bilateral de modo que o país destinatário do investimento concede um crédito fictício ao investidor no valor que seria o tributo sobre os rendimentos auferidos a ser abatido no país de residência do investidor; também não é feita a cobrança de tributo sobre a renda no país onde é realizado o aporte de capital. Já na cláusula *matching credit*, o Estado destinatário dos investimentos estabelece um limite de tributação para o investido e o Estado de origem dos recursos concede um crédito presumido ao investidor, abatendo o tributo a ser pago, considerando que ele já fez um recolhimento no Estado destinatário¹³⁹.

¹³⁵ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito**: uma investigação crítica. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 48.

¹³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 58.

¹³⁷ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 71.

¹³⁸ A Lei nº 11. 675, de 11 de outubro de 1999 do Estado de Pernambuco que regulamenta o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE) é um exemplo de aplicação de incentivos fiscais em um contexto regional de busca pelo desenvolvimento econômico utilizando-se do crédito presumido de ICMS.

¹³⁹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito**: uma investigação crítica. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 49.

Subsídios são ajudas governamentais com o objetivo de estimular a produção da indústria nacional. Esse auxílio pode ter natureza comercial, financeira, cambial ou fiscal. Em especial nos países subdesenvolvidos, os subsídios servem para corrigir distorções mercadológicas equalizando preços, reduzindo desigualdade socio-regionais e como estímulo à exportação¹⁴⁰. O subsídio será matéria de ordem do estudo tributário quando essa ajuda for por meio de desoneração tributária e dentro das finalidades propostas mencionadas.

A isenção pode ser compreendida como uma renúncia ao poder de tributar¹⁴¹ e um instrumento fiscal que visa objetivos concretos, como atingir a justiça fiscal, melhor atender o princípio da capacidade contributiva ou como instrumento de concretização de políticas extrafiscais¹⁴². Há quem defenda que é uma forma de exclusão do crédito tributário, com base na interpretação literal do art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN). Outra parte da doutrina enxerga a isenção como uma hipótese de não incidência normativa.

A concessão de isenção pode ser gratuita ou onerosa. No primeiro caso, não há exigência de contraprestação por parte do contribuinte; no segundo, sim. Na hipótese de isenção onerosa, nos termos do art. 179 do CTN, há obrigações a serem cumpridas para fazer jus ao incentivo fiscal e devem estar previstas em lei ou em contrato com o ente público concedente. Essa distinção tem relevância na medida em que isenções gratuitas podem ser revogadas a qualquer tempo, porém as onerosas não. Outra diferenciação é que a isenção gratuita opera a partir da eficácia legal, ou seja, independe de provocação administrativa por parte do contribuinte. Por outro lado, para o recebimento de isenção onerosa é necessário requerimento administrativo prévio, comprovação do preenchimento dos requisitos legais e despacho de autoridade administrativa competente.

Um contraponto quanto à concessão de isenções fiscais é se a lei prevê uma obrigação tributária; a isenção é uma norma que prevê um privilégio negativo, o de não pagar o tributo¹⁴³. A percepção de incentivo fiscal enquanto privilégio fiscal é uma conformação entre os princípios da isonomia e capacidade contributiva com a norma isentiva, uma vez que os incentivos fiscais como um todo devem sempre atender a uma finalidade pública e sem violar o texto constitucional. Nesse sentido, a isenção deve atender a três orientações básicas: a) nunca

¹⁴⁰ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 22.

¹⁴¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964, p. 190.

¹⁴² MORAES, Bernardo Ribeiro. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 326.

¹⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 271.

deve ser concedida sem um fundamento jurídico razoável para diferenciar os contribuintes; b) não deve conter condições inconstitucionais para excluir certos cidadãos do seu gozo; c) devem ser conferidas observando o equilíbrio econômico entre as regiões do país, bem como a capacidade contributiva enquanto princípio norteador do Direito Tributário¹⁴⁴.

Não obstante o objeto de estudo deste trabalho sejam os incentivos fiscais, em particular isenções atreladas ao ICMS, faz-se importante delinear alguns aspectos sobre a SUDENE, considerando que, embora não tenha sido a única, foi uma das maiores experiências brasileiras do uso da extrafiscalidade para o combate de desigualdade regional, bem como por ter como um de seus idealizadores Celso Furtado, que compõe o referencial teórico de desenvolvimento. A SUDENE foi criada por meio da Lei nº 3.692¹⁴⁵ aprovada pelo Congresso Nacional em 15 de dezembro de 1959. À época, o cenário político e econômico do Brasil e mundial era delicado. O mundo tinha acabado de sair da Segunda Grande Guerra e já vivia a tensão da Guerra Fria. No Brasil, Juscelino Kubitschek, Presidente da República, prometia, em seu governo, uma agenda governamental capaz de desenvolver o Brasil e superar os entraves socioeconômicos historicamente instados¹⁴⁶.

Na época em que foi criada a SUDENE, apenas 11% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil era proveniente de riquezas produzidas no Nordeste. As raízes das desigualdades eram tão profundas que se acreditava que uma vez institucionalizadas, uma reversão espontânea ou mediante políticas de intervenção estatal seria praticamente impossível. A SUDENE tinha como pretensão ser um órgão capaz de criar uma política econômica para o Nordeste brasileiro e alterar a estrutura organizacional administrativa. Uma das justificativas para sua criação era também a reunião de políticas que já existiam, como as do Departamento Nacional de Obras Contra as Secas (DNOCS), Comissão do Vale do São Francisco, Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (DNER) e Departamento Nacional de Estradas de Ferro (DNEF)¹⁴⁷.

Especificamente no tocante ao uso das normais tributárias indutoras, a mesma lei que criou a SUDENE estabeleceu dois importantes mecanismos de extrafiscalidade: a) a isenção de impostos e taxas no tocante à importação de maquinário novo destinado à região Nordeste, em especial de uso da indústria de base, desde que não houvesse um similar no mercado que fosse

¹⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 278.

¹⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 3.692, de 15 de dezembro de 1959**. Institui a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [1959]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/13692.htm. Acesso em: 04 jun 2022.

¹⁴⁶ AQUINO, Laura Christina Mello de. **Sudene: a utopia de Celso Furtado**. 186 f. 2004. Tese (Doutorado em História) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004, p. 106.

¹⁴⁷ FURTADO, Celso. A Operação Nordeste. In: D'AGUIAR, Rosa Freire (org.). **Essencial Celso Furtado**. São Paulo: Companhia das Letras, 2013, p. 34.

produzido no Brasil; b) isenção de Imposto de Renda (IR) para novas indústrias com capital totalmente nacional que se instalassem no Nordeste mediante utilização de matéria-prima regional. Posteriormente, a referida exigência foi suprimida para ampliar o benefício fiscal para empresas de capital estrangeiro; c) isenção do imposto sobre produtos industrializados (IPI)¹⁴⁸.

Até 1980, considerando as informações contidas nos projetos aprovados pela SUDENE, houve um investimento de 915 bilhões de cruzeiros, moeda adotada pelo Brasil à época, o que correspondia a aproximadamente 17,4 bilhões de dólares. Outro dado interessante é o de que 90,6 % dos projetos eram voltados à atividade industrial e o restante para agropecuária. No mesmo lapso temporal, foram liberados 4,6 bilhões de dólares¹⁴⁹. Sob a ótica do desenvolvimento industrial do Nordeste, os incentivos fiscais da SUDENE impulsionaram o crescimento industrial com uma taxa média de crescimento do setor secundário de 8,6% ao ano entre 1960 e 1976. Um percentual muito acima dos outros setores, considerando o mesmo lapso temporal, uma vez que o setor primário cresceu 3,7% e o terciário 8,2%. A taxa média anual do Produto Interno Bruto (PIB) do Nordeste teve uma elevação de 5,4% entre 1960 e 1965 para 9,7% ao ano entre 1965 e 1980¹⁵⁰.

Do ponto de vista do emprego e renda, os dados revelam que a política tributária da SUDENE não foi uma experiência tão bem-sucedida. Em 1978, foram criados 165.000 empregos formais em razão do programa em análise. Por outro lado, em 1972, 1,3 milhão de pessoas estavam alocadas em subempregos nas áreas urbanas do Nordeste. Desse modo, os incentivos fiscais não surtiram efeito tão impactante quanto ao combate da subutilização de mão de obra. Além disso, o custo médio para cada emprego gerado por meio dos projetos aprovados pela SUDENE até o final de 1980 foi de 43,60 dólares. Por fim, a maior parte dos empregos formais gerados ficou concentrada nas regiões metropolitanas de Recife e Salvador de modo que, se houve uma redução da desigualdade econômica em termos regionais, ela não foi distribuída igualmente do ponto de vista inter-regional, sendo um estímulo ao êxodo rural e ao aumento da disparidade de renda entre as cidades interioranas e as capitais¹⁵¹.

¹⁴⁸ ALMEIDA, J. E; ARAÚJO, J. B. Um modelo exaurido: a experiência da SUDENE. **Teoria e Evidência Econômica**, Passo Fundo, v. 12, n. 23, p. 104, nov. 2004.

¹⁴⁹ BRASIL. Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). Grupo de Programação e Controle (PCON). **Posição dos projetos aprovados** — industriais: situação até 1980. Recife, 1981. BRASIL. Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). Grupo de Programação e Controle (PCON). **Posição dos projetos aprovados** — agropecuários: situação em 1980. Recife, 1981.

¹⁵⁰ REDWOOD, Jonh III. Incentivos fiscais, empresas extra-regionais, e a industrialização recente do nordeste brasileiro. **Estudos econômicos**, São Paulo, v. 14 n. 1, p. 123, abr. 1984.

¹⁵¹ REDWOOD, Jonh III. Incentivos fiscais, empresas extra-regionais, e a industrialização recente do nordeste brasileiro. **Estudos econômicos**, São Paulo, v. 14 n. 1, p. 124, abr. 1984.

A não incidência e a alíquota zero, para fins da presente pesquisa, são sinônimos de isenção, porque em todos os casos ocorre um impedimento do nascimento da obrigação tributária, sendo que, no caso da alíquota zero, o critério impeditivo é de natureza quantitativa¹⁵². Insta mencionar que o entendimento aqui perfilhado não é unânime; alguns tributaristas entendem que a alíquota zero difere da não incidência, porque naquela há ocorrência do fato gerador, mas o tributo não é pago por causa da alíquota¹⁵³.

O diferimento enquanto incentivo fiscal é uma modificação do critério temporal para adimplemento da obrigação tributária. Algumas vezes, na prática, o diferimento revela-se mais eficaz que a renúncia parcial do crédito¹⁵⁴. Além disso, o uso é comum dentro da realidade tributária brasileira, em especial em momentos de crise econômica como forma de tentar evitar o fechamento de empresas e reaquecer a economia.

A remissão e a anistia não são precisamente incentivos fiscais. O art. 172 do CTN prevê a remissão como uma hipótese de extinção do crédito tributário. Por sua vez, o art. 180 a 182 do CTN enquadra a anistia como uma forma de exclusão do crédito tributário. Em ambos os casos a obrigação tributária já existe, mas o lançamento tributário ainda não ocorreu no momento da concessão da remissão ou anistia¹⁵⁵.

No primeiro caso (remissão), o ente público que detém a competência tributária perdoa o contribuinte da dívida tributária, conforme os motivos expostos nos incisos do art. 172 do CTN, quais sejam a situação econômica do sujeito passivo, o erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo quanto à matéria de fato, à diminuta importância do crédito tributário, considerações de equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso; ou a condições peculiares de determinada região do território da entidade tributante.

A anistia é o perdão de infrações legais impedindo o seu lançamento como penalidades pecuniárias, ou seja, multas. Conforme previsão legal do art. 180 do CTN, a anistia apenas abrange infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede¹⁵⁶.

Para que a remissão e anistia sejam consideradas como incentivo fiscal é necessário que elas tenham a finalidade de induzir algum comportamento e não apenas a mera renúncia

¹⁵² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito**: uma investigação crítica. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 53.

¹⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 228-229.

¹⁵⁴ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 13.

¹⁵⁵ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 24.

¹⁵⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 14. ed. Salvador: JusPodivm, 2020, p. 605.

fiscal. É comum que alguns programas de parcelamento especial também contenham previsão de anistia de multas. Na esfera da União, a partir da criação da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000¹⁵⁷, que instituiu o primeiro Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), além de facilitar o pagamento de tributos por meio do parcelamento, concedeu anistia de multas tributárias. O REFIS é uma norma indutora na medida em que, além de recuperar créditos tributários em que há uma tendência de inadimplência, incentiva o contribuinte a adotar um comportamento de retorno à situação de regularidade fiscal¹⁵⁸.

A redução da base de cálculo e alíquota é o estabelecimento de uma obrigação tributária, mas com critérios de mensuração diversos da regra matriz de primeira ordem. Dessa maneira, não se prevê uma negação externa ao dever de tributar, tal como é na isenção estudada acima¹⁵⁹. Em termos práticos, são modificados elementos que compõem o cálculo do tributo e se for feito com objetivo indutor será considerada com uma forma de incentivo fiscal.

O uso dos incentivos fiscais no Brasil com a finalidade de redução da desigualdade regional se dá, majoritariamente, por meio do uso dos seguintes incentivos tributários: a) Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), atrelado à Zona Franca de Manaus; b) isenções e reduções de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) para empresas instaladas no Norte e Nordeste; c) fundos de investimentos fiscais, a saber, Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR) e o Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM); d) fundos constitucionais de financiamento, a saber, Fundo Constitucional do Nordeste (FNE), Fundo Constitucional do Centro-Oeste (FCO), Fundo Constitucional do Norte (FNO), coordenados pelo Banco do Nordeste, do Brasil e da Amazônia, respectivamente; e) incentivos fiscais concedidos por meio da SUDENE, recriada pela Lei Complementar nº 125 de 2007; f) a concessão de isenção, reduções de base de cálculo, bem como créditos presumidos e diferimento de recolhimento no tocante ao Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência tributária dos estados e dos municípios, respectivamente¹⁶⁰.

¹⁵⁷ BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm. Acesso em: 04 jun 2022.

¹⁵⁸ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito**: uma investigação crítica. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 55.

¹⁵⁹ OZAI, Ivan Ozawa. **Benefícios fiscais do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 198.

¹⁶⁰ MENEZES, Adriana Reis Albuquerque de. **A utilização de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais**: análise acerca de sua (in)efetividade à luz do modelo de estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na CF de 1988. 2009. 261 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010, p. 105.

3 INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS COM PROPÓSITOS INDUTORES

O ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação) é um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal previsto na Constituição em seu art. 155, II. Nesse sentido, o texto constitucional autoriza os entes federativos mencionados, por meio de lei ordinária, a instituir o ICMS¹⁶¹. No Rio Grande do Norte, a Lei nº 6.968, de 30 de dezembro de 1996¹⁶², cria e regulamenta a cobrança do ICMS dentro do seu território.

O ICMS não foi propriamente uma inovação da Constituição de 1988, uma vez que, em 1922, a Lei nº 4.625 institui o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), um tributo de competência tributária da União que incidia sobre operações de vendas à época. Com o advento da Constituição de 1934, surgiu o Imposto para as Vendas e Consignações (IVC), de competência tributária dos estados, de caráter plurifásico e cumulativo, sendo que tais características foram mantidas nos textos constitucionais posteriores.

A reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 18/65¹⁶³ transformou o IVC em ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), bem como tornou o tributo em análise não cumulativo. Quanto à não cumulatividade, pela primeira vez prevista com a referida emenda, o texto legal menciona que haverá um abatimento do tributo em cada operação em relação ao montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro estado. Tal redação, que foi repetida pela legislação anterior, é de confuso entendimento. Na prática, o contribuinte registra como débito o total de imposto incidente sobre as vendas no período legal considerado (mês anterior ou vencido), em seguida, registra como crédito o imposto incidente sobre as compras no mesmo lapso temporal, e recolhe aos cofres públicos a diferença entre débito e crédito¹⁶⁴.

¹⁶¹ Em caráter excepcional a União também possui competência tributária para instituição do ICMS, uma vez que o artigo 147 da Constituição Federal prevê que se criados territórios federais não divididos em Municípios a União teria competência para criar impostos estaduais, entre eles o ICMS. No mesmo sentido, o art. 154, II da CF/88 contempla a possibilidade da União instituir impostos extraordinários em caso de guerra externa ou sua iminência. Embora sejam hipóteses excepcionais não retira a competência tributária da União, razão pela qual se justifica esta ressalva.

¹⁶² BRASIL. **Lei nº 6.968 de 30 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao//6.968.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2022.

