



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

TIAGO VASCONCELOS QUEIROZ

**ANÁLISE DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO CEARÁ –
PROGRAMA DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL SOB A
PERSPECTIVA DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA PROPORCIONALIDADE**

FORTALEZA – CEARÁ

2020

TIAGO VASCONCELOS QUEIROZ

**ANÁLISE DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO CEARÁ –
PROGRAMA DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL SOB A
PERSPECTIVA DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA PROPORCIONALIDADE**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Ordem Jurídica Constitucional.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA – CEARÁ

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- Q48a Queiroz, Tiago Vasconcelos.
Análise do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial sob a perspectiva da Igualdade Tributária e da Proporcionalidade / Tiago Vasconcelos Queiroz. – 2020.
121 f.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós- Graduação em Direito, Fortaleza, 2020.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.
1. Incentivos fiscais. 2. Igualdade tributária. 3. Fundo de Desenvolvimento Industrial. 4. Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial. I. Título.

CDD 340

TIAGO VASCONCELOS QUEIROZ

**ANÁLISE DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL – PROGRAMA DE
INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL SOB A PERSPECTIVA DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA PROPORCIONALIDADE**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Ordem Jurídica Constitucional.

Aprovada em: ____ / ____ / _____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Josias e Lourdes, por todo o apoio, principalmente nas horas mais difíceis.

Ao meu irmão, Timóteo, pela grande amizade. À minha prima, Jacqueline, por toda a ajuda. A todos os meus familiares.

À Beatriz, obrigado por sempre.

Ao professor Cintra, pela amizade e pelas sábias orientações.

Ao professor Hugo, por todos os ensinamentos e dedicação.

Ao professor Juraci, que prontamente atendeu a todos os meus convites.

A todos os professores do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará.

Por último e mais importante, a toda a sociedade brasileira que financiou os meus estudos, já que sem ela nada disso seria possível.

“Quando dou comida aos pobres, me chamam de santo. Quando pergunto porque eles são pobres, chamam-me de comunista” (Dom Helder Câmara)

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Evolução da divisão federativa da receita tributária por nível de governo.....	89
Tabela 2 – Arrecadação e renúncia fiscal do ICMS / em R\$ milhões a preços de 2018.....	92
Tabela 3 – Demonstrativo de créditos do FDI.....	99

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADECE	Agência de Desenvolvimento do Estado do Ceará
CEDIN	Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
FDI	Fundo de Desenvolvimento Industrial
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
PDCM	Programa de Incentivos às Centrais de Distribuição de Mercadorias do Ceará
PIER	Programa de Incentivos da Cadeia Produtiva Geradora de Energia Renováveis
PROADE	Programa de Atração de Empreendimentos Estratégicos
PROVIN	Programa de Incentivo à Indústria
SUDAM	Superintendência para o Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE	Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste

RESUMO

O objetivo do trabalho é discutir os incentivos fiscais de ICMS, concedidos através do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI) – Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial (PROVIN), e analisá-los sob a perspectiva da igualdade e da proporcionalidade. O trabalho inicia argumentando que a igualdade é uma invenção humana estabelecida a partir de um dever moral. Além disso, a desigualdade é problemática, para a sociedade em geral, por restringir o crescimento econômico, causar instabilidade política e gerar ainda mais desigualdade. Pelo dever moral e pelos problemas que causa, a desigualdade deve ser combatida pelo Estado. Essa é a ordem constitucional brasileira. Sendo assim, já que os tributos têm grande capacidade de influenciar comportamentos, a promoção da igualdade é feita de forma mais efetiva quando se utiliza do sistema tributário também, principalmente através de incentivos fiscais. Ainda, esse dever é também dos Estados Federados e não somente da União. Há, contudo, aspectos negativos relacionados aos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados, os principais são guerra fiscal, distorções de preços na economia, dificuldade de aferição da sua efetividade e até insegurança jurídica em alguns tipos de concessões. Assim, para este estudo, partindo da coleta de dados, utilizou-se métodos indutivos e dedutivos para a construção da argumentação e desenvolvimento do instrumental teórico que suporta a conclusão apresentada. Após a análise dessas questões, o trabalho conclui argumentando que o FDI – PROVIN cumpre com os princípios constitucionais do Estado Social brasileiro, respeita a igualdade jurídica e é uma medida proporcional, nos seus três aspectos, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Palavras-chave: Incentivos fiscais, Igualdade tributária, FDI, PROVIN.