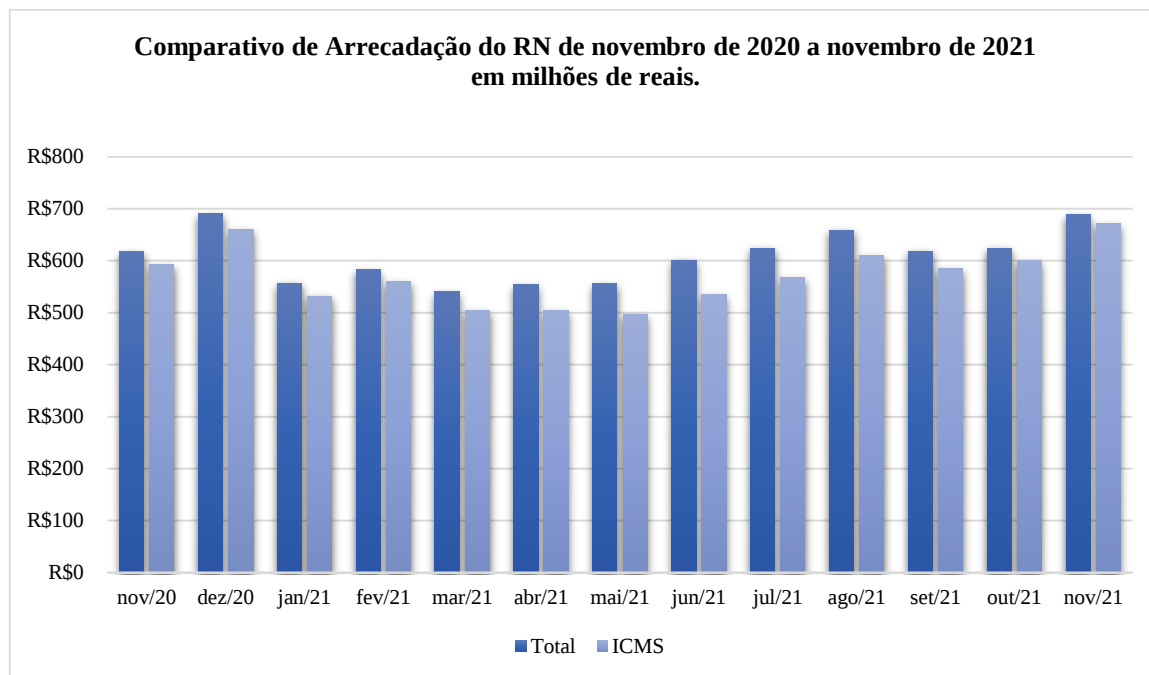
¹⁶³ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [1965]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc35.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹⁶⁴ COUTINHO, João Hélio de Farias Moares. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. 2011. 223 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011, p. 174-175.

Por sua vez, com a Constituição de 1988, conforme será detalhado mais à frente, o ICM tornou-se ICMS e passou a ter, entre suas hipóteses de incidência dois serviços, a saber, o transporte interestadual e intermunicipal, bem como o de comunicação. Também foi mantido o caráter não cumulativo¹⁶⁵.

Do ponto de vista arrecadatário, em comparação aos outros impostos de competência dos estados e do Distrito Federal, a saber, o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação), a arrecadação do ICMS é significativamente superior, sendo, portanto, a principal fonte de renda do Estado do Rio Grande do Norte. O gráfico a seguir é um comparativo entre a arrecadação total e a do ICMS durante o período de novembro de 2020 a novembro de 2021¹⁶⁶:

Gráfico 3



Fonte: Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte (2021).

Os impostos são a principal fonte de receita do país; o ICMS, dos estados. Nesse sentido, quando a Administração Pública realiza qualquer mecanismo de intervenção econômica indireta ou, mais especificamente, faz uso incentivo fiscal com efeitos relativos ao imposto em questão, o impacto econômico é potencialmente alto, seja ele positivo ou negativo, dada a sua relevância aos cofres públicos.

¹⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 371.

¹⁶⁶ RIO GRANDE NORTE. Secretaria de Tributação. **Boletim de Atividades Econômicas do RN**. 25. ed. Natal: Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte, 2021, p. 24-28.

O segundo capítulo deste estudo abordará o ICMS inicialmente sobre seus aspectos teóricos e regimes jurídicos para então tratar dos incentivos fiscais do ICMS e sua relação com o desenvolvimento regional. A análise do ICMS e seus incentivos fiscais são essenciais na medida em que, em última análise, este estudo busca examinar o PROADI (Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte) que é, ao menos em potencial, um incentivo fiscal do ICMS dentro de um contexto de desenvolvimento econômico.

3.1 ICMS: ASPECTOS TEÓRICOS E REGIME JURÍDICO

Não obstante o ICMS ser um imposto de competência tributária estadual, ele possui caráter nacional e por isso os Estados devem seguir as normas e limites estabelecidos pela Constituição Brasileira de 1988 e pela Lei Complementar nº 87/1996, a qual regulamentou a cobrança de ICMS em todo país¹⁶⁷. A Lei Complementar nº 87 entrou em vigor em 13 de setembro de 1996 e passou a regulamentar o ICMS conforme previsão do art. 146, III, da Constituição Federal. Do ponto de vista econômico, o referido diploma legal introduziu importantes modificações, quais sejam: a) todos os insumos produtivos passaram a gerar um crédito do imposto pago antecipadamente pelo adquirente; b) permitiu que os contribuintes creditassem do imposto quantias pagas referentes a bens que incorporaram ativos permanentes; c) desonerou exportações de produtos primários e industrializados semielaborados, concedendo ainda a possibilidade de compensação tributária de eventuais créditos que o exportador venha a possuir, incorporando o princípio de destino no comércio exterior. No entanto, cumpre ressaltar que, após a sua publicação, já existiram alterações na lei dispondo sobre a restrição da utilização de créditos fiscais quanto aos bens de capital e insumos¹⁶⁸.

A Constituição Federal também determinou que as alíquotas mínimas e máximas de ICMS em operações e prestações internas devem ser estabelecidas pelo Senado Federal nos termos do art. 135, § 2º, V, “a”. Tanto a existência de uma regulação de caráter nacional como o fato da delegação ao Senado Federal, que é o órgão legislativo integrante da União, têm como motivos (dentre outros), evitar conflitos de natureza tributária entre os demais entes federativos, uma vez que, caso viessem a existir, a depender de sua proporção poderia afetar o pacto

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 680.

¹⁶⁸ COUTINHO, João Hélio de Farias Moares. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. 2011. 223 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011, p. 174.

federativo. Ou seja, existe uma clara limitação legal ao exercício da competência tributária dos estados quanto ao ICMS.

Do ponto de vista da hipótese de incidência de cálculo¹⁶⁹ e base de cálculo, o ICMS pode ser dividido em três núcleos distintos: a) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria, o que contempla o que nasce com a entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre prestações de serviço de comunicação¹⁷⁰. Este capítulo irá se debruçar acerca da primeira hipótese de incidência de ICMS. A escolha se dá em razão de que o PROADI (Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do N) e PROEDI (Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial) são incentivos fiscais relativos à circulação de mercadorias.

O ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mas não significa dizer que incidirá sobre simples mercadorias ou qualquer forma de circulação¹⁷¹. Operações são negócios jurídicos hábeis a gerar a circulação de mercadorias. Será, portanto, uma operação toda e qualquer atividade assim definida pelo Direito e que tenha a capacidade de realizar a movimentação¹⁷². A operação enquanto fato gerador do imposto não é necessariamente uma compra e venda, uma vez que o legislador estendeu à troca e à empreitada; contudo, para existir a “operação” haverá um ato ou negócio jurídico, qualquer que seja, desde que transfira o domínio jurídico da mercadoria¹⁷³.

Por sua vez, “circulação”, no tocante ao ICMS, é quando a mercadoria muda de patrimônio¹⁷⁴. Ou seja, circular, para fins jurídicos, significa alterar a titularidade, o que não necessariamente precisa ser feito por seu proprietário, mas por quem detenha poderes jurídicos de disposição sobre a coisa¹⁷⁵.

¹⁶⁹ É uma situação contida em lei, que se ocorre no mundo dos fatos, gera uma obrigação tributária com consequente normativo. MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP, 2010, 65.

¹⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 43.

¹⁷¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

¹⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM**. 1981. 437 f. Tese (Livre docência em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981, p. 170.

¹⁷³ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 103, p. 33, 1971. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281>. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM**. 1981. 437 f. Tese (Livre docência em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981, p. 74.

¹⁷⁵ GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. Núcleo de Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 25-26, p. 109, jul./dez. 1983.

Quanto ao objeto de incidência, as mercadorias, é possível mencionar que, quando a coisa está no momento de produção é *produto*; mas, ao se tornar objeto de comércio ou negociação, passa a ser considerada *mercadoria*¹⁷⁶, incidindo o ICMS. Portanto, para que um bem seja considerado como mercadoria é necessário avaliar dois fatores: a natureza de quem realiza a operação e a destinação do bem¹⁷⁷. Nesse sentido, uma das principais características do ICMS é o princípio da não cumulatividade, outrora mencionado neste capítulo, previsto no art. 155, § 2º, I, da CF/88:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...].¹⁷⁸

O recorte do texto constitucional acima permite que o sujeito passivo faça jus ao creditamento de valores adimplidos a título de ICMS nas etapas anteriores. A cada etapa de produção e circulação, haverá uma compensação de crédito relativa à anterior, desde que apresente documentação idônea hábil a constatar os termos da operação conforme art. 23 da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.¹⁷⁹

Outro ponto que merece ser ressaltado é que o cálculo do ICMS é feito “por dentro” do preço do produto final. Esse aspecto existe desde quando existia o tributo percussor do ICMS, o ICM, e é um meio de tentar compatibilizar com o IPI (Imposto sobre Produtos

¹⁷⁶ MENDONÇA, Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960, p. 14.

¹⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. **ICMS**. Incorporação ao ativo – empresa que loca, oferece em “*leasing*” seus produtos – descabimento do ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 52, p. 78, abr./jun. 1990.

¹⁷⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2022.

¹⁷⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 04 jun 2022.

Industrializados)¹⁸⁰. Explica-se: conforme disposição contida no art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/1996, o valor final do produto integra a base de cálculo. A título exemplificativo, um produto com preço final de R\$ 1.000,00 (mil reais) sobre o qual incide uma alíquota de 10%, não custará R\$ 1.100,00 (mil e cem reais), mas sim R\$ 1.000,00 (mil reais), uma vez que o valor pago a título de tributo já é considerado no momento do cálculo do valor final.

Ainda no tocante ao princípio da não cumulatividade, a não incidência e a isenção são os dois meios para excepcioná-lo. Ressalte-se que ambas são meios de incentivo fiscal detalhados no capítulo anterior. Ocorre que, no tocante à concessão de benefícios fiscais, o ICMS contém uma particularidade. O art. 150, § 6º e o art. 155, em seu § 2º, inciso XII, alínea “g”, ambos da CF/88, dispõem que a concessão de incentivos fiscais deverá ser regulamentada por lei complementar:

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.

[...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...] 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.¹⁸¹

Após a Constituição de 1988, a lei complementar acima mencionada nunca foi editada para regular especificamente a concessão de incentivos fiscais. Por outro lado, a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir)¹⁸² também não tratou da matéria, restando a Lei Complementar nº 24/75¹⁸³, que foi recepcionada pela Constituição de 1988 e que, embora tenha

¹⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. IV: Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 261.

¹⁸¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 2021.

¹⁸² BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹⁸³ BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1975]. Disponível em:

sido elaborada voltada ao ICM, é o que o sistema jurídico dispõe sobre incentivos fiscais de ICMS em âmbito nacional além do próprio texto constitucional até que se edite outra nos termos do art. 155, em seu § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal naquilo que for compatível com essa.

Por sua vez, o art. 1º da Lei Complementar nº 24/75 afirma a necessidade de que os estados celebrem convênios prévios à concessão de incentivo fiscal com participação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)¹⁸⁴:

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.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.¹⁸⁵

Já o art. 2º da Lei Complementar nº 24/75 contém previsão de que os acordos devem ser celebrados com a presença de representantes das unidades da federação que, regra geral, são os secretários de tributação. A aprovação dos convênios de concessão de incentivos fiscais é condicionada à aprovação unânime dos presentes e a revogação ao quórum de quatro quintos. Por sua vez, o art. 4º do referido diploma legal prevê que a ratificação do convênio se dará por meio de decreto emanado do poder executivo. Igualmente, o art. 8º elenca as penalidades a

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm#:~:text=Art.,Distrito%20Federal%2C%20segundo%20esta%20Lei. Acesso em: 04 jun 2022.

¹⁸⁴ O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é um órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal. Entre suas principais atribuições, está de celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 2021; BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1975]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm#:~:text=Art.,Distrito%20Federal%2C%20segundo%20esta%20Lei. Acesso em: 04 jun 2022).

¹⁸⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1975]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm#:~:text=Art.,Distrito%20Federal%2C%20segundo%20esta%20Lei. Acesso em: 04 jun 2022.

serem aplicadas ante a inobservância da Lei Complementar nº 24/75, a saber: a) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; b) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente; c) presunção de irregularidade das contas perante o Tribunal de Contas da União e suspensão do pagamento das cotas referentes ao Fundo de Participação e ao Fundo Especial.

Conforme mencionado anteriormente, a Lei nº 24/75, recepcionada pela Constituição vigente por meio do art. 34, § 8º do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) em seu art. 1º, determina a necessidade de convênios firmados no âmbito do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais; o artigo estabelece a necessidade de deliberação unânime entre os estados e os municípios. A disposição contida no artigo supracitado tem a pretensão de evitar que os estados concedam benefícios fiscais sem considerar que, embora seja um imposto de competência tributária estadual, é capaz de provocar efeitos de caráter nacional. O legislador, ao criar o ICMS, fê-lo com bastante cautela e com um desenho jurídico delimitado pela União. Acaso venha a ser permitido que os estados da federação se utilizem do mecanismo de incentivo fiscal sob o argumento de finalidades desenvolvimentistas, de modo desenfreado, pode ampliar a guerra fiscal entre os estados e causar um desequilíbrio do pacto federativo, criar-se-ia uma espécie de leilão no qual atrairia investimento quem concedesse a maior margem de desoneração fiscal. As normas gerais sobre o ICMS e a delimitação da competência dos estados se dão em razão da prevalência do interesse da Federação como um todo¹⁸⁶.

Mesmo após a edição da Lei nº 24/75, persistia a problemática da concessão de incentivos fiscais fora dos parâmetros previstos na legislação acima apontada, em especial no tocante à necessidade de que fossem firmados convênios no âmbito do CONFAZ. No intuito de regularizar diversos benefícios fiscais que ao longo do curso da história foram concedidos à revelia dos critérios legais e davam azo a discussões judiciais¹⁸⁷, a Lei Complementar nº 160/2017 passou a prever a possibilidade de que, no prazo de 180 dias a contar da publicação da própria lei, fossem editados convênios prevendo a remissão de créditos tributários instituídos

¹⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 352.

¹⁸⁷ A jurisprudência dos tribunais superiores preconizava a necessidade de que os convênios fossem firmados para concessão de benefícios fiscais de ICMS, como no julgamento de norma do Estado do Paraná que previa a possibilidade de concessão sem cumprir a referida normativa em caso de que fossem necessárias medidas para proteção à economia paranaense e que, segundo o STF: “(...) referida lei estadual traduz, em verdade, permissão para que o Estado do Paraná, por meio do Poder Executivo, desencadeie a denominada ‘guerra fiscal’, restando, portanto, caracterizada, em princípio, a ofensa ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.936-MC/PR**. Relator: Min. Gilmar Mendes, Brasília, DF, 19 jul. 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=493838>. Acesso em: 04 jun. 2022).

em desacordo com a Constituição, bem como a reinstituição de benefícios fiscais, dessa vez de acordo com a lei:

Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I – a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II – a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.¹⁸⁸

Com a finalidade de disciplinar e regulamentar os ditames legais da Lei Complementar nº 160/2017, o CONFAZ editou, em 15 de novembro de 2017, o Convênio nº 190/2017. Na prática, a legislação em comento buscou encerrar a guerra fiscal¹⁸⁹ travada entre os estados brasileiros ou ao menos atenuá-la de modo significativo.

Em seguida, a Lei Complementar nº 160/2017, em seu art. 6º, estabeleceu que os incentivos fiscais que fossem concedidos sem a devida observância à Lei Complementar nº 24/75 seriam passíveis de penalidades. Vejamos:

Art. 6º Ressalvado o disposto nesta Lei Complementar, a concessão ou a manutenção de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, implica a sujeição da unidade federada responsável aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pelo prazo em que perdurar a concessão ou a manutenção das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.¹⁹⁰

¹⁸⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹⁸⁹ Em termos conceituais a guerra fiscal consiste em um processo pelo qual os entes federativos buscam interferir no processo de alocação de investimentos privados. A interferência cria uma situação de disputa econômica entre os entes federados e os incentivos fiscais nesse contexto são utilizados como moeda de troca na luta para atrair investimentos. FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 129.

Embora no contexto do presente estudo o termo faça referência à disputa entre os entes federativos brasileiros, ainda é possível fazer uso desse considerando uma escala internacional. Quando o Brasil busca atrair investimento de empresas estrangeiras dos mais diversos setores, tais como o automobilístico, de informática, de autopeças etc., participa de uma guerra fiscal internacional, pois outros países atuam de forma semelhante no comercial internacional. SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal, neoliberalismo e democracia. **Revista de Direito**, Santa Cruz do Sul, n. 11, p. 135, jan./jul. 1999.

¹⁹⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a

As proibições acima elencadas são as previstas no art. 23 da Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que consiste basicamente:

a) na vedação ao recebimento de transferências voluntárias; b) obtenção de garantia; c) contratação de operações de crédito. Nesses termos:

[...]

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.¹⁹¹

Além disso, em regra, para fazer uso de incentivos fiscais, entre os quais inclui-se os de ICMS em consonância ao art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal ou LRF) é necessário: a) estudo prévio de impacto orçamentário e financeiro; b) indicação de fonte de recursos para suprir o que vai deixar de ser arrecadado quando da concessão de incentivo fiscal. Ademais, a quantidade de regulamentação legal acerca dos incentivos fiscais e do ICMS denota uma preocupação quanto à questão da eficiência da utilização de recursos públicos alinhada às boas práticas de gestão fiscal. A LRF exige do setor público uma política fiscal de melhor qualidade¹⁹².

Além disso, é necessário mencionar o fenômeno da repartição de receita tributária dentro da dinâmica da concessão de benefícios fiscais de ICMS. A partir da Emenda Constitucional de nº 17, de 1980, uma parcela do que é arrecadado pelos estados a título de ICMS deve ser repassada aos municípios, e a destinação de recursos é de acordo com as operações realizadas dentro do território de cada um. A repartição de receitas tributárias como um todo tem como objetivo concretizar a autonomia dos entes federativos e criar um mecanismo de cooperação.