ABSTRACT

This work's aim is to discuss ICMS tax incentives granted through the Ceará Industrial Development Fund (FDI) – Incentive to Industrial Development Program (PROVIN) and to analyze them under the scope of equality and proportionality. The initial argument proposed is that equality is a human invention and is developed from a moral duty. Besides that, inequality is problematic to society as a whole, because it restrains economic growth, causes political instability and contributes to generate even more inequality. Due to the moral duty and the difficulties it causes, inequality must be fought by the government. That's what the Brazilian Constitution mandates. With that in mind and considering that taxes have the capacity to influence and modify behaviour, the promotion of equality is made more effectively when tax incentives are used. Moreover, this obligation also falls on the shoulders of the federated states and not only the Union. Nevertheless, tax incentives granted by the federated states are heavily criticized because they promote harmful tax competition, they distort the price of goods in the economy, because it is difficult to verify their effectiveness, and lastly due the legal insecurity originated from some of the methods used to grant the incentives. Starting from data collection, inductive and deductive reasoning methods were used to construct the arguments and develop the theory that supports the conclusion. As a result, after analyzing the questions above presented, the work concludes that the FDI – PROVIN complies with the Brazilian Social State principles, that it respects equity of taxation and that it is a proportional measure, in its three aspects, being adequate, necessary and proportional in strict sense.

Keywords: Tax incentives, Equity of taxation, FDI, PROVIN.

SUMÁRIO

1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	13
2	NOÇÕES DE IGUALDADE, ESTADO E SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	17
2.1	A invenção da igualdade.....	17
2.2	O dever moral de igualar.....	22
2.3	Os problemas causados pela desigualdade.....	27
2.4	A necessidade de intervenção estatal para a promoção da igualdade.....	32
2.5	A utilização do sistema tributário para a promoção da igualdade.....	35
3	DESENVOLVIMENTO, INCENTIVOS FISCAIS E O PROVIN.....	42
3.1	Os incentivos fiscais são instrumentos para a promoção da igualdade e do desenvolvimento.....	42
3.2	Redução da desigualdade através de gastos estatais ou de renúncia de receitas.....	46
3.3	Os Estados federados são também responsáveis pelo desenvolvimento e pela redução da desigualdade.....	50
3.4	Por que os incentivos fiscais de ICMS são tão malvistos?.....	53
3.5	O Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – PROVIN é um desses instrumentos de desenvolvimento econômico e de redução da desigualdade.....	61
4	ANÁLISE DOS INCENTIVOS FISCAIS DO FDI – PROVIN.....	66
4.1	O PROVIN-CE atende aos princípios constitucionais do Estado Social.....	66
4.2	O PROVIN-CE e a questão da igualdade jurídica.....	71
4.3.	O PROVIN-CE atende aos requisitos da regra da proporcionalidade.....	78
4.3.1	A adequação.....	80

4.3.2 A necessidade.....	85
4.3.3 A proporcionalidade em sentido estrito.....	91
5 FORMAS DE CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS POR	
PARTE DO ESTADO E DA SOCIEDADE.....	96
5.1 Controles na Lei de Responsabilidade Fiscal.....	96
5.2 Controle do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.....	99
5.3 Consciência fiscal.....	101
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	105
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	111
ANEXO I – CRITÉRIOS PARA O CÁLCULO DOS	
INCENTIVOS ASSOCIADOS AOS PROGRAMAS VINCULADOS	
AO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL.....	118

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A questão da desigualdade tem instigado o espírito humano desde que se tem notícia. Os pensadores antigos já se perguntavam sobre suas origens e se algo deveria ser feito a respeito. Em muitos momentos, inclusive, ela era considerada normal. Passando pelo surgimento das sociedades organizadas, do Estado, das Constituições e chegando ao momento atual da civilização, esse assunto tornou-se ainda mais relevante.

No caso do Brasil, um país bastante desigual do ponto de vista econômico e social, essa discussão é essencial. Alguns inclusive argumentam que aqui a desigualdade é estrutural, sistêmica. Por causa disso, encontram-se na história brasileira diversas iniciativas do Estado realizadas com a intenção de mitigar esse problema.

Essa preocupação atinge o ápice na promulgação da Constituição de 1988, que é a marca do Estado Social brasileiro e que tem como uma de suas principais características a questão da busca pela igualdade. A igualdade lá positivada demanda não somente o tratamento igual de todos os cidadãos perante o Estado, mas também o tratamento desigual para aqueles que se encontram em situações desvantajosas. Nesse caso, a intenção é de desigualar para equiparar.

A Constituição traz, no seu artigo 3º, a redução das desigualdades regionais como um dos objetivos fundamentais da República. Isso acontece porque, no Brasil, a região Sudeste, e principalmente o Estado de São Paulo, concentra uma parte desproporcional da riqueza brasileira.

É nesse contexto que os Estados mais pobres, buscando desenvolvimento, passaram a adotar políticas próprias, independentes da União, para atrair indústrias. A expectativa desses Entes é de que as indústrias, por envolverem grandes cadeias produtivas, possam impulsionar o desenvolvimento econômico, gerando empregos e aumentando a renda da sua população.

O Ceará é um desses Estados. Nele, em 1979, foi criado o Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI). O Fundo é financiado com verbas orçamentárias e até com recursos próprios. Ele possui quatro programas principais, que são: 1. PROVIN – Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial; 2. PDCM – Programa de Incentivos às Centrais de Distribuição de Mercadorias do Ceará; 3. PIER – Programa de Incentivos da Cadeia Produtiva

Geradora de Energias Renováveis; e 4. PROADE – Programa de Atração de Empreendimentos Estratégicos.

Este trabalho tem como objeto de estudo somente o Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial – PROVIN. Isso se dá por dois motivos. Primeiro, ele é o mais representativo em termos de volume, em 2018 concentrou quase 80% dos recursos aplicados. E segundo, porque o PROVIN possui critérios legais objetivos que possibilitam sua análise, dadas as limitações temporais e materiais desta pesquisa.

O FDI – PROVIN é uma espécie de incentivo fiscal. Os incentivos fiscais são instrumentos utilizados pelos Estados para modificar comportamentos dos seus contribuintes através da dispensa no pagamento de tributos. No caso do FDI – PROVIN o tributo dispensado é o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Portanto, o objetivo do estudo é testar os critérios para a concessão dos incentivos fiscais do FDI – PROVIN sob a perspectiva da igualdade tributária e analisar se esses incentivos são proporcionais.

Por igualdade tributária entende-se a obrigação constitucional de tratar todos os contribuintes de forma equânime. A igualdade tributária envolve diversos aspectos, dentre eles a capacidade contributiva, que é a ideia de que a responsabilidade de sustentar o Estado deve ser dividida de acordo com as possibilidades econômicas de cada um. Entretanto, há situações que, apesar de desiguais em relação à própria capacidade contributiva, podem ser justificadas pela defesa de outros valores. Isso também está incluído na ideia de igualdade.

A proporcionalidade, por sua vez, é um teste que surge na doutrina e na jurisprudência alemãs. Ela visa comparar os meios com seus fins, e faz isso considerando três aspectos: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. A adequação procura determinar se a medida instituída tem aptidão para atingir o objetivo. A necessidade questiona se a medida escolhida é a menos gravosa. E a proporcionalidade em sentido estrito faz uma comparação entre as consequências positivas e negativas da medida escolhida. Ela também estabelece um juízo, que é de certa forma valorativo. Assim, é proporcional a medida que atende aos três aspectos mencionados.

Contudo, apesar da necessidade urgente de redução das desigualdades regionais, incentivos fiscais como o FDI – PROVIN são bastante polêmicos. O primeiro questionamento

parte da dificuldade em se testar a efetividade desses incentivos. Um exame que leve em conta somente o resultado final, esquecendo todas as outras variáveis, concluirá que eles não funcionam. Isso acontece, por exemplo, porque o FDI – PROVIN já existe desde 1979 e as desigualdades permanecem.

Há também o problema das distorções econômicas, que são comuns às interferências estatais na economia. Quer dizer, muitas vezes os governos planejam corrigir um problema e acabam por criar outras situações ruins, algumas ainda mais negativas.

Além dessas duas questões, coloca-se também a guerra fiscal. Ela é significativa no caso do FDI – PROVIN porque diversos Estados, pobres e ricos, também concedem incentivos de forma unilateral. Assim, pode acontecer de o somatório da arrecadação dos Estados ter uma redução no seu montante, deixando a coletividade em uma situação pior do que a anterior.

Para evitar essa competição, foram criados controles para a concessão de incentivos, sendo o principal deles a necessidade de que incentivos fiscais como o FDI – PROVIN sejam aprovados pela unanimidade de todos os Estados da Federação. Essa aprovação deve ser obtida junto ao CONFAZ, que é o Conselho Nacional de Política Fazendária.