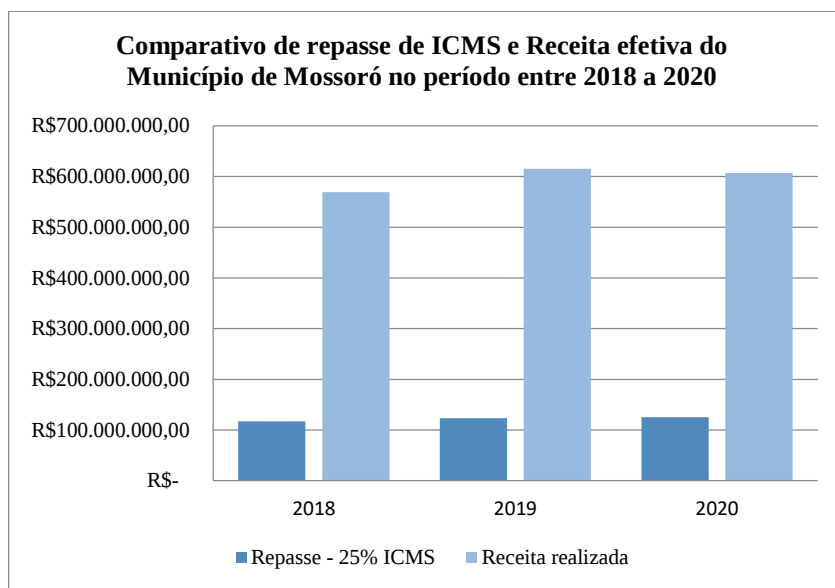
reinstuição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹⁹¹ BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹⁹² RIBEIRO, Márcio Bruno. **Desempenho e eficiência do gasto público**: uma análise comparativa entre o Brasil e um conjunto de países da América Latina. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2008, p. 07.

Para ilustrar a importância das referidas transferências tributárias aos municípios, o gráfico abaixo compara a arrecadação total de Mossoró¹⁹³ e Natal¹⁹⁴, dois maiores municípios em termos de desenvolvimento econômico do Rio Grande do Norte, e o quantitativo de repasse realizado do Estado do Rio Grande do Norte¹⁹⁵ a aqueles:

Gráfico 4

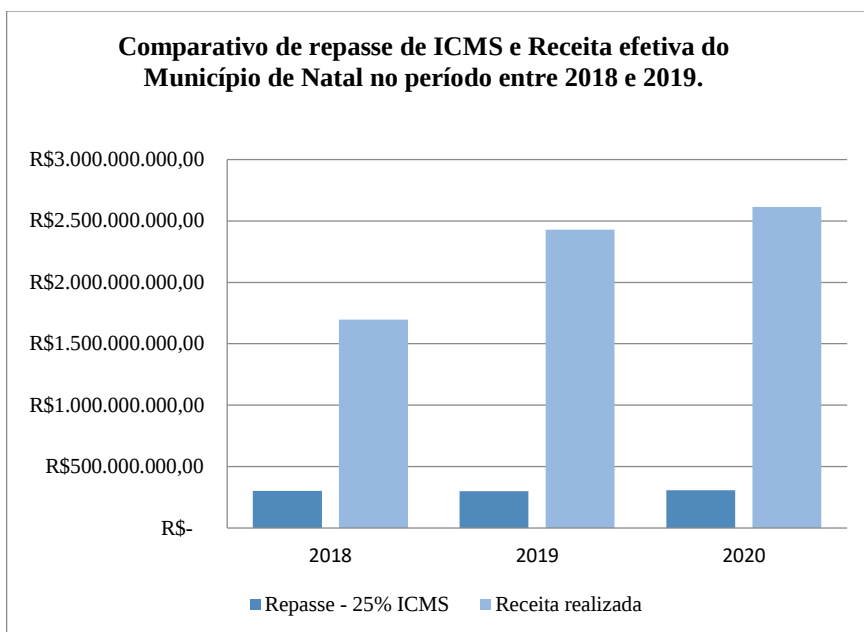


Fonte: Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte e Secretaria de Tributação de Mossoró (2021).

¹⁹³ MOSSORÓ. Prefeitura Municipal de Mossoró. **Portal da Transparência**. Mossoró, [2022]. Disponível em: <https://transparencia.e-publica.net/epublica-portal/#/mossoro/portal/receita/avancado/categoriaTable>. Acesso em: 01 out. 2021

¹⁹⁴ NATAL. Prefeitura Municipal de Natal. **Receitas**. Natal, [2022]. Disponível em: <https://www2.natal.rn.gov.br/transparencia/#/receitas>. Acesso em: 01 jun. 2022.

¹⁹⁵ RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria de Estado do Planejamento e das Finanças – SEPLAN. **Contas Públicas**. Natal, Rio Grande do Norte, [2022]. Disponível em: <http://www.seplan.rn.gov.br/Conteudo.asp?TRAN=PASTAC&TARG=2474&ACT=&PAGE=0&PARM=&LBL=Transpar%EAncia>. Acesso em: 01 out. 2021.

Gráfico 5

Fonte: Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte e Secretaria de Tributação de Natal (2021).

Dentro do âmbito do estudo dos incentivos fiscais de ICMS relativos ao desenvolvimento econômico, quando a política fiscal é efetiva e consegue ampliar a atividade econômica os municípios são diretamente beneficiados com a geração de emprego e renda; contudo, por outro lado, a receita pública pode ser afetada, uma vez que, a depender da margem de desoneração fiscal aplicada, pode englobar a parcela destinada aos repasses de receita obrigatória. Ressalta-se que os municípios não podem dispor da parcela de ICMS que lhes é destinada por meio de repartição de receita conforme o art. 9º da Lei nº 24/75, mas a recíproca não é verdadeira.

Nesse sentido, o ICMS é um imposto de notória importância do ponto de vista arrecadatório para os estados que possui ampla regulamentação legal tanto a nível constitucional quanto em matéria legal infraconstitucional. Além disso, incentivos fiscais, na medida em que alteram o processo do arrecadatório tributário, bem como a destinação de recursos, não podem ser feitos à revelia dos ditames constitucionais, que são parâmetros para instituição, mas também para o controle e fiscalização.

Além do viés público da tributação indutora do ICMS, também há de se falar na questão da livre concorrência, que é um princípio da ordem econômica esculpido no art. 170 da CF/88 que visa não só resguardar a igualdade de condições, mas também a manutenção das condições de competitividade do mercado. Nesse sentido, a concessão de incentivos fiscais sem que seja guardada a devida compatibilidade com as normas e critérios constitucionais podem

sim vir a causar efeitos adversos para a livre concorrência. A notoriedade do impacto tributário fez com o que o Poder Constituinte inserisse o art. 146-A, prevendo a possibilidade de fixação de critérios diferenciados de tributação, por meio de lei complementar, com o intuito de prevenir desequilíbrios concorrenciais¹⁹⁶.

O estudo teórico e os dados levantados até o presente ponto buscam embasar a análise do PROADI enquanto programa de incentivo fiscal do estado do Rio Grande do Norte, bem como seus mecanismos de atuação quanto à efetividade da política para promoção do desenvolvimento do Rio Grande do Norte.

¹⁹⁶ REGO, Elisa Albuquerque Maranhão. **Federalismo fiscal**: controle e limites aos incentivos fiscais e suas repercussões nos fundos de participação. 2009. 210 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2019, p. 117.

4 PROGRAMA DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE (PROADI)

Até o início do século XX, a atividade econômica do RN era essencialmente rural, com desenvolvimento do cultivo da cana-de-açúcar na região denominada de Zona da Mata e parte do Agreste e o cultivo de algodão e gêneros alimentícios de subsistência, tais como o feijão, milho e mandioca nas demais regiões. Outrossim, no sertão, destacava-se a pecuária e, no espaço litorâneo, centro-norte e oeste a produção salineira. A dinâmica da atividade produtiva representava uma influência importante, não somente no campo estritamente econômico, mas também no âmbito sociocultural e político. A produção industrial era restrita ao beneficiamento de produtos agrícolas, tais como os engenhos de açúcar, das algodozeiras, as fábricas de óleos de oiticica e algodão, oficiais de carne de sol e as casas de farinha¹⁹⁷.

Cumprе ressaltar que a Proclamação da República, ocorrida em 1889, no final do século XIX, formou um movimento de reivindicação de autonomia regional, no qual novos governos estaduais dos primeiros 20 anos do sistema republicano tiveram um papel importante no campo da política econômico-financeira¹⁹⁸. Nesse sentido, exceto pela atividade salineira, mineradora e têxtil, a economia do Rio Grande do Norte, entre os anos de 1970 e 1980, passou por forte crise econômica intensificada pela crise hídrica no Nordeste como um todo. As intervenções da SUDENE e as frentes de emergência foram adotadas com o intuito de amenizar os efeitos da problemática econômica que perdurou até o início da década de 80. A partir dos anos 80, houve uma mudança significativa na estrutura produtiva do RN, impulsionado pela concessão de incentivos fiscais e processo de fomento do capital privado para reestruturação das atividades econômicas¹⁹⁹.

Conforme tratado com maior detalhamento no item 1.2.3, a SUDENE adotou a implementação de políticas de incentivos fiscais na Região Nordeste no final dos anos de 1950 com o intuito de promover desenvolvimento regional e reduzir as disparidades econômicas e sociais existentes com a demais regiões do país. A União, nesse primeiro momento, foi protagonista em fazer uso de tributação indutora para incentivar o desenvolvimento industrial do Nordeste. Posteriormente, os estados do Nordeste passaram a ter seus próprios mecanismos

¹⁹⁷ AZEVEDO, Francisco Fransualdo. Reestruturação produtiva no Rio Grande do Norte. **Mercator - Revista de Geografia da UFC**, Fortaleza, v. 12, n. 2, p. 117, set. 2013.

¹⁹⁸ FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 32. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2003.

¹⁹⁹ AZEVEDO, Francisco Fransualdo. Reestruturação produtiva no Rio Grande do Norte. **Mercator - Revista de Geografia da UFC**, Fortaleza, v. 12, n. 2, p. 118, set. 2013.

de incentivo fiscal para promoção do desenvolvimento, com predominância nas isenções e reduções nas alíquotas de ICMS.

Nesse contexto, o PROADI foi criado pela Lei nº 5.379, de 11 de outubro de 1985, e alterado pela Lei nº 7.075, de 17 de novembro de 1997. O programa, nos termos do art. 2 da Lei nº 7.075/1997, tem por objetivo apoiar e ampliar o desenvolvimento industrial do Rio Grande do Norte, assegurando a concessão de financiamento a empresas industriais, quando da instalação ou ampliação de estabelecimento industrial, sob a forma de contrato de mútuo, de execução periódica, por meio da Agência de Fomento²⁰⁰. Outros estados nordestinos, entre os anos 80 e 90, também criaram programas de desenvolvimento industrial com base em incentivos fiscais do ICMS. Vejamos o quadro comparativo entre os programas, estados e a lei de criação:

Quadro 1 – Programas de desenvolvimento por estados da Região Nordeste

ESTADO	PROGRAMA	LEGISLAÇÃO
AL	Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas (PRODESIN);	Lei Estadual de nº 5.671/1995;
BA	Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica (DESENVOLVE);	Lei Estadual da Bahia nº. 7.980/2001;
CE	Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI);	Lei Estadual nº 10.367/1979.
MA	Sistema de Apoio à Indústria e ao Comércio Exterior do Estado do Maranhão (SINCOEX);	Lei Estadual nº 6.429/1995;
PB	Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN);	Lei Estadual nº 4.856/1986;
PE	Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE);	Lei Estadual nº 11.675/1999;
PI	Fundo de Desenvolvimento Industrial do Estado do Piauí (FUNDIPI);	Lei Estadual nº 6146/2011;
RN	Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte (PROADI) substituído pelo Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROEDI);	Lei Estadual nº 5.379/1985 e Lei nº 10.640/2019;
SE	Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial (PSDI).	Lei Estadual nº 3.140/1991

Fonte: elaborado pela autora com base nos sites das secretarias de tributação dos estados mencionados (2022).

²⁰⁰ Fundada em 2 de maio de 1999, a Agência de Fomento do Rio Grande do Norte é uma instituição bancária pública nos termos da Lei nº 7.462/1999. Em âmbito federal, a AGN é regulamentada pela Resolução nº 2828/2011 do Conselho Monetário Nacional. Entre outros objetivos, a AGN tem como função: a) prestar garantias; b) ofertar serviços de consultoria; c) atuar com agente financeiro; d) administrar fundos de desenvolvimento; e) realizar operações financiamento, seja de capital fixo ou de giro.

Os programas acima elencados têm objetivos análogos: induzir o processo de alocação de investimentos privados atraindo indústrias para os seus territórios por meio do crédito presumido, diferimento e/ ou financiamento de ICMS. Além disso, esses benefícios fiscais partem do princípio de que a redução de arrecadação de ICMS, em um primeiro momento, será compensada pelo aumento da arrecadação futura com a maior atração de indústria que acarretaria também a diversificação da cadeia produtiva e a geração de emprego e renda²⁰¹. Assim, o PROADI, portanto, não é uma experiência única do uso da tributação indutora na Região Nordeste como mecanismo de desenvolvimento da indústria.

Essa constatação conduz a uma primeira reflexão, qual seja: a inexistência de um programa com o referido intuito tornaria a competição pela atração de investimentos entre os estados da Região Nordeste desbalanceada ou necessitaria de um ambiente econômico que tivesse diversas outras condições favoráveis a compensar o incentivo fiscal concedido por estados vizinhos. Há também um segundo ponto de reflexão: a existência de diversos programas faz com que se em determinado momento o Rio Grande do Norte ou qualquer outro estado resolver encerrar tal política fiscal poderia vir a ocorrer uma fuga de investimentos e desmobilização da indústria local para estados vizinhos que se mostrem mais atrativos do ponto de vista tributário. Ressalta-se que, embora a relação tributária não seja o único elemento a ser considerado para instalar ou manter uma indústria em determinado local, é um fator relevante.

No ano da criação do PROADI, o Brasil vivia um alto processo inflacionário. Nesse sentido, a dinâmica do programa era lastreada pela inflação à época. O estado financiava até 75% do valor do ICM, e as indústrias beneficiárias tinham o prazo de 36 para pagar o valor original acrescido de juros de 3% ao ano sobre o valor financiado. No formato original, o ganho fiscal dos contribuintes beneficiários com o PROADI estava relacionado à diminuição do poder de compra ou da valorização da moeda, uma vez que o valor pago ao final do período era o montante inicial desconsiderando a variação monetária ocasionada pela inflação no período²⁰².

Lançado em 1994, o Plano Real foi implantado com o objetivo de reduzir a hiperinflação que existia no Brasil à época e alterou um pouco a ótica do PROADI compensar de certo modo as perdas inflacionárias uma vez que, com o passar do tempo, o Plano Real

²⁰¹ LIMA, Ana Carolina da Cruz; LIMA, João Policarpo Rodrigues. Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “guerra fiscal”. *Eco. Soc.*, Campinas, v. 19, n. 3, p. 568, dez. 2010.

²⁰² SILVA, Josué Lins. **Avaliação econômica dos incentivos fiscais e financeiros**: uma análise das empresas industriais têxteis localizadas no Rio Grande do Norte, no período de 1999 a 2003. 105 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), Natal, 2005, p. 38.

consolidou-se como uma experiência bem-sucedida quanto à estabilização econômica e o controle inflacionário. Porém, em 1995, existia certa desconfiança de que após alguns meses a inflação voltasse a subir, além do que a economia estava superaquecida e existia uma rápida deterioração do balanço de pagamentos. Dois fatores foram essenciais para que o Plano Real tenha se firmado: a) a política monetária com juros altos; b) o cenário do mercado financeiro internacional, que retornou à ampla liquidez e ampliou a busca pelos mercados emergentes, entre os quais se enquadra o Brasil²⁰³.

Embora do ponto de vista inflacionário a economia brasileira tenha demonstrado sinais de recuperação, no período a indústria nacional como um todo ainda tentava engatar um crescimento e estabilização. Nesse sentido, abordar um incentivo fiscal voltado ao desenvolvimento econômico de um estado exige um olhar interno, mas também externo. O processo industrialização do Rio Grande do Norte guarda relação com questões histórico-culturais do que cultiva nessa terra ao longo dos anos, além do contexto das relações de trabalho e dos recursos naturais que aqui se dispõem. Nesse ponto reside a análise de elementos internos. Mas, por outro lado, o RN não é uma ilha e insere-se em outros processos econômicos em nível regional, nacional e até mesmo internacional que influenciam na dinâmica econômica. O desafio de um desenvolvimento econômico que prestigie o bem-estar social não é uma tarefa simples, pois a busca por concretizar tal objetivo não se finda com a solução de um único entrave²⁰⁴.

Ultrapassada a contextualização de criação do PROADI, passa-se à análise de seus aspectos formais e materiais a fim de investigar não só se o programa acima é de fato uma experiência de tributação indutora com o objetivo de promoção do desenvolvimento econômico, mas também os seus mecanismos e critérios legais e operacionais.

4.1 ASPECTOS FORMAIS E MATERIAIS DO PROADI

Conforme mencionado anteriormente, o artigo 1º da Lei nº 7.075/1997 explicita o objetivo do PROADI como apoio e incremento do desenvolvimento industrial do Estado do Rio Grande do Norte. O Decreto nº 13.723/1997 (Regulamento PROADI) igualmente ressalta o mesmo objetivo; contudo, especificando que o meio utilizado para tanto será por incentivo

²⁰³ BACHA, Edmar I. Plano Real: uma segunda avaliação. In: INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **O Plano Real e outras experiências internacionais de estabilização**. Brasília: IPEA/CEPAL, 1997, p. 183-184.

²⁰⁴ LIMONAD, Ester. **Utopias urbanas, sonhos ou pesadelos?** Cortando as cabeças da hidra de Lerna. Rio de Janeiro: Mimeo, 2016, p. 02.

fiscal sob a forma de contrato de mútuo, de execução periódica, através da Agência de Fomento do Rio Grande do Norte S.A, conforme alteração do Decreto n ° 16.332/2002.

De modo didático, o formato de mútuo era operacionalizado do seguinte modo: os beneficiários informavam ao estado o valor a ser pago de ICMS. Tal quantia, de modo antecipado, era repassada pelo estado para as empresas por meio de um “empréstimo” no patamar do percentual de cada uma a depender do seu enquadramento. Com o faturamento e apuração, o ICMS era adimplido junto ao ente concedente. Com a finalidade de tornar mais didática a informação acima exposta, suponha-se a seguinte situação: a empresa X, beneficiária do PROADI, possui incentivo fiscal no patamar máximo, a saber, 75%. No mês Y, a indústria calcula que pagará R\$ 100.000,00 a título de ICMS ao Estado do RN. O Estado do RN, por meio de um “empréstimo”, repassará à indústria R\$ 75.000,00. Então, com o faturamento e apuração, a beneficiária pagará R\$ 100.000,00 a título de ICMS ao ente concedente, sendo que 75% desse valor foi repassado do estado à indústria em razão da participação no PROADI.

O PROADI teve sua vigência de 11 de outubro de 1985 a 31 de julho de 2019, quando foi substituído pelo Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial (PROEDI), que será abordado posteriormente. Portanto, foi um programa de tributação que vigorou durante aproximadamente 34 anos. Durante a sua existência, o PROADI sofreu diversas modificações; ao total foram oitenta e oito decretos. As modificações significativas serão tratadas ao longo deste trabalho.

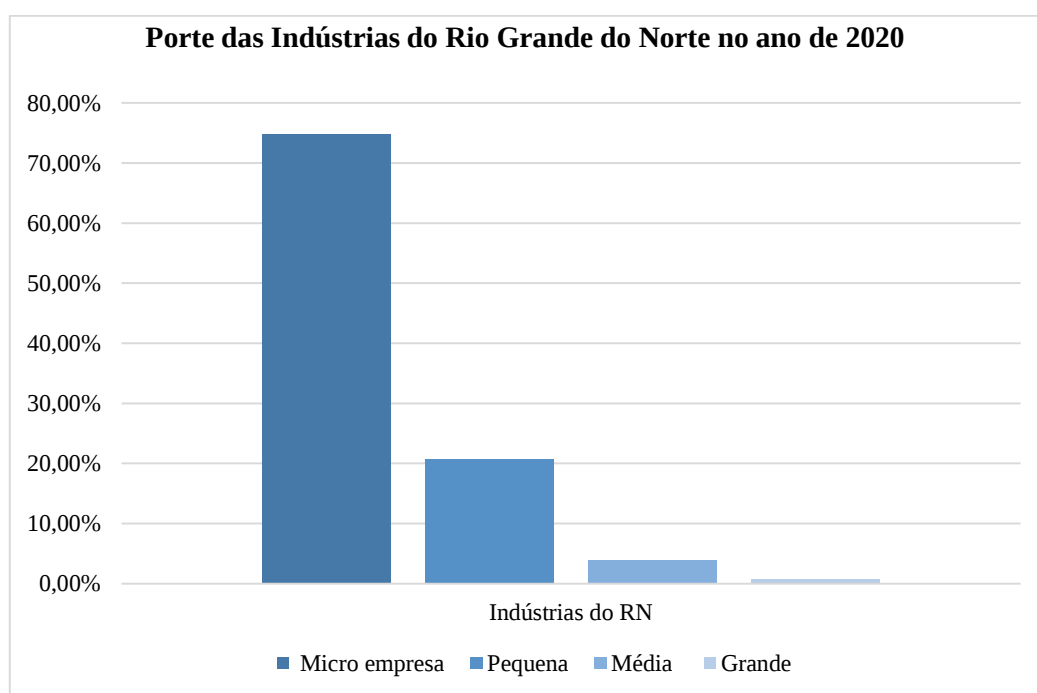
Inicialmente, cumpre delimitar quem poderia ser beneficiária do PROADI. As destinatárias do programa eram as empresas industriais e agroindustriais. A lei estadual nº 8.148/2002 equiparou as unidades industriais de sociedade cooperativas a indústrias. Além disso, também introduziu modificações para o programa passar a abranger: a) atividades microempreendedoras; b) os programas e projetos de apoio ao microempreendedor; c) capacitação profissional e gerencial do microempreendedor ²⁰⁵. Essa ampliação dos beneficiários é uma importante modificação em relação à formatação original da lei, porque

²⁰⁵ As Micro e Pequenas Empresas (MPEs) ao longo dos anos estão aumentando a participação na economia brasileira. Segundo dados coletados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), em 2018, no Brasil existiam 6,4 milhões de estabelecimentos. Desse total, 99% eram de MPEs. Além disso, tais empresas empregavam à época 52% dos empregos formais do setor privado, o que totalizava 16,1 milhões de pessoas. Outro dado digno de nota, embora não diga respeito ao Estado do RN, é que no Estado de São Paulo ano de 2018, a média da taxa de sobrevivência da MPEs era de 76,3% enquanto das indústrias era 81,4%. Nesse sentido, se a MPE industrial tem maiores chances de se manter em funcionamento, tende também, via regra, a preservar o seu potencial de a preservar o seu potencial de empregabilidade. (SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Panorama dos pequenos negócios** 2018. Disponível em: https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/Panorama_dos_Pequenos_Negocios_2018_AF.pdf. Acesso em: 20 mar. 2022).

não só ampliou, mas também passou a incorporar modelos de negócio de menor poder econômico, como o microempreendedor, e colaborativos, como no caso das cooperativas.

O gráfico abaixo apresenta a proporção do porte das indústrias do Rio Grande do Norte conforme dados do Portal da Indústria de 2020. Ressalta-se que microempresa, dentro do critério de classificação do IBGE, adotado pela fonte primária dos dados, é aquela que possui até 09 empregados; a pequena empresa de 10 a 49 pessoas; a média conta com 50 a 249 empregados e a grande empresa com 250 ou mais empregados.

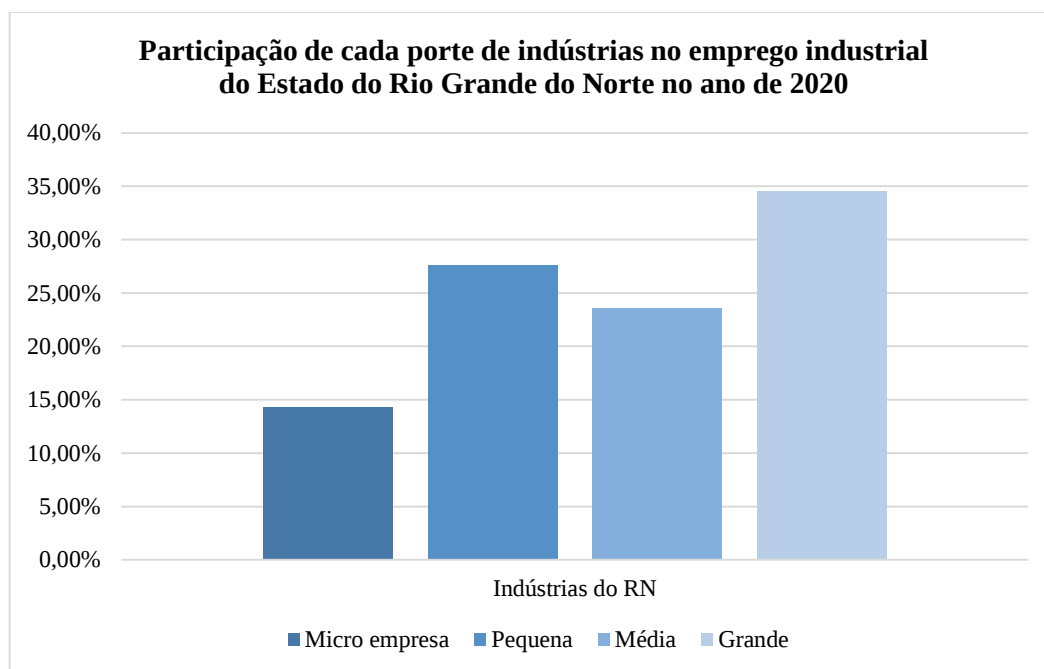
Gráfico 6



Fonte: Portal da Indústria (2020).

Já do ponto de vista da empregabilidade, a participação de cada porte de indústria, utilizando do mesmo critério do gráfico anterior, no emprego industrial do RN, ocorre da seguinte forma:

Gráfico 7



Fonte: Portal da Indústria (2020).

Em análise conjunta dos gráficos 6 e 7, podemos perceber que a maior parte das indústrias do RN são micro ou de pequeno porte, o que indica que a inclusão no PROADI revela um incentivo para que tais indústrias cresçam e aumentem de porte, empregando cada vez mais pessoas e para sobrevivência de tais negócios. Outrossim, embora as empresas de grande porte sejam poucas, elas representam a maior parte da empregabilidade do RN, de modo que manter e atrair grandes indústrias para o estado têm importância quanto ao aspecto da oferta de emprego.

Em sentido oposto, nos termos do art. 6ª da Lei nº 7.075/1997, algumas empresas não são abrangidas pelo PROADI, quais sejam: a) construção civil; b) indústria de preparação fumo; c) extração e beneficiamento do sal marinho; d) execução de serviços gráficos diversos; e) fabricação de esquadrias de madeira ou metal; f) extração de substância mineral, sem beneficiamento; g) conserto, restauração ou recondicionamento de veículos, máquinas, aparelhos e objetos usados, ou reparo de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente nessas operações; h) preparo de alimentos em restaurantes, bares, sorveterias, padarias e similares.

No tocante à extração e beneficiamento de sal marinho, é importante problematizar a sua exclusão²⁰⁶ do PROADI. O Rio Grande do Norte (RN) é o produtor de 95% do sal marinho

²⁰⁶ É necessário considerar também a potencialidade dos danos ambientais da atividade salina no RN, que talvez se justifique sua exclusão do PROADI e PROEDI na medida em que as programas de incentivo fiscais

do Brasil, sendo o maior produtor. Com condições climáticas favoráveis, a maior parte da produção do sal marinho do RN se concentra nos municípios de Areia Branca, Galinhos, Grossos, Guamaré, Macau, Mossoró e Porto do Mangue²⁰⁷. Tais municípios se localizam no interior do Estado do RN, o que, do ponto de vista da desconcentração desenvolvimento socioeconômico da capital e de sua região metropolitana, a atividade tem um importante papel. A exclusão da indústria salineira desprivilegia um notório ramo da economia potiguar. Embora exista outros incentivos fiscais para o Sal Marinho no RN previstos no art. 154-B do regulamento do ICMS (aprovado pelo Decreto nº 13.640/1997 e prorrogado pelo Dec. 31.101/2021) o patamar máximo de desoneração fiscal é 50%, ou seja, menos do que o PROADI e até mesmo PROEDI oferecem.

Ainda sobre as indústrias excluídas do PROADI, a redação da lei original excluía não apenas as empresas de construção civil, mas também as correlatas à atividade, o que foi modificado pelo art. 6º, inciso I da Lei Estadual nº 9.995/2015. A modificação passou a possibilitar que algumas indústrias que têm atuação no estado pudessem ingressar no PROADI como cerâmicas e indústrias de pré-moldados.

O PROADI é financiado por recursos públicos, mais precisamente créditos consignados no Orçamento Geral do Estado. O teto máximo de quantia destinadas ao PROADI é de 10% (dez por cento) da receita tributária líquida do Estado do RN, que naturalmente deve estar previsto na lei orçamentária. Cabe ao Conselho de Desenvolvimento Econômico do Estado (CDE) determinar qual porcentagem será destinada ao PROADI. Em seguida, o Governo do Estado do Rio Grande do Norte escolherá uma instituição bancária oficial para depósito dos recursos que ficará sob a gestão da Secretaria do Estado do Desenvolvimento Econômico (SEDEC), nos termos do art. 7º, § 1º e § 2º da Lei nº 7.075/1997.

No tocante à gestão do PROADI, nos termos da Lei nº 7.075/1997 e do Decreto nº 13.723/1997, ela se dá de modo compartilhado entre secretárias e agências: a) Secretaria do

apontados podem ser utilizados para atrair ramos industriais menos danosos ao meio ambiente. De modo conciso, a produção de sal no RN ocorre em salinas localizadas em estuários. Em 1970 a atividade salineira foi introduzida no RN por Osmundo Faria e seu filho Robinson Faria com salina Amarra Negra localizada no município de Galinhos que, na época, era a maior do Brasil. Nos final dos anos 60 houve um crescimento e a modernização do setor. Esse avanço provoca até hoje impactos ambientais. Os principais fatores são: comprometimento do ar, alterações em cursos d'água, modificações dos solos e comprometimento da flora. (OLIVEIRA, H. A. de. Análise dimensional dos impactos ambientais da instalação de uma salinha em Galinhos-RN. **Revista do CERES**, Rio Grande do Norte, v. 1, n. 1, p. 20, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/Revistadoceres/article/view/15078>. Acesso em: 04 jun. 2022).

²⁰⁷ PAULA JUNIOR, Antonio Felipe de; LIMA, Kellen Carla; SPYRIDES, Maria Helena Constantino. Economic impact of climate change on the sea salt industry in Brazil's highest producing region. **Revista Brasileira de Geografia Física**, [S. l.], v. 10, n. 2, p. 584-596, 2017. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/bad5/6f379066f34393715e67d41046ff81d7b558.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2020.

Estado de Desenvolvimento Econômico; b) Secretaria de Tributação (SET); c) Secretaria de Estado da Indústria, do Comércio, da Ciência e da Tecnologia (SINTEC); d) Secretaria de Planejamento e Finanças (SEPLAN); e) Agência de Fomento do Estado do Rio Grande do Norte S.A.

A SINTEC é responsável por propor o plano anual de aplicação dos recursos do PROADI. Outrossim, tem o dever de executar e supervisionar as providências necessárias à instrução e ao julgamento dos pedidos de incentivo, cumprir diligências determinadas pelo CDE em processos que tenham como objeto o PROADI, além de, após o deferimento do incentivo pelo Governador do Estado, autorizar a Agência de Fomento do Rio Grande do Norte S.A. a celebrar o contrato de mútuo.

Por sua vez, a SET possui atuação na qualidade de auditora das obrigações tributárias relativas ao PROADI. O art. 19 do Decreto n.º 13.723/1997 atribui a SET o dever de fiscalizar a regularidade tributária das empresas não só no processo de atuação, mas também durante a participação destas no programa. Em caso de inadimplência a SET deverá comunicar a SINTEC, que irá avaliar a permanência da empresa ou não aprovar o seu ingresso na fase de habilitação.

À SEPLAN cabe: estabelecer, junto com a AGN, os procedimentos de liberação do crédito de ICMS, acompanhar a execução orçamentária e fiscalizar as operações financeiras referentes aos contratos de financiamento, suas liberações e respectivas amortizações. E por último, mas não menos importante, a AGN estabelece as normas operações de crédito e realiza os procedimentos necessários a concessão e recuperação de créditos de ICMS, além de fiscalizar, acompanhar as aplicações dos recursos do programa e firmar o contrato com as empresas integrantes do PROADI.

O prazo de financiamento do PROADI é de até 10 anos, dos quais 3 anos são de carência nos termos do art. 3º da Lei nº 7.075/1997. A empresa poderá apresentar pedidos sucessivos de prorrogação por igual período desde que se comprometa a ampliar em 20% a cada período aquisitivo, ficando a critério do Chefe do Poder Executivo Estadual, após parecer do CDE, prorrogar ou não o prazo de participação da empresa. O montante do financiamento do PROADI não pode ultrapassar 10% do faturamento da indústria beneficiária. Cumpre ressaltar que não precisa ser uma nova empresa para poder ser beneficiária do PROADI, desde que exista a ampliação produtiva no patamar mencionado de 20%.

O tempo de fruição do PROADI influencia em uma importante contrapartida do programa, pois a empresa, após o término do período de concessão do incentivo fiscal, deverá permanecer em funcionamento no Estado do Rio Grande do Norte por um período mínimo de

20% do prazo total em que gozou do benefício. Por exemplo, uma empresa beneficiária do PROADI por 10 anos deverá permanecer pelo menos 2 anos sob pena de ter de restituir aos cofres públicos o que recebeu a título de incentivo fiscal.

O dever de permanência no Rio Grande do Norte é importante na medida em que tenta garantir um ciclo de continuidade dos comportamentos socioeconômicos que o programa se propõe a induzir. No mesmo sentido, também busca-se minimizar os efeitos da guerra fiscal, da qual tratamos anteriormente, pois se não existisse tal obrigação tais empresas poderiam facilmente migrar para estados vizinhos para se manter na qualidade de beneficiário de algum programa de incentivo fiscal sobre o ICMS. Por tudo exposto, sugere-se a ampliação do prazo mínimo de permanência 20% para 50%.

A concessão do incentivo fiscal do PROADI dependerá de decisão do Chefe do Poder Executivo, após da emissão de parecer técnico opinativo do CDE, que levará em consideração os seguintes fatores: a) volume de absorção de mão de obra; b) aproveitamento de matéria-prima, material secundário e outros insumos produzidos no Rio Grande do Norte; c) ampliação da capacidade de arrecadação tributária; d) modernização dos processos industriais; e) o montante de investimento a ser empregado.