Porém, os Estados continuaram a conceder esses incentivos sem a autorização do CONFAZ, e isso acarretou uma série de ações judiciais, que culminaram em grande insegurança jurídica para os beneficiários dessas concessões. Vale ressaltar, em 2017, esse problema foi parcialmente resolvido com a edição a Lei Complementar n. 160 que criou uma possibilidade de convalidação dos incentivos concedidos fora da autorização unânime do CONFAZ.

Entretanto, apesar de mencionadas em alguns lugares da pesquisa, tanto a questão sobre a exigência da unanimidade no CONFAZ para a concessão de incentivos como a convalidação trazida pela Lei Complementar n. 160 não fazem parte do objeto central estudado. Nesse sentido, o trabalho parte da premissa de que os Estados possuem legitimidade para conceder incentivos fiscais de ICMS de forma unilateral, como é o FDI – PROVIN.

Para fazer a análise mencionada, fez-se uma pesquisa na legislação, na doutrina e na jurisprudência. O trabalho parte dessas informações colhidas e procura argumentar criticamente, apresentando pontos de vista contrastantes, mas sempre com um posicionamento próprio.

Por se tratar de incentivos fiscais, que são instrumentos com uma finalidade específica, é inevitável que sejam trazidos aqui referenciais teóricos e descobertas de outros campos do conhecimento, como a Economia. Eles contribuem com a aferição do cumprimento desse fim. Além disso, quando se fala de igualdade, é importante que se tenha alguma base filosófica, que suporte o dever moral de reduzir as desigualdades. Contudo, é crucial ressaltar, que este é um trabalho jurídico, dessa forma, os elementos e métodos de outras ciências são utilizados somente como complementos ao referencial teórico principal.

Para atingir os objetivos do trabalho, no capítulo 2 discute-se brevemente a noção de igualdade e aponta-se um dever moral de igualar. Além desse dever, são também descritos no capítulo diversos problemas sociais causados pela desigualdade e que precisam ser combatidos. E por último, o capítulo se encerra com a defesa de que o Estado deve promover a desigualdade através do seu sistema tributário.

No capítulo 3 os incentivos fiscais são melhor explicados e alguns pontos negativos com relação a eles são também apresentados. Aqui, aborda-se um pouco melhor a comparação que se faz com relação à redução das desigualdades feita através de gastos e aquela feita através da renúncia de receitas. Finalmente, partindo dos incentivos fiscais de maneira geral, são descritos os mecanismos legais que fazem o FDI – PROVIN do Ceará.

O capítulo 4 cuida da análise propriamente dita dos incentivos fiscais de ICMS do Estado do Ceará. Sua primeira parte trata de comparar os objetivos do FDI – PROVIN com os princípios do Estado Social. No segundo tópico os critérios do FDI – PROVIN são questionados com relação à igualdade jurídica. E ao final, coloca-se o exame da proporcionalidade nos seus três critérios, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Para encerrar o trabalho, o capítulo 5 descreve alguns dos atuais controles sobre os incentivos fiscais. Nele também são discutidos aspectos negativos e positivos desses controles e algumas reflexões sobre como eles podem ser melhorados.

2 NOÇÕES DE IGUALDADE, ESTADO E SISTEMA TRIBUTÁRIO

O estudo da igualdade é muito importante e ao mesmo tempo bastante desafiador. O desafio se apresenta quando se percebe que a igualdade é objeto de reflexão de praticamente todas as ciências sociais. Contudo, cada uma delas, por sua vez, traz diferentes explicações tanto para a sua origem como para o seu papel na sociedade.

Mais do que isso, quando se introduz a igualdade no conceito de Estado e procura se entender como ela pode ou deve se transformar em política pública, as divergências entre os pensamentos são ainda maiores.

Assim, o objetivo do capítulo é discutir as questões principais com relação à igualdade para que se possa, mais adiante, utilizar esses conceitos para suportar a tese do trabalho. Essas questões se relacionam com o que é a igualdade, porque a igualdade deve ser utilizada, os problemas causados pela desigualdade, o papel do Estado e sua legitimidade para intervenção estatal, a ideia de que os direitos têm custos e como se dará a arrecadação de rendas para o sustento do Estado ou o papel do Sistema Tributário na igualdade.