Da análise dos critérios elencados no art. 8º, § 2º da Lei nº 7.075/1997 mencionados no parágrafo anterior, é possível denotar que há o intuito de incentivar o desenvolvimento econômico do Estado do RN, de implemento de tecnologia no estado e de favorecimento do consumo de matéria-prima e ampliação do emprego e renda. Outros critérios também poderiam ser adotados de modo a concretizar a perspectiva constitucional do desenvolvimento tratadas ao longo do capítulo segundo deste estudo, por exemplo, que a matéria-prima não só fosse de origem do Rio Grande do Norte, mas também respeitasse processo de desenvolvimento de manejo sustentável de recursos. A implementação tecnológica também poderia incentivar parcerias entre a indústria norte-rio-grandense com as Universidades²⁰⁸.

Após a concessão do Governador, as empresas contribuintes devem firmar contrato de mútuo junto à AGN e apresentar: a) atos constitutivos; b) projeto de viabilidade técnico-econômica; c) certidões negativas e débitos tributários; d) licença ambiental (quando pertinente à atividade econômica desenvolvida); e) outras documentações que se mostrarem necessárias

²⁰⁸ A UFERSA (Universidade Federal Rural do Semiárido), a Universidade à qual essa pesquisa é vinculada, possui diversas engenharias com potencial de desenvolvimento científico industrial, mas o estado ainda conta com a UFRN (Universidade Federal do Rio Grande do Norte) e a UERN (Universidade do Estado do Rio Grande do Norte) e diversas outras universidades e faculdades da rede privada de ensino que seriam potenciais parceiras.

diante do caso concreto. Em seguida, a SET-RN irá certificar a regularidade tributária das beneficiárias e, estando tudo em perfeita ordem, a AGN liberará os devidos recursos.

Outro aspecto importante do PROADI é que a porcentagem do incentivo fiscal leva em consideração a localização da indústria. Aquelas localizadas em Natal, capital do Estado do Rio Grande do Norte, e sua zona metropolitana, terão 15% a menos, exceto para investimento superior a R\$ 20.000.000,00 e considerado pela CDE como de fundamental importância ao desenvolvimento do estado, se comparada com as localizadas nas demais cidades da unidade federativa, nos termos do art. 6º Decreto nº 13.723/1997²⁰⁹.

Outro ponto digno de consideração é que, conforme informado anteriormente, considerando o dever de repasse 25% da arrecadação de ICMS para os municípios, qualquer modificação no PROADI quanto à margem de desoneração fiscal afeta diretamente os entes municipais. Um exemplo prático de discussão enquanto o repasse obrigatório de ICMS para municípios é o caso da mudança do PROADI para o PROEDI. O PROADI tinha como limite de benefício fiscal 75% do ICMS e previa, nos termos do art. 12 Decreto Estadual nº 16.332²¹⁰, o depósito correspondente a 25% do ICMS devido equivalente à participação dos municípios na arrecadação desse imposto.

A Lei Estadual nº 10.640/2019 instituiu o já mencionado Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte, que substituiu o PROADI²¹¹. A margem

²⁰⁹ “Art. 6º O montante do financiamento com recursos do PROADI deve tomar por base o valor do ICMS incidente a partir do início das operações do empreendimento, observados os percentuais de 60% (sessenta por cento) e 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS devido, dependendo da localização da indústria, sendo: I - 60% do ICMS devido, para as empresas localizadas na área metropolitana de Natal (Natal, São Gonçalo do Amarante, Parnamirim, Macaíba e Extremoz); II - 75% do ICMS devido, para as empresas localizadas nos demais Municípios do Estado e nas áreas industriais criadas por Lei. § 1º O valor do financiamento não pode ultrapassar 10% do faturamento da empresa beneficiária. § 2º Para os efeitos deste artigo não pode ser computado o ICMS retido pela empresa na condição de contribuinte substituto tributário. § 3º O benefício previsto no inciso II do caput pode também ser concedido à empresa cujo investimento seja superior a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) que venha a instalar-se na área metropolitana de Natal e seja considerada pelo CDE como de fundamental importância para o desenvolvimento industrial do Estado.” RIO GRANDE DO NORTE. **13.723 Decreto de 24 de dezembro de 1997**. Aprova o regulamento do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial (PROADI). Natal: Governo do Rio Grande do Norte, [1997]. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152479>. Acesso em 06 jun. 2022.

²¹⁰ “Art. 12. A empresa beneficiária, no prazo estabelecido no calendário de execução do PROADI, depositará o valor correspondente a 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS devido, equivalente à participação dos Municípios na arrecadação desse imposto, na Agência de Fomento do Rio Grande do Norte S.A., em conta especial, mantida exclusivamente para os fins do incentivo financeiro de que trata este Regulamento”. RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto 13.723 de 24 de dezembro de 1997**. Aprova o regulamento do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial (PROADI). Natal: Governo do Rio Grande do Norte, [1997]. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152479>. Acesso em 06 jun. 2022.

²¹¹ A alteração gerou imediata insatisfação dos Municípios. Em notícia veiculada no site da Prefeitura de Mossoró o Secretário da Fazenda em 24 de agosto de 2019, o Secretário de Planejamento da época aponta uma estimativa de perda de arrecadação de R\$ 7.330.000,00 (sete milhões trezentos e trinta mil reais) em razão da alteração legal acima apontada. BARBALHO, Ana Cláudia. Em Natal, prefeitura de Mossoró apresenta estimativa de queda de até 25% no repasse com mudanças no PROEDI. **Prefeitura de Mossoró**. Mossoró, 24 set. 2019.

de incentivo fiscal, por meio da utilização da espécie de crédito presumido, com a substituição do PROADI pelo PROEDI passou a ser de 95%, conforme art. 2º inciso IV do Decreto Estadual Regulamentador nº 29.420²¹², de 27 de dezembro 2019.

Para que o PROEDI não causasse tanto impacto financeiro orçamentário aos municípios do Rio Grande do Norte, foi editada a Lei Estadual nº 10.641/2019, que alterou o art. 3ª Lei Estadual nº 8.2792/2006²¹³ que dispõe sobre o Fundo de Desenvolvimento Comercial e Industrial do Rio Grande do Norte (FDCI) para prever que parte dos recursos do FDCI seriam utilizados para compensação financeira dos municípios referente às perdas do PROEDI durante o exercício de 2020.

Contudo, a modificação prevê uma compensação temporária, ou seja, encerrado o pagamento das referidas rubricas é possível que os municípios voltem a sofrer com a perda de recursos. Para além da questão da dinâmica do PROADI e do PROEDI, o exemplo ilustrou que, do ponto de vista prático, os benefícios fiscais de ICMS podem impactar substancialmente a vida financeira e orçamentária dos municípios, o que evidencia a necessidade de que o gasto tributário seja realizado respeitando os limites constitucionais acima expostos.

Disponível em: <https://www.prefeiturademossoro.com.br/index.php/noticia/em-natal-prefeitura-de-mossoro-apresenta-estimativa-de-queda-de-ate-25-no-repasse-com-mudancas-no-proedi>. Acesso em: 22 out. 2021.

²¹² “Art. 2º Será concedido crédito presumido do ICMS ao estabelecimento industrial localizado no Rio Grande do Norte que atenda às condições e aos requisitos estabelecidos neste Decreto, nos seguintes percentuais, aplicados sobre o saldo devedor, apurado em cada período fiscal, como redutor do imposto de responsabilidade direta: I - 75% (setenta e cinco por cento) a 80% (oitenta por cento) do ICMS devido, para as empresas localizadas nos Municípios de Natal, Parnamirim, Macaíba, São Gonçalo do Amarante e Extremoz; II - 80% (oitenta por cento) a 85% (oitenta e cinco por cento) do ICMS devido, para as empresas localizadas no Município de Mossoró; III - 85% (oitenta e cinco por cento) a 90% (noventa por cento) do ICMS devido, para as empresas localizadas nos demais municípios; IV - 90% (noventa por cento) a 95% (noventa e cinco por cento) para as empresas: (...)”. RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto nº 29.420 de 27 de dezembro de 2019**, regulamenta a Lei nº 10.640, de 26 de dezembro de 2019, que institui o Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROEDI) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: https://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_recntes_detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=4443. Acesso em: 04 jun. 2022.

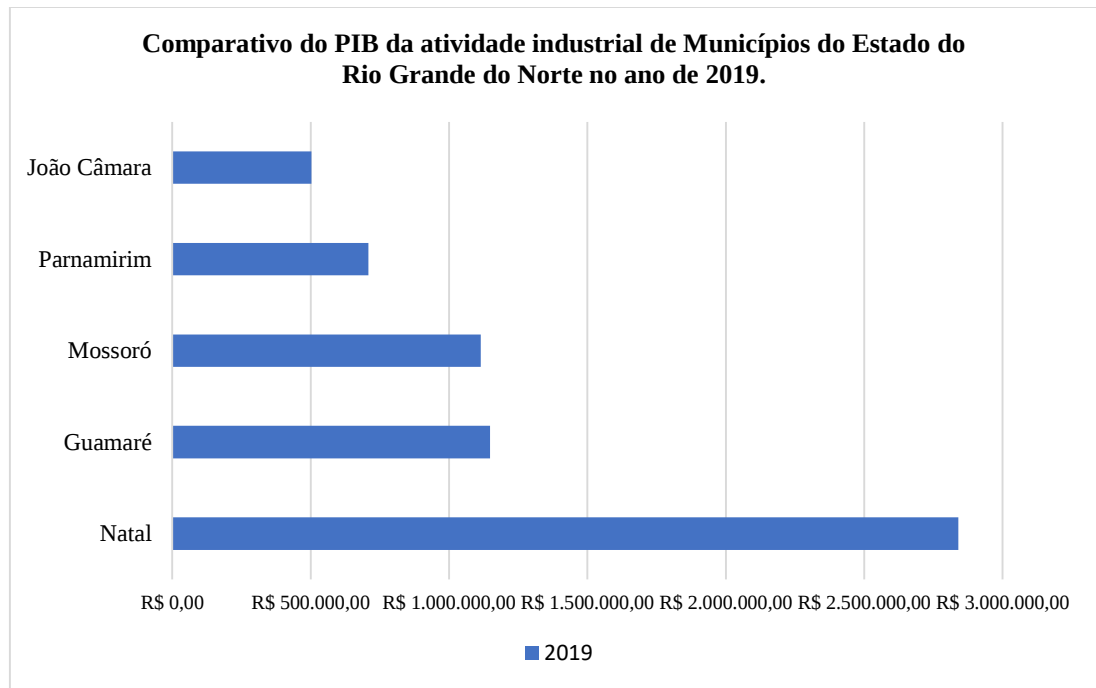
²¹³ “Art. 3º (...) V – realizar a suplementação financeira aos municípios deste Estado em virtude dos impactos econômicos e financeiros nos valores repassados a título de participação nas receitas do ICMS decorrentes da implementação do Programa Estadual de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial (PROEDI). (...) § 4º A suplementação financeira de que trata o inciso V deste artigo será de natureza transitória e distribuída de acordo com os Índices Percentuais relativos à distribuição da parcela do produto da arrecadação do ICMS aos municípios, que corresponderá a 50% (cinquenta por cento) do montante do imposto recolhido a título de ICMS de obrigação própria pelas empresas beneficiárias do PROEDI relativos aos períodos de apuração de 1º de agosto de 2019 a 31 de dezembro de 2020. § 5º A suplementação de que trata o § 4º deste artigo ocorrerá sem prejuízo do repasse da parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS, pertencente aos municípios, consoante estabelecido no art. 158, IV, da Constituição Federal. § 6º O repasse da suplementação de que trata o § 4º ocorrerá até o dia 20 de cada mês” (RIO GRANDE DO NORTE. **Lei nº 10.641 de 26 de dezembro de 2019**. Altera a Lei Estadual nº 8.792, de 10 de janeiro de 2006, que dispõe sobre o Fundo de Desenvolvimento Comercial e Industrial do Rio Grande do Norte (FDCI) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_recntes_detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=4440. Acesso em: 04 jun. 2022).

Seja no PROADI ou do seu substituto, o PROEDI, o critério espacial é um fator de elevada importância conforme apresentado anteriormente. Questões locacionais são aqueles que influenciam na alocação de uma empresa em determinado local, que podem ter natureza econômica ou não. A questão da localização é específica para cada tipo de empreendimento, não obstante as atividades industriais tendem a se orientar de acordo com a disponibilidade de recursos, tais como matérias-primas, água, energia e mão de obra. Há também fatores sociais, se por um lado algumas comunidades incentivam a instalação de empresas por meio de incentivos fiscais, cessão gratuita de terreno para instalação, entre outros, por outro lado existem comunidades que apresentam certa oposição às novas empresas, principalmente quando o desenvolvimento da atividade causa impacto ambiental de maior escala²¹⁴.

No caso do PROADI e do PROEDI, o fato de existir um maior incentivo às cidades localizadas no interior do estado cria um cenário em que, potencialmente, o incentivo tributário possa compensar a falta de outros elementos considerados na escolha da alocação de uma indústria. Como exemplo, pode-se mencionar a facilidade no escoamento da produção, que tende a ser mais facilitada nos grandes centros e suas regiões metropolitanas, dada a malha viária e a proximidade com os portos, uma vez que o RN dispõe apenas do Porto de Natal e o terminal salineiro de Areia Branca, e o Porto do Pecém, localizado no Ceará, estado que faz fronteira com o Rio Grande do Norte.

A diferenciação existente no PROADI (que restou ainda mais específica no PROEDI) quanto ao critério da localização, ao menos do ponto de vista teórico, mostra-se relevante da perspectiva da redução da desigualdade socioeconômica existente dentro do Estado do RN. O gráfico abaixo é um comparativo do PIB da indústria do RN no ano de 2019 conforme dados extraídos do IBGE:

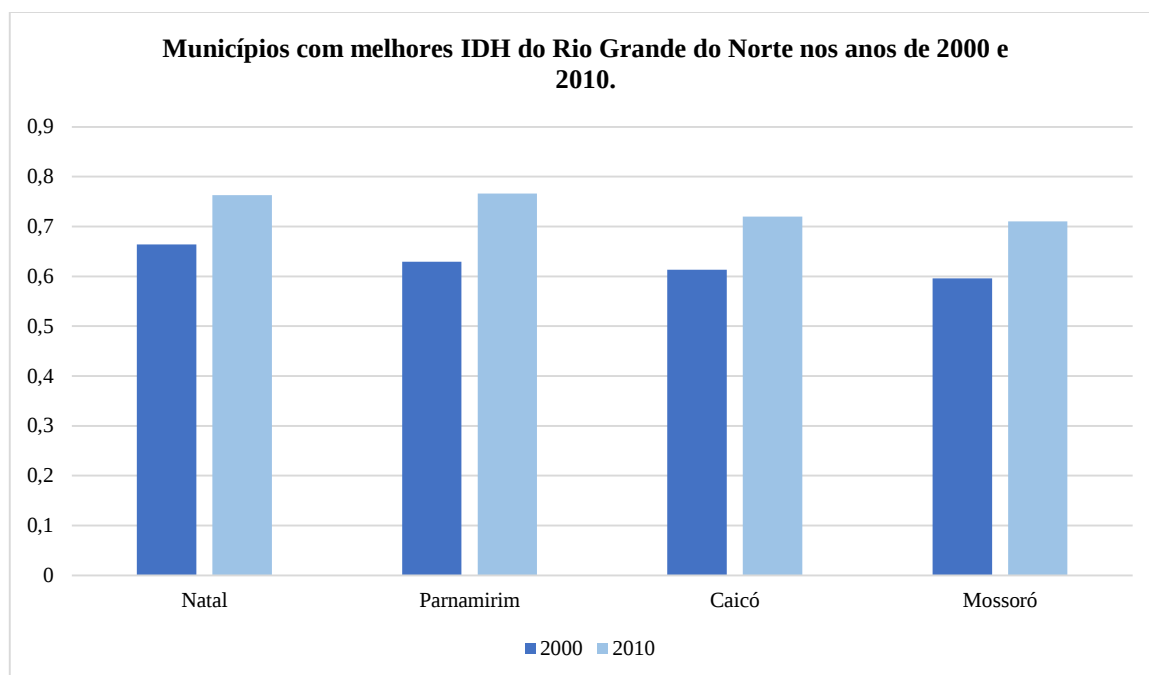
²¹⁴ FREITAS, Luiz Alberto Alencar de. Localização das indústrias do polo industrial de Manaus: uma análise dos fatores determinantes. 2012. 110 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012, p. 11-12.

Gráfico 8

Fonte: IBGE (2019).

Enquanto Natal ocupa o primeiro lugar, com um PIB da indústria de R\$ 2.840.308,52, Mossoró, que possui o terceiro maior PIB industrial, com R\$ 1.114.697,09, já apresenta uma diferença de mais de 50% em relação ao primeiro lugar. A disparidade apontada também existe, não na mesma proporção, entre o Município de Mossoró e João Câmara. Ademais, se avaliarmos as cidades com os quatro melhores IDH do Rio Grande do Norte, de acordo com o último Atlas do Desenvolvimento Humano, elaborado em 2010, e o penúltimo, dos anos 2000, é possível perceber certa semelhança, uma vez que Natal, Mossoró e Parnamirim figuram entre eles, vejamos no Gráfico 9, a seguir:

Gráfico 9



Fonte: Atlas do Desenvolvimento Humanos (2020).

Por outro lado, também se faz mister pontuar que o município de João Dias, que possuía o pior IDH em 2010²¹⁵, também apresentou o pior desempenho em atividade industrial em 2019, conforme dados coletados pelo IBGE²¹⁶. Nesse sentido, se o PROADI se revela como um incentivo tributário que tem como objetivo promover o desenvolvimento econômico do estado, é salutar a existência de um critério que considere as disparidades entre regiões com diferentes patamares de atividade econômica e industrial dentro do próprio RN.

Ultrapassados os aspectos formais e legais do PROADI passa-se à análise dos critérios de controle dos incentivos fiscais como um todo e do programa tema central do presente estudo.

4.2 SOBRE A NECESSIDADE DE CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO PROADI

Os capítulos anteriores trataram dos conceitos básicos relativos à tributação indutora e como tais mecanismos interagem como ferramenta de promoção do desenvolvimento

²¹⁵ ATLAS DO DESENVOLVIMENTO HUMANO NO BRASIL. **Ranking**. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/ranking>. Acesso em: 18 abr. 2022.

²¹⁶ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Produto Interno Bruto dos Municípios 2019**. Rio de Janeiro: IBGE. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rn/natal/pesquisa/38/47001?indicador=47007&tipo=ranking>. Acesso em: 18 abr. 2022.

econômico além dos seus respectivos contornos constitucionais. Também foi abordado o que é o PROADI e seu *modus operandi*, tendo como ponto de partida a legislação específica que trata sobre a matéria, bem como dados econômicos, estatísticos e revisão bibliográfica.

Foi igualmente abordado que a utilização da tributação com intuito de induzir comportamentos não é uma novidade no Brasil. O próprio PROADI é um incentivo que teve início no final da década de 90, ou seja, vigorou por mais de 10 anos. Os demais programas de desenvolvimento nos estados da Região Nordeste constantes do Quadro 1 também se coadunam com o raciocínio de que a desoneração fiscal vem sendo utilizada com certa constância. O uso de benefícios fiscais como política de desenvolvimento socioeconômico é recorrente nas esferas municipais, estaduais e federal, restando a dúvida e necessidade de verificar a idoneidade de tais estímulos fiscais e o respeito aos limites constitucionais da extrafiscalidade. O discurso político que justifica a implementação é comumente pautado no impulsionamento do crescimento econômico, beneficiando grupos específicos de contribuintes²¹⁷. Contudo, permanece o questionamento: se, na prática, a premissa do desenvolvimento econômico revela-se verdadeira.

Passa-se à análise de instrumentos de investigação e controle da tributação indutora. Mas, primeiramente, faz-se necessário explicar a importância de tal abordagem. O regime jurídico dos tributos, em geral, também é aplicável aos incentivos fiscais; contudo, os questionamentos levantados quanto ao controle daqueles não coincide com os tratados na discussão da incidência tributária comum. Em regra, na seara tributária, debate-se o respeito aos direitos individuais do contribuinte, tais como a proporcionalidade, justiça fiscal, forma ou momento da introdução da exação no ordenamento jurídico. Em sentido oposto, no tocante aos incentivos fiscais, outros pontos merecem ser debatidos como a concessão de privilégios sem fundamento ou um dispêndio de recursos públicos sem se coadunar com a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal²¹⁸.

Um dos maiores gargalos que existe em relação ao emprego de mecanismos de tributação indutora versa sobre o controle e a fiscalização. Antes entrar na conceituação de controle e de qual forma será abordado neste trabalho é válido mencionar que este estudo teve restrições quanto ao acesso de dados e que, conforme citado anteriormente, não é uma realidade

²¹⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39-40.

²¹⁸ GUERRERA, Gabriel Ubrick. **Governança em incentivos fiscais: uma proposta para o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco**. 2021. 173 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2021, p. 71.

exclusiva desta pesquisa, ou seja, dados de natureza pública não são fornecidos para pesquisa acadêmica, o que por si só é um indicativo alarmante.

Em uma perspectiva moderna, o controle em países latinos, como é o caso do Brasil, tem como pilares a prevenção, orientação e correção. Desse modo, o controle aproxima-se de uma visão gerencial em que além da formalidade há uma legítima preocupação com a eficiência. Se a transparência não é um pilar fundamental, os problemas e falhas se tornam de difícil detecção, prejudicando o desenvolvimento da prevenção, orientação e correção. Insiste-se em dizer que cada um real gasto com uma política pública ineficiente, seja ela tributária ou não, é um real que deixou de ser gasto em consonância com a Constituição e um recurso escasso que não foi utilizado de modo a promover ganhos de bem-estar para a sociedade.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) define controle como mecanismos que possibilitam assegurar eficácia e eficiência das atividades, a confiança das informações elaboradas e ainda a conformidade da atuação com as leis e regulamentos²¹⁹. No mesmo sentido, Bento José Bugarin conceitua controle como “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre os atos praticados por outro, de forma a verificar-lhes a legalidade e o mérito e assegurar a consecução dos interesses coletivos”²²⁰.

O controle da Administração Pública e dos incentivos fiscais enquanto recursos públicos envolve uma variação de classificação, conforme os critérios adotados. Segundo o critério do Poder que o exerce, o controle divide-se em: a) controle administrativo ou executivo, exercido pelo Poder Executivo em relação aos seus próprios atos; b) controle legislativo, exercido pelo Poder Legislativo e seus órgãos; c) controle judicial, exercido pelo Poder Judiciário²²¹. Outra classificação digna de nota tem como critério o momento em que é exercido o controle, podendo ser: a) prévio; b) concomitante; c) subsequente. Ou seja, antes, durante ou após a consumação do ato. Há ainda a classificação que tem como elemento norteador o órgão controlador e sua posição em relação a quem sofre o controle. Nesse sentido, a classificação adotada distingue o controle em: a) controle interno, quando é exercido pela própria

²¹⁹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **La modernization du secteur public**: modernizer la responsabilité et le contrôle. L’Observateur: Synthèses OCDE. p. 01-08. jul. 2005.

²²⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Controle das finanças públicas – uma visão geral. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 59, p. 12, 1994.

²²¹ Para saber mais sobre o controle jurídicos dos incentivos fiscais recomenda-se a leitura do capítulo IV da Obra “O Averso do Tributo” (CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. São Paulo: Almedina, 2016.).

Administração Pública; b) controle externo, exercido pelo Poder Legislativo sobre os demais poderes e órgão, com o auxílio do Tribunal de Contas²²².

O presente trabalho reconheça a relevância e importância do estudo do controle dos incentivos fiscais sob diversas óticas, classificações e modelos. Não obstante, em razão de uma escolha de recorte metodológico, abordará o controle interno, por entender que, no caso do PROADI, a existência ou não de tal forma de fiscalização é um ponto de relevância para responder ao questionamento de eficiência desse na promoção do desenvolvimento econômico, uma vez que não é possível afirmar que um incentivo fiscal é eficiente sem que ele possua um sistema de autocontenção como parâmetros definidos que permita que a Administração Pública e a sociedade como um todo possam verificar o seu funcionamento.

Busca-se, então, analisar aspectos formais relacionados ao controle dos incentivos fiscais e à constatação da sua presença ou não em relação ao PROADI, bem como levantar debates de parâmetros de investigação e propositura de mecanismos de aprimoramento das ferramentas de controle que já existem no tocante ao PROADI. Em síntese, propõe-se os seguintes questionamentos: é possível avaliar se um tributo regulatório é apto a gerar os objetivos a que se propõe? Quais seriam os meios para realizar tal avaliação?²²³

A relevância dessa discussão reside no fato de que é esperado que os incentivos fiscais atinjam os objetivos para os quais foram criados. A receita pública potencial, que deixou de ser auferida, poderia ser utilizada com os mais diversos fins, inclusive com outras formas de políticas públicas voltadas para o mesmo objetivo. Também, é imprescindível considerar que é o controle que permite que a sociedade faça suas escolhas. Se não há parâmetros para saber como o recurso público é aplicado e quais resultados ele dá, o estado está dando um “cheque em branco” para particulares e violando a isonomia, que é um princípio basilar do Direito Tributário. A concepção de um Estado Democrático de Direito não legitima um cenário no qual o uso de dinheiro público não possa ser passível de controle.

No aspecto formal, o art. 150, § 6º da Constituição de 1988 prevê a necessidade de lei específica para concessão de incentivos fiscais. A exigência mencionada tenta evitar que o gasto tributário passe despercebido na discussão legislativa. Essa condição de legalidade e pertinência

²²² CONTI, J. M.; CARVALHO, A. C. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal. **Direito Público**, [S. l.], v. 8, n. 37, p. 203, 2012. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1845>. Acesso em: 07 maio 2022.

²²³ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito**: uma investigação crítica. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 161.

temática é preenchida pelo PROADI, uma vez que sua lei de criação, a Lei nº 7.075/97, trata apenas do programa de incentivo fiscal em questão.

Além disso, uma segunda limitação formal é a previsão do art. 165, § 6º e 47, da CF/88 e do art. 4º, que determina que o projeto da LOA e as Metas Fiscais da LDO devem conter um demonstrativo regionalizado dos efeitos das renúncias de receitas. O art. 113 do ADCT determina a necessidade de que proposições de lei que impliquem renúncia de receita devem acompanhar estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. Fala-se ainda que o art. 14 da LRF estipula que deve haver a comprovação de que a renúncia da receita não vai comprometer o equilíbrio fiscal.

Autores defendem que as limitações formais decorrentes dos comandos normativos acima apontados são de baixa efetividade, pois limitam-se apenas a um monitoramento sistêmico do orçamento relacionado aos benefícios fiscais sem a profundidade necessária que a temática requer. Cita-se, por exemplo, que tal monitoramento é realizado basicamente pela Receita Federal do Brasil (RFB) em relação às espécies tributárias de competência da União, restando um vácuo de atuação no tocante àquelas de competência dos estados e município²²⁴. O Decreto Federal nº 9.588 de 2018 criou o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União (CMAS) que posteriormente foi substituído pelo Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União (CMAPP) nos termos do Decreto nº 9.834/19. Ambos têm caráter consultivo e o fim de avaliar políticas públicas financiadas por subsídios federais²²⁵, mas representam uma tentativa válida de se exercer controle, ainda que incipiente, tanto por ser recente quanto pelo fato de ser apenas uma consulta.

Para que se fale em *controle* é necessário que estejam estabelecidos: a) agentes competentes; b) parâmetros; c) instrumentos. Por um lado, não é possível mensurar eficiência sem o estabelecimento de referenciais, ao mesmo tempo que é imprescindível à atribuição do poder o dever de realizar o controle, conferindo-lhe poderes para tais²²⁶. Cumpre ressaltar que tais exigências devem ser cumulativas, pois apenas são capazes de atingir a sua finalidade se desenvolvidas em conjunto.

Na tentativa de estabelecer parâmetros de controle e avaliar a estrutura de governança de renúncias tributárias, o Acórdão nº 1.205/2014 do Tribunal de Contas da União (TCU) fez

²²⁴ PACHECO, C. Os Benefícios Fiscais. **Atâtôt - Revista Interdisciplinar de Direitos Humanos da UEG**, Goiás, v. 1, n. 1, p. 176, 30 jun. 2020.

²²⁵ TAMANINI, Tarcísio Milhomem. Mecanismo legais de controle sobre incentivos fiscais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 45, p. 464-465, 2020.

²²⁶ GUERRERA, Gabriel Ubrick. Governança em incentivos fiscais: uma proposta para o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco. 2021. 173 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2021, p. 72.

as seguintes recomendações em relação aos gastos tributários na órbita federal, mas que se acredita ser um parâmetro válido para os estados e municípios, quais sejam:

[...] 9.2.1. criar mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com o fim de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem e a pertinência de atribuir o papel de supervisão desses gastos tributários a algum órgão do Poder Executivo; 9.2.2. orientar os ministérios setoriais responsáveis pela gestão de ações governamentais financiadas por renúncias tributárias quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações; 9.3. recomendar ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que, em atendimento ao princípio da transparência, discrimine os itens que compõem o campo “outras fontes” nas tabelas do anexo de programas temáticos do Plano Plurianual, quando de sua revisão ou quando da elaboração do próximo plano, e que inclua os montantes relativos às renúncias tributárias associadas aos referidos programas temáticos; 9.4. recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda que divulgue em seu sítio na internet os cadernos metodológicos que explicitam a forma de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários e, também, os pressupostos utilizados para enquadramento da desoneração como gasto tributário, com o fim de conferir transparência à metodologia de cálculo das previsões de renúncias tributárias constantes desse demonstrativo; 9.5. recomendar ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, ao Ministério da Integração Nacional, ao Ministério da Saúde, ao Ministério de Minas e Energia, ao Ministério da Previdência Social, ao Ministério da Cultura, ao Ministério da Educação, ao Ministério das Comunicações, ao Ministério do Trabalho e Emprego e ao Ministério do Esporte que adotem, no prazo de 180 dias, providências para: 9.5.1. verificar a pertinência de regulamentar a gestão das ações governamentais financiadas por renúncias tributárias sob sua responsabilidade, considerando as atividades a serem desenvolvidas, inclusive procedimentos de controle e de avaliação; 9.5.2. definir objetivos, indicadores e metas para essas ações, de forma a possibilitar a avaliação dos resultados alcançados por tais políticas, em atenção ao princípio da eficiência insculpido no art. 37 da Constituição Federal; 9.6. encaminhar cópia deste acórdão, acompanhado do relatório e voto, bem como das peças 192 a 203, à Secretaria-Geral de Controle Externo deste Tribunal, com o objetivo de orientar as unidades técnicas relacionadas nas referidas peças para que, no prazo de 90 dias: 9.6.1. apresentem à Secretaria de Apoio à Gestão do Controle Externo estratégia de sistematização da captura e análise das informações relacionadas às respectivas renúncias tributárias no âmbito das contas ordinárias, em articulação com o órgão de controle interno do Poder Executivo; 9.6.2. incluam no seu planejamento a fiscalização das políticas públicas baseadas em renúncias tributárias, utilizando como insumo as informações relacionadas pela Semag nas peças acima referidas e a metodologia de análise de riscos por macroprocessos utilizada pela SecexDesen no TC 015.436/2013-6 (Acórdão no 3.695/2013-TCU-Plenário); [...].²²⁷

Depreende-se da análise do TCU que o controle dos incentivos fiscais vai ou deveria ir muito além de uma simples conformidade formal ou de previsão de impacto orçamentário. Em análise ao PROADI, é perceptível que seus mecanismos de controle são praticamente inexistentes.

²²⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão nº 1205/2014**. Relator: Min. Raimundo Carreiro. Brasília, DF, [2014].

O art. 10 da Lei nº 7.075/97 prevê que o descumprimento de qualquer obrigação do contrato de mútuo ou tributária é razão para exclusão do PROADI. Atribui ainda a responsabilidade da SET de notificar beneficiárias que descumpram obrigações tributárias e a SEDEC de realizar o mesmo em relação às obrigações contratuais. Frustradas tais notificações, o caso é submetido ao CDE que irá deliberar sobre a exclusão da inadimplente do programa.

Acredita-se, porém, que deveria existir um cronograma com periodicidade não superior a 6 meses, incluindo visita *in loco* com o intuito exercer um papel de fiscalização e que poderia ser atribuída tal incumbência à SEDEC. Com os resultados das referidas verificações, sugere-se a produção de um relatório anual a ser divulgado em site oficial do Estado do Rio Grande do Norte.

Atualmente, os parâmetros de controle à permanência estabelecidos em lei se resumem à adimplência de obrigações contratuais e tributárias. No tocante a esse ponto, a primeira observação é que, dada a falta de transparência das secretarias envolvidas, não foi possível verificar sequer quais empresas estão inseridas no PROADI, tampouco se esse controle é realmente realizado na prática.

Outro ponto digno de crítica é que o art. 3º, § 3º da lei nº 7.075/1997 prevê a necessidade de apresentação de um projeto de viabilidade econômica para concessão e renovação da participação da beneficiária no PROADI. Indaga-se: qual seria o parâmetro para considerar algo como viável economicamente ou não? Ressalta-se que a abordagem é de recursos públicos, de modo que a viabilidade deveria atingir muito mais do que apenas o econômico, principalmente se o objetivo do programa for promover desenvolvimento socio regional.

Por tal razão, propõe-se um modelo em que se definam indicadores, objetivos e metas para se auferir o patamar de desenvolvimento socio regional gerado ou não com a concessão do incentivo fiscal compatível com o art. 37 da CF/88. Desse modo, o estabelecimento dos parâmetros seria prévio e a renovação e permanência no programa estaria vinculada ao atendimento daqueles. A título sugestivo, pode-se mencionar como objetivos concretos a implementação de projetos e melhorias do grau de escolaridade dos trabalhadores das indústrias envolvidas, o desenvolvimento de pesquisa científica com a finalidade de desenvolvimento sustentável, utilizando-se de recursos naturais abundantes da região e a utilização de mão de obra proveniente da região da instalação, o que poderia acontecer inclusive em parceria com os municípios, que poderiam assumir a responsabilidade de criar e gerir um cadastro de trabalhadores interessados e oferecer cursos profissionalizantes. Dessa maneira, tais exigências não poderiam ser diferentes, pois qual o sentido de o Poder Público assumir o risco de desonerar

uma empresa que não se mostre minimamente capaz de desenvolver o objetivo perquirido, uma vez que apenas o montante investido não é por si só um elemento que demonstre de forma cabal de que irá promover desenvolvimento econômico.

Nos moldes atuais, os instrumentos de controle previstos em lei no caso de PROADI são escassos, bem como não é possível verificar a existência de parâmetros e metas objetivas, tampouco de maiores penalidades, pois, nos termos da lei nº 7.075/1997, essas se resumem (salvo raras exceções apontadas ao longo deste estudo) à exclusão do programa²²⁸. Outrossim, embora exista uma atribuição de controle para a SET e SEDEC, essas competências não são definidas de forma detalhada²²⁹.

Espera-se que a concessão de tributos seja balizada por uma preocupação com objetivos, consequências e parâmetros predeterminados e um controle concreto quanto a sua eficiência. Conforme análise do TCU nos autos do processo nº 018.259/2013-8, as normas concessivas de incentivos fiscais, na esfera federal, em sua maioria não estabelecem instrumentos de controle acima apontados, bem como a transparência que a utilização de recursos públicos necessita. O TCU chegou à conclusão de que, após a concessão dos incentivos fiscais, a União não realiza qualquer controle ou avaliação, verificando que a renúncia fiscal está ou não alcançando os propósitos que justificaram a sua criação²³⁰.

No caso do PROADI, ainda há um agravante, uma vez que não só não é realizada essa investigação como também o programa foi substituído pelo PROEDI que, conforme dito anteriormente, aumentou consideravelmente a margem de incentivos fiscais, afetando até mesmo os repasses obrigatórios dos municípios, mas que replica um modelo de controle praticamente idêntico ao do PROADI, sem maiores preocupações com o controle da desoneração fiscal.

Nesse sentido, o PROADI revela-se como um incentivo fiscal com falha crítica quanto ao controle e transparência, algo que não se coaduna com a governança fiscal, tampouco com a utilização de recursos públicos dentro de um estado democrático de direito. O controle e a transparência são elementos indispensáveis para que uma sociedade possa escolher como os recursos escassos serão utilizados.

²²⁸ A título sugestivo, a penalidade de devolução dos recursos aplicável em caso de não cumprimento do tempo de instalação também poderia ser estendida para outras formas de descumprimento de encargos e objetivos.

²²⁹ Por exemplo, as obrigações tributárias também estão previstas no contrato de concessão do incentivo fiscal então seu descumprimento não deixa de ser um inadimplemento contratual, de forma a gerar confusão entre os agentes competentes pelo controle.

²³⁰ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito**: uma investigação crítica. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 183 a 184.

5 CONCLUSÕES

A concretização da CF/88 e da sua ordem econômica dependem de uma preocupação constante do Estado Brasileiro em superar o subdesenvolvimento histórico e promover a redução das desigualdades sociorregionais, assegurando a todos um mínimo existencial de acordo com a justiça social, o que não se revela como uma tarefa fácil, mas que deve ser buscada. Ademais, ressalta-se que este estudo adotou uma abordagem teórica que não reconhece o subdesenvolvimento como uma etapa o desenvolvimento, mas sim uma condição dos países periféricos e pobres. Também acredita que a solução para superar o subdesenvolvimento deve partir de processos e instrumentos que considerem a formação histórico-cultural local e não a reprodução de modelos estrangeiros. Quando a sociedade tem consciência sobre qual tipo de desenvolvimento busca, os meios para atingi-la passam a ter um parâmetro pré-estabelecido de eficiência.

A tributação, além de ser a principal fonte de sustento do Estado, também vem sendo utilizada como um meio de intervenção econômica para promover o incentivo ou desincentivo a determinadas condutas. Ou seja, embora a tributação seja uma constante, nem sempre ela é cobrada da mesma forma em relação a todos os contribuintes. Não raro, para promover estímulos de comportamentos, que podem ser os mais diversos, entre eles a promoção do desenvolvimento, o Estado faz uso de políticas extrafiscais que utilizam desoneração fiscal. Para não ser um instrumento de instituição de privilégios fiscais, o que seria contrário ao princípio da isonomia, os incentivos fiscais, além de cumprir os requisitos legais para sua instituição, conforme apresentados ao longo deste trabalho, também devem promover a transparência. A sociedade como um todo tem o direito de saber em quais condições está se dando um tratamento tributário diferenciado e se a razão que justificou a sua instituição na prática está sendo cumprida.

A pesquisa buscou identificar se o PROADI é um meio eficiente de tributação indutora, considerando os mecanismos legais na respectiva lei de criação, de forma a reduzir as desigualdades econômicas no Rio Grande do Norte. Essa preocupação torna-se ainda mais relevante visto que o PROADI se utiliza de um sistema de crédito presumido em relação ao ICMS, um imposto que, a princípio, tem natureza arrecadatória e é a maior fonte de arrecadação dos estados e para os municípios, tendo em vista o repasse obrigatório de receitas.

O PROADI tem previsão de mecanismos que consideram a diferença da industrialização e desenvolvimento entre a capital do Rio Grande do Norte e o interior. Ou seja, existe a preocupação com a redução da desigualdade intrarregional. Considera-se tal preceito

como um aspecto positivo do programa em questão, pois, conforme abordado no item 4.1, as condições socioeconômicas entre a capital e sua zona metropolitana e demais municípios do estado é dispare, o que justifica tratamento tributário diferenciado. Contudo, não são publicados dados capazes de aferir se essa diferença de maior desoneração fiscal para indústrias localizadas no interior é o suficiente para que haja a instalação de tais empreendimentos no interior, visto que outros aspectos também são considerados quanto à instalação de um empreendimento em determinado local, tais como: custo de logística de transporte, mercado consumidor e disposição de matéria prima.

A estipulação de um período mínimo de permanência de 20% da beneficiária do PROADI no Estado do Rio Grande do Norte, a contar do término do gozo de fruição do incentivo, sob pena de ter de restituir os cofres públicos o que recebeu de incentivo fiscal também conclui-se como uma contrapartida importante tanto para garantir a continuidade do processo de desenvolvimento do local de instalação quanto como um meio de minimização dos efeitos da guerra fiscal, uma vez que as empresas poderiam ficar migrando entre estados em busca daquele que fosse capaz de oferecer uma maior desoneração fiscal, gerando e/ ou ampliando a competição dos entes federativos. Considerando que a maior parte das indústrias do RN são micro ou de pequeno porte, conforme detalhado ao longo do capítulo 4, a alteração do PROADI permitir que empreendimentos de menor porte pudessem ser beneficiários, sob a ótica da presente pesquisa, foi uma modificação benéfica, posto que o incentivo fiscal pode ser um elemento de sobrevivência e impulsionador de crescimento, possibilitando o aumento da empregabilidade.

Foi possível constatar que o PROADI está inserido em um contexto no qual outros estados vizinhos também possuem mecanismos de tributação indutora, *a priori*, com mesmo objetivo, de modo que, se o PROADI fosse extinto, poderia ocorrer uma fuga de investimentos. Entretanto, não foi possível verificar a existência de previsão de parâmetros e metas para avaliar resultados práticos do PROADI. Igualmente, não são divulgados dados que permitam investigar como se dá, na prática, a evolução do programa. Além disso, o PROADI é um programa com características que consideram as peculiaridades regionais, o que provavelmente não seria levado em consideração em programas dentro de uma dinâmica nacional por exemplo.

A falta dos elementos mencionados acima torna-se ainda mais preocupante, porque o PROADI foi substituído em 2019 pelo PROEDI e passou a ser de até 95% a desoneração fiscal

conforme art. 2º inciso IV do Decreto Estadual Regulamentador nº 29.420²³¹, de 27 de dezembro 2019.

Nesse sentido, constata-se como digna de crítica uma ampliação de um programa de incentivo fiscal sem que a sociedade tenha tido a possibilidade de averiguar como o anterior se comportou na prática, quais benefícios sociais foram de fato proporcionados e se há justificativa para uma majoração atingindo até mesmo a parte do repasse obrigatório aos municípios. Reitera-se que, se existiram estudos acerca da criação do PROEDI, não foi possível averiguar a sua divulgação e tampouco seu acesso, pecando o Estado mais uma vez pela falta de transparência. O sistema de controle interno relacionado ao PROADI resume-se, basicamente, a verificar o descumprimento de obrigações tributárias e contratuais sem que haja uma maior delimitação de competências e instrumentos de responsabilização, já que as punições são, em regra, a exclusão do programa e, no caso de não permanência do tempo previsto, a devolução aos cofres públicos do que se recebeu a título de incentivo fiscal.

Cabe destacar, também, que não há dados suficientes para concluir se o PROADI é um incentivo fiscal eficiente e promove um desenvolvimento com redução de desigualdades socio-regionais. Porém, diante das falhas apontadas ao longo do presente trabalho, sugere-se criar competências, parâmetros e atribuições a um órgão especializado para controle interno.

²³¹ “Art. 2º Será concedido crédito presumido do ICMS ao estabelecimento industrial localizado no Rio Grande do Norte que atenda às condições e aos requisitos estabelecidos neste Decreto, nos seguintes percentuais, aplicados sobre o saldo devedor, apurado em cada período fiscal, como redutor do imposto de responsabilidade direta: I - 75% (setenta e cinco por cento) a 80% (oitenta por cento) do ICMS devido, para as empresas localizadas nos Municípios de Natal, Parnamirim, Macaíba, São Gonçalo do Amarante e Extremoz; II - 80% (oitenta por cento) a 85% (oitenta e cinco por cento) do ICMS devido, para as empresas localizadas no Município de Mossoró; III - 85% (oitenta e cinco por cento) a 90% (noventa por cento) do ICMS devido, para as empresas localizadas nos demais municípios; IV - 90% (noventa por cento) a 95% (noventa e cinco por cento) para as empresas: (...)”. RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto nº 29.420 de 27 de dezembro de 2019**, regulamenta a Lei nº 10.640, de 26 de dezembro de 2019, que institui o Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROEDI) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: https://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_recetes_detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=4443. Acesso em: 04 jun. 2022.

REFERÊNCIAS

- ADAMS, Charles. **For good and evil**: the impacts of taxes in the course of civilization. 2. ed. Lanham, Maryland: Madison Books, 2001.
- ALMEIDA, J. E; ARAÚJO, J. B. Um modelo exaurido: a experiência da SUDENE. **Teoria e Evidência Econômica**, Passo Fundo, v. 12, n. 23, p. 97-128, nov. 2004.
- ALMEIDA, Rogério Cannizzaro. **Incentivos fiscais e extrafiscalidade**: intervenção estatal em busca de desenvolvimento econômico e a guerra fiscal entre os estados. 2010. 241 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.
- ALTAMIRO, Alejandro. El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario. *In*: Tributação e meio ambiente. v. 2. Curitiba: Juruá, 2002 *apud* MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2004.
- AQUINO, Laura Christina Mello de. **Sudene**: a utopia de Celso Furtado. 186 f. 2004. Tese (Doutorado em História) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.
- ARNDT, Heinz Wolfgang. **Economic development**. Chicago: The University of Chicago Press, 1981.
- ATALIBA, Geraldo. **ICMS**. Incorporação ao ativo – empresa que loca, oferece em “*leasing*” seus produtos – descabimento do ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 52, p. 78, abr./jun. 1990.
- ATLAS DO DESENVOLVIMENTO HUMANO NO BRASIL. **Ranking**. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/ranking>. Acesso em: 18 abr. 2022.
- AZEVEDO, Francisco Fransualdo. Reestruturação produtiva no Rio Grande do Norte. **Mercator - Revista de Geografia da UFC**, Fortaleza, v. 12, n. 2, p. 113-132, set. 2013.
- BACHA, Edmar I. Plano Real: uma segunda avaliação. *In*: INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **O Plano Real e outras experiências internacionais de estabilização**. Brasília: IPEA/CEPAL, 1997, p. 177-204.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BARBALHO, Ana Cláudia. Em Natal, prefeitura de Mossoró apresenta estimativa de queda de até 25% no repasse com mudanças no PROEDI. **Prefeitura de Mossoró**. Mossoró, 24 set. 2019. Disponível em: <https://www.prefeiturademossoro.com.br/index.php/noticia/em-natal-prefeitura-de-mossoro-apresenta-estimativa-de-queda-de-ate-25-no-repasse-com-mudancas-no-proedi>. Acesso em: 22 out. 2021.

BATALHA, Ricardo Soneghet. **Incentivos fiscais e financeiros-fiscais**: uma análise jurídica sob a ótica do desenvolvimento regional o caso FUNDAP (Brasil 1988-2005). 139 f. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Campos, Rio de Janeiro, 2005.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e dignidade da pessoa humana. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v. 102, p. 457-467, 2007. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67764>. Acesso em: 29 ago. 2021.

BERCOVICI, Gilberto. O ainda indispensável direito econômico. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de (orgs.) **Direitos humanos, democracia e república**: homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 503-519.

BEREJO, Álvaro. Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios em la Constitución. In: CENTRO DE ESTUDOS CONSTITUCIONALES. **Estudios sobre el proyecto de constitución**. Madrid: [Centro de Estudios Constitucionales], 1978.

BIELSCHOWSKY, Ricardo. Cinquenta anos de pensamento na CEPAL: uma resenha. In: BIELSCHOWSKY, Ricardo (org.). **Cinquenta anos de pensamento na CEPAL**. Rio de Janeiro: Record, 2000, p. 13-68.

BÖHM, Lucie. **Bai Zwekproblem in der Bcsteuenmg**. Breslau: Anton Schreiber, 1932.

BONFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 103, p. 33-48, 1971. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281>. Acesso em: 04 jun. 2022.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Nacional Constituinte, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 29 ago. 2021.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [1946]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 29 ago. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 106, de 7 de maio de 2020**. Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública

nacional decorrente de pandemia. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm. Acesso em: 04 jun. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [1965]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc35.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 35, de 20 de dezembro de 2001. Dá nova redação ao art. 53 de Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2001]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc35.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1975]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm#:~:text=Art.,Distrito%20Federal%2C%20segundo%20esta%20Lei. Acesso em: 04 jun 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 04 jun 2022.

BRASIL. Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Lei/L11096.htm. Acesso em: 04 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 3.692, de 15 de dezembro de 1959**. Institui a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [1959]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/13692.htm. Acesso em: 04 jun 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.397, de 11 de outubro de 1985**. Altera o § 4º do art. 12 do Decreto-lei nº 236, de 28 de fevereiro de 1967, que complementou e modificou a Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962. Brasília, DF: Presidência da República, [1984]. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao//7.075.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2020.

BRASIL. **Lei nº 6.968 de 30 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao//6.968.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm. Acesso em: 04 jun 2022.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) – Ipeadata. **Dívida externa bruta**. Brasília, [c2022]. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br>. Acesso em: 06 abr. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Conceito de gasto tributário**. [S. l.], [c2022]. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario>. Acesso em: 01 out. 2021.

BRASIL. Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). Grupo de Programação e Controle (PCON). **Posição dos projetos aprovados** — industriais: situação até 1980. Recife, 1981.

BRASIL. Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). Grupo de Programação e Controle (PCON). **Posição dos projetos aprovados** — agropecuários: situação em 1980. Recife, 1981.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). Ação direta de inconstitucionalidade nº 5.053/DF. Direito tributário. Direito constitucional. Contribuição social devida pelos empregadores sobre os depósitos do FGTS em caso de despedida sem justa causa. lei federal. Agravo regimental em ação direta de inconstitucionalidade. superveniência de nova lei extinguindo a contribuição referida. perda de objeto. desprovimento do agravo regimental. Requerentes: Confederação Nacional da Indústria. Interessados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Roberto Barroso, **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 21 jul. 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur437520/false>. Acesso em: 27 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.936-MC/PR**. Relator: Min. Gilmar Mendes, Brasília, DF, 19 jul. 2007. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=493838>. Acesso em: 04 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade no 6.357. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 29 mar. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-6357-alexandre-lei-responsabilidade.pdf>. Acesso em: 30 out. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão nº 1205/2014**. Relator: Min. Raimundo Carreiro. Brasília, DF, [2014].

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Controle das finanças públicas – uma visão geral. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 59, p. 12, 1994.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Em busca do desenvolvimento perdido**: um projeto novo-desenvolvimentista para o Brasil. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2018.

CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e estado de exceção**: aspectos do pensamento de Celso Furtado. Fortaleza: [s. n.], 2011. Disponível em: <http://www.centrocelsofurtado.org.br/arquivos/image/201109301439270.M%C3%81RIO%20ANDR%C3%89%20MACHADO%20CABRAL%20-%20Monografia.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2022.

CALIENDO, Paulo. A extrafiscalidade como instrumento de implementação dos direitos fundamentais sociais no Brasil. **Revista Jurídica do Cesuca**, Cachoeirinha, v. 2, n. 4, p. 61-86, jul./dez. 2014.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 110-111.

CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

Carvalho, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM**. 1981. 437 f. Tese (Livre docência em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.

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

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL). **Panorama Social de América latina y el Caribe en 2008**. Santiago de Chile: CEPAL, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

CONTI, J. M.; CARVALHO, A. C. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal. **Direito Público**, [S. l.], v. 8, n. 37, 2012. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1845>. Acesso em: 07 maio 2022.

CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1964.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. São Paulo: Almedina, 2016.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moares. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. 2011. 223 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

DEFESA dissertação mestrado UFPE Diogo Hiluey e Clara Vasconcelos, [S. l.: s. n.], 26 jun. 2020. 1 vídeo (3 h 34 min.). Publicado pelo canal Secretaria da Faculdade de Direito do Recife - CCJ/UFPE. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=3zIFlQSi3sQ>. Acesso em: 04 jun. 2022.

DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 5. ed.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame de tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução de desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

FREITAS, Luiz Alberto Alencar de. **Localização das indústrias do polo industrial de Manaus: uma análise dos fatores determinantes**. 2012. 110 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012.

FURTADO, Celso. A Operação Nordeste. In: D'AGUIAR, Rosa Freire (org.). **Essencial Celso Furtado**. São Paulo: Companhia das Letras, 2013.

FURTADO, Celso. **Desenvolvimento e subdesenvolvimento**. Rio de Janeiro: Contraponto, 2009.

FURTADO, Celso. **Dialética do Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: fundo de cultura, 1964.

FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 32. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2003.

FURTADO, Celso. O subdesenvolvimento revisitado. **Economia e Sociedade**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 05-19, ago. 1992.

GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. Núcleo de Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 25-26, p. 101-119, jul./dez. 1983.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos fiscais: uma perspectiva da análise econômica do direito. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 79-102, 2013.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GUERRERA, Gabriel Ubrick. **Governança em incentivos fiscais**: uma proposta para o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco. 2021. 173 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2021.

GUIMARÃES, Juarez. A trajetória intelectual de Celso Furtado. In: TAVARES, Maria da Conceição (org.). **Celso Furtado e o Brasil**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2000, p. 15-32.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes. New York; London: W. M. Norton, 1999.

HUMBOLDT, Wilhelm von. Ideen zu einen Versuch, die Gränzen der Wirksamkeit des Staats zu bestimmen. In: HUMBOLDT, Wilhelm von. **Gesammelte Werke**. Bd. VII. Berlin: B. Behr's Verlag, 1903.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Produto Interno Bruto dos Municípios 2019**. Rio de Janeiro: IBGE. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rn/natal/pesquisa/38/47001?indicador=47007&tipo=ranking>. Acesso em: 18 abr. 2022.

LAPATZA, Ferreiro. **Derecho financeiro**, v. 1, n. 24. Madri: Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004.

LIMA, Ana Carolina da Cruz; LIMA, João Policarpo Rodrigues. Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “guerra fiscal”. **Eco. Soc.**, Campinas, v. 19, n. 3, dez. 2010.

LIMONAD, Ester. **Utopias urbanas, sonhos ou pesadelos?** Cortando as cabeças da hidra de Lerna. Rio de Janeiro: Mimeo, 2016.

LYNCH, Christian Edward Cyril. Cartografia do pensamento político brasileiro: conceito, história, abordagens. **Revista Brasileira de Ciência Política**, São Paulo, n. 19, p. 75-119, jan./abr. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

MANTEGA, Guido. Celso Furtado e o pensamento econômico brasileiro. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 9, n. 4, p. 29-37, out./dez. 1989.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP, 2010.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la ley general tributaria. **Hacienda Pública Española**, Madrid, n. 32, p. 145-185, 1975.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. 319 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, 2009. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18112009-090938/pt-br.php>. Acesso em: 04 jun. 2022.

MENDONÇA, Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960.

MENEZES, Adriana Reis Albuquerque de. **A utilização de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais: análise acerca de sua (in)efetividade à luz do modelo de estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na CF de 1988**. 2009. 261 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1986.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição: para o conceito de Constituição Econômica**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1979.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação e política fiscal. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) (org.). **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

MOSSORÓ. Prefeitura Municipal de Mossoró. **Portal da Transparência**. Mossoró, [2022]. Disponível em: <https://transparencia.e-publica.net/epublica-portal/#/mossoro/portal/receita/avancado/categoriaTable>. Acesso em: 01 jun. 2022.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NATAL. Prefeitura Municipal de Natal. **Receitas**. Natal, [2022]. Disponível em: <https://www2.natal.rn.gov.br/transparencia/#/receitas>. Acesso em: 01 jun. 2022.

NEVES, Marcelo. Ideias em outro lugar? Constituição liberal e codificação do direito privado na virada do século XIX para o século XX no Brasil. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 30, n. 88, p. 05-29, jun. 2015.

NIEDERLE, Paulo André; RADOMSKY, Guilherme Francisco Waterloo. **Introdução às teorias do desenvolvimento**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2016.

NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico – um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO, Calixto (coord.). **Regulação e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **La modernization du secteur public**: modernizer la responsabilité et le contrôle. L'Observateur: Synthèses OCDE. p. 01-08. 2005.

OLIVEIRA, H. A. de. Análise dimensional dos impactos ambientais da instalação de uma salinha em Galinhos-RN. **Revista do CERES**, Rio Grande do Norte, v. 1, n. 1, p. 20, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/Revistadoceres/article/view/15078>. Acesso em: 04 jun. 2022.

OLLERO, Gabriel Casado. Los fines no fiscales de los tributos. **Revista de derecho financiero y de hacienda pública**, Madrid, v. 41, n. 213, p. 455-511, 1991.

OZAI, Ivan Ozawa. **Benefícios fiscais do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PACHECO, C. Os Benefícios Fiscais. **Atâtôt - Revista Interdisciplinar de Direitos Humanos da UEG**, Goiás, v. 1, n. 1, p. 174-238, 30 jun. 2020.

PARAÍBA. **Lei nº 11.643, de 11 de fevereiro de 2020**. Dispõe sobre a proibição de incentivos fiscais a empresas que tenham envolvimento em corrupção de qualquer espécie ou ato de improbidade administrativa por agente público, no Estado da Paraíba. João Pessoa, Paraíba, [2020]. Disponível em: http://sapl.al.pb.leg.br/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/13580_texto_integral. Acesso em: 04 jun. 2022.

PAULA JUNIOR, Antonio Felipe de; LIMA, Kellen Carla; SPYRIDES, Maria Helena Constantino. Economic impact of climate change on the sea salt industry in Brazil's highest producing region. **Revista Brasileira de Geografia Física**, [S. l.], v. 10, n. 2, p. 584-596, 2017. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/bad5/6f379066f34393715e67d41046ff81d7b558.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2020.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; GOMES CUESTA, Karine Susan. **Governança regulatória para incentivos fiscais**: prevenção à corrupção. **Direito Público**, [S. l.], v. 18, n. 98, p. 867, jul. 2021. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3970>. Acesso em: 04 out. 2021.

REDWOOD, Jonh III. Incentivos fiscais, empresas extra-regionais, e a industrialização recente do nordeste brasileiro. **Estudos econômicos**, São Paulo, v. 14 n. 1, p. 119-143, abr. 1984.

REGO, Elisa Albuquerque Maranhão. **Federalismo fiscal**: controle e limites aos incentivos fiscais e suas repercussões nos fundos de participação. 2009. 210 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2019.

RIBEIRO, Márcio Bruno. **Desempenho e eficiência do gasto público**: uma análise comparativa entre o Brasil e um conjunto de países da América Latina. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2008.

RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto nº 29.420 de 27 de dezembro de 2019**. regulamenta a Lei nº 10.640, de 26 de dezembro de 2019, que institui o Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROEDI) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: https://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_recntes_detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=4443. Acesso em: 04 jun. 2022.

RIO GRANDE DO NORTE. **13.723 Decreto de 24 de dezembro de 1997**. Aprova o regulamento do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial (PROADI). Natal: Governo do Rio Grande do Norte, [1997]. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152479>. Acesso em 06 jun. 2022.

RIO GRANDE DO NORTE. **Lei nº 10.640, de 26 de dezembro de 2019**. Institui o Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROEDI) e dá outras providências. Natal, Rio Grande do Norte, [2019]. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao/2021/8w9rvokvwpm63hw9rspnlqedh5cxsl.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2022.

RIO GRANDE DO NORTE. **Lei nº 10.641 de 26 de dezembro de 2019**. Altera a Lei Estadual nº 8.792, de 10 de janeiro de 2006, que dispõe sobre o Fundo de Desenvolvimento Comercial e Industrial do Rio Grande do Norte (FDCI) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_recntes_detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=4440. Acesso em: 04 jun. 2022.

RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria de Estado do Desenvolvimento Econômico (SEDEC). **Ofício nº 9/2020/SEDEC - CHEFIA DE GABINETE/SEDEC - SECRETÁRIO-SEDEC.** Sílvio Torquato Fernandes. Secretário de Estado do Desenvolvimento Econômico (em substituição legal). Natal, 22 jun. 2020.

RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria de Estado do Planejamento e das Finanças – SEPLAN. **Contas Públicas.** Natal, Rio Grande do Norte, [2022]. Disponível em: <http://www.seplan.rn.gov.br/Conteudo.asp?TRAN=PASTAC&TARG=2474&ACT=&PAGE=0&PARM=&LBL=Transpar%EAncia>. Acesso em: 01 out. 2021.

RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria do Desenvolvimento Econômico. **Proedi.** Rio Grande do Norte, [2022]. Disponível em: <http://sedec.rn.gov.br/Conteudo.asp?TRAN=ITEM&TARG=9667&ACT=&PAGE=0&PARM=&LBL=Programas>. Acesso em: 04 jun. 2022.

RIO GRANDE NORTE. Secretaria de Tributação. **Boletim de Atividades Econômicas do RN.** 25. ed. Natal: Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte, 2021.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito concorrencial:** as estruturas. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal, neoliberalismo e democracia. **Revista de Direito,** Santa Cruz do Sul, n. 11, p. 135-143, jan./jul. 1999.

SCHMIDT, Dora. **Nichtfiskalische Zweck der Besteuerung.** Ein Beitrag zur Steuertheorie und Sleuetpolilik, Tübingen, J.CB. Mohr (Paul Sicbeck), 1926.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **Teoria do desenvolvimento econômico:** uma investigação sobre lucros, capital, crédito, juro e o ciclo econômico. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias.** Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito:** uma investigação crítica. 2017. 215 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal:** uma análise sob a óptica do direito e da economia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro; XAVIER, Yanko Marcius de Alencar. Incentivos fiscais, desenvolvimento econômico e redução das desigualdades sociais e regionais: uma abordagem sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito. In: XAVIER, Yanko Marcius de Alencar *et al.* **Temas de direito e economia.** 1. ed. Natal: UFRN, 2017, p. 13-30.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade.** Trad. Lauro Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SEN, Amartya; KLIKSBURG, Bernardo. **As pessoas em primeiro lugar**: a ética do desenvolvimento e os problemas do mundo globalizado. Trad.: Bernardo Ajzenberg; Carlos Eduardo Lins da Silva. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. **Panorama dos pequenos negócios 2018**. Disponível em: https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/Panorama_dos_Pequenos_Negocios_2018_AF.pdf. Acesso em: 20 mar. 2022.

SILVA, Josué Lins. **Avaliação econômica dos incentivos fiscais e financeiros**: uma análise das empresas industriais têxteis localizadas no Rio Grande do Norte, no período de 1999 a 2003. 105 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), Natal, 2005.

SIMON, Silvana Aline Soares. De Bretton Woods ao plano Marshall: a política externa norte-americana em relação à Europa (1944-1952). **Relações Internacionais no Mundo Atual**, [S. l.], v. 1, n. 9, p. 24-47, dez. 2010. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RIMA/article/view/196>. Acesso em: 30 mar. 2021.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural LTDA, 1996.

SOUZA, Nali de Jesus de. **Desenvolvimento econômico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TAMANAH, Brian Z. As lições dos estudos sobre direito e desenvolvimento. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 187-216, jan. 2009. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/24380>. Acesso em: 02 mar. 2021.

TAMANINI, Tarcísio Milhomem. Mecanismo legais de controle sobre incentivos fiscais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 45, p. 455-472, 2020. p. 464 a 465.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madri: Marcial Pons, 2002.

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

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. IV. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010.

VELOSO, Regina Coeli Soares Oliveira; SEIXAS, Felipe Monteiro. Tributação e extrafiscalidade no contexto da pandemia da Covid-19: uma análise da aplicação dos critérios de renúncia fiscal. *In*: LEAL, Fernando; MENDONÇA, João Vicente Santos de.

Transformações do direito administrativo: direito público e regulação em tempos de pandemia. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2020.

VIANNA, Oliveira. **O idealismo da constituição**. 2. ed. Rio de Janeiro: Companhia Editora Nacional, 1939.

WALKER, Priscila Benelli. A construção do direito ao desenvolvimento e sua aplicação mediante as políticas públicas de sustentabilidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, DF, v. 1, n. 1, p. 159-190, jan./jul. 2011.

ANEXO I

OFÍCIO nº: _____ / _____

Mossoró-RN, 28 de maio de 2020.

Ao Senhor Jaime Calado Pereira dos Santos, ou a quem o represente.
Secretário de Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio Grande do Norte.
Centro Administrativo do Estado - Lagoa Nova - Natal/RN - CEP: 59064-901.
Assunto: processo administrativos e dados sobre o PROADI/PROEDI com finalidade de pesquisa científica.

Ilmo. Sr.,

O presente ofício tem por finalidade solicitar cópia dos processos administrativos que versem sobre a concessão dos incentivos fiscais do PROADI/PROEDI entre os anos 2010 a 2020.

Além dos processos administrativos em si, gostaria de solicitar as seguintes informações: a) Quantas indústrias/empresas foram beneficiárias do PROADI/PROEDI entre os anos 2010 a 2020? b) Quais foram essas indústrias/empresas beneficiadas pelo PROADI/PROEDI entre os anos 2010 a 2020, informando a razão social e o CNPJ; c) Em quais municípios se instalaram as indústrias/empresas beneficiárias do PROADI/PROEDI entre os anos 2010 a 2020? d) As indústrias/empresas beneficiadas com o PROADI/PROEDI entre os anos de 2010 a 2020 informaram o valor que iriam investir nas suas respectivas atividades durante o período do benefício fiscal? Também foi informado se haveria o aumento de número de empregados/postos de trabalho das referidas indústrias/empresas durante o período do benefício fiscal? As indústrias/empresas beneficiadas prestaram contas dos valores investidos e do número de empregados/postos de trabalho durante o período do benefício fiscal? Em caso afirmativo, solicito a apresentação dos números das referidas prestações de contas. e) Qual foi o valor total da renúncia de receita/isenção fiscal



concedido às empresas/indústrias beneficiadas pelo PROADI/PROEDI entre os anos de 2010 a 2020?

Ressalte-se que a solicitação de tais dados se faz com base nos art. 7º e 10º da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011).

Para tanto, reiteramos o referido pedido e solicitamos que seja providenciado o acesso à informação solicitada com a maior brevidade possível nos termos do art. 11 da Lei nº 12.527/2011:

Art. 11. O órgão ou entidade pública deverá autorizar ou conceder o acesso imediato à informação disponível.

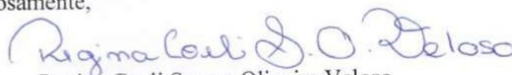
§ 1º Não sendo possível conceder o acesso imediato, na forma disposta no caput, o órgão ou entidade que receber o pedido deverá, em prazo não superior a 20 (vinte) dias:

I - comunicar a data, local e modo para se realizar a consulta, efetuar a reprodução ou obter a certidão; (...).

Encaminhamos em anexo para vossa apreciação o comprovante de matrícula da solicitante no Programa de Mestrado em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-árido como prova da vinculação daquela à instituição educacional.

Certa de vossa atenção, aguardo retorno.

Atenciosamente,


Regina Coeli Soares Oliveira Veloso

Matrícula nº: 2020110045

A resposta ao presente ofício deve ser endereçada a:

Regina Coeli Soares Oliveira Veloso, com endereço eletrônico: reginacsoaresoliveira@gmail.com e endereço física na Rua Velho Darico, nº 396, Doze Anos, apt. 605, CEP: 59.603-130 na Cidade Mossoró. Rio

Grande do Norte.

Maiores informações, entre em contato por meio do telefone/wpp (84) 99126-8815 ou por e-mail: reginacsoaresoliveira@gmail.com.



ANEXO II

22/06/2020

SEI/SEARH - 5937073 - Ofício



Avenida Salgado Filho, S/N, Centro Administrativo do Estado - Bairro Lagoa Nova, Natal/RN, CEP 59064-901

Telefone: - <http://www.sedec.gov.br>

Ofício nº 9/2020/SEDEC - CHEFIA DE GABINETE/SEDEC - SECRETÁRIO-SEDEC

Natal, 22 de junho de 2020

A sua Senhoria,

Regina Coeli Soares Oliveira Veloso

Programa de Mestrado em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido

Rua Velho Darico, nº 396, Doze Anos, Apto. 605 – Mossoró-RN

CEP: 59.603-130

Prezada Mestranda,

Primeiramente, informamos que o momento em que estamos passando de Pandemia, apenas parte dos servidores estão trabalhando presencialmente e os demais sob o regime de teletrabalho.

Noutro ponto, não temos esses arquivos solicitados digitalizados para imediato envio, haja vista a informatização dos sistemas internos do Governos do Estado ser recente, sendo adotado nesta secretaria em apenas 2018. E os arquivos físicos encontram-se no arquivo geral do Governo do Estado.

Dessa forma, não temos a estrutura física e de pessoal para parar os serviços essenciais atribuídos para essa secretária, para atender às demandas ora solicitadas. Além do mais, trata-se de benefícios financeiros e fiscais que exigem a participação de outros órgãos como a Secretaria de Tributação e a Agência de Fomento do RN, que devemos consultá-los quanto aos critérios de divulgação dos mesmos.

No entanto, privilegiando a transparência e em estrito cumprimento ao artigo 11, da Lei nº 12.527/2011, e após o fim das restrições estabelecidas por decreto estadual e as recomendações de isolamento social, poderemos reavaliar a demanda nas novas circunstâncias que serão adotadas.

Por hora, como já estabelecemos comunicação via e-mail (anexo) em que o Coordenador da área prestou informações iniciais e se colocou à disposição. Caso deseja comparecer para tratar pessoalmente do assunto, pedimos que a solicitante informe também via e-mail a data que irá comparecer a esta Secretaria com antecedência mínima de 10 dias, para que possamos determinar um servidor para lhe acompanhar.

22/06/2020

SEI/SEARH - 5937073 - Ofício

Contamos com a sua compreensão.

Atenciosamente,

Sílvio Torquato Fernandes
Secretário de Estado do Desenvolvimento Econômico
(Em substituição legal)



Documento assinado eletronicamente por **SÍLVIO TORQUATO FERNANDES, Secretário Adjunto**, em 22/06/2020, às 11:34, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 4º do [Decreto nº 27.685, de 30 de janeiro de 2018](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.rn.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **5937073** e o código CRC **BBD931B4**.

Referência: Caso responda este Ofício, indicar expressamente o Processo nº 01910033.001313/2020-50

SEI nº 5937073