2.1 A invenção da igualdade

Um dos marcos importantes no estudo da igualdade foi estabelecido pelo filósofo suíço Jean-Jacques Rousseau. Seu pensamento sobre a origem da desigualdade imagina como se comportava a humanidade no seu estado natural¹, anterior a todas as formas de organização social mais complexas. Para ele, esse exercício intelectual é fundamental para que se perceba que a desigualdade é inerente à natureza².

O ponto de partida de Rousseau são os filósofos da antiguidade clássica³. Contudo, Rousseau inicia sua teoria a partir de uma especulação sobre o surgimento da linguagem

¹ ROUSSEAU, Jean-Jacques. Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens. trad. Maria Lacerda de Moura. ed. RCM. 2003. Ebook, p.40.

² *Ibid.*, p.39.

³ Cabe aqui mencionar que os gregos acreditavam na completude do universo. Para eles, o cosmos era perfeito e finito. Assim, tudo o que existe tem sua função definida, sua razão de existir. Essa crença está representada na mitologia. Nela, Zeus, após vencer a guerra dos Deuses, matou Cronos, seu pai, e casou-se com Métis, a deusa sapiência e da astúcia. Contudo, Zeus recebe uma profecia em que Métis teria um filho mais poderoso do que Zeus, e para impedir que a história se repetisse, ele decide ingerir sua esposa. Ao fazê-lo, Zeus absorve as qualidades dela. E com essa sabedoria adquirida, ele passa a organizar todo o universo, pondo tudo nos seus devidos lugares. HESÍODO. Teogonia, a origem dos Deuses. 3. ed. São Paulo: Iluminuras, 1995, p.51 É a partir dessa perspectiva de mundo que os filósofos gregos constroem sua ideia de igualdade, quer dizer, uma igualdade que visa igualar o indivíduo ao seu propósito divinamente estabelecido.

humana⁴. Ele argumenta que tudo começou com um grito da natureza, uma expressão rústica, indicado perigo ou excitação⁵. Foi aí que a voz passou a ser utilizada para identificar os objetos que não estavam presentes, já que os gestos não são suficientes para esse nível de comunicação.

Na construção de Rousseau, os homens, em um primeiro momento, deram a cada objeto um nome particular⁶. Dois carvalhos não poderiam receber o mesmo nome, pois, a primeira ideia que se deduz das coisas é a sua diferença. Até porque, para que se possa perceber os pontos em comum, a ponto de se construir um consenso de que as semelhanças entres dois carvalhos são suficientes para que eles possam ser chamados pelo mesmo nome, faz-se necessário muita observação e o uso da razão.

Cada objeto recebeu primeiro um nome particular, sem relação com os gêneros e as espécies, que esses primeiros professores não estavam em condições de distinguir; e todos os indivíduos se apresentaram isoladamente ao seu espírito como no quadro da natureza. Se um carvalho se chamava A, outro carvalho se chamava B; porque a primeira ideia que se deduz de duas coisas é que não são a mesma; e, em geral, é preciso muito tempo para observar o que têm em comum; de sorte que, quanto mais limitados eram os conhecimentos, tanto mais extenso se tornava o dicionário⁷.

Para Rousseau, a desigualdade na natureza fica evidente também quando se compara o ser humano aos outros animais⁸. O homem é agente livre, enquanto que todos os outros animais estão fadados a morrer do mesmo jeito como nasceram.

Esse pensamento de que o homem é livre para construir seu caminho representa uma ruptura com a filosofia antiga. No pensamento clássico, cada indivíduo tem o seu destino determinado pela natureza. Nesse sentido, escreveu Aristóteles,

Ora, em que consistem a igualdade e a desigualdade? É o que devemos saber. A questão não é nem alheia à política, nem destituída de dificuldade. A igualdade parece ser a base do direito, e o é efetivamente, mas unicamente para os iguais e não para todos. A desigualdade também o é, mas apenas para os desiguais⁹.

Tanto Aristóteles quanto Rousseau percebiam a desigualdade natural. Entretanto, o grego defendia que o papel da igualdade é levar os indivíduos a se aproximarem das determinações naturais. Alguns nasceram para serem aristocratas, outros escravos, e assim ambos deveriam permanecer. O suíço, contudo, pensava diferente.

⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques. Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens. trad. Maria Lacerda de Moura. ed. RCM. 2003. Ebook, p.64.

⁵ *Ibid.*, p.64.

⁶ *Ibid.*, p.66.

⁷ *Ibid.*, p.66-67.

⁸ *Ibid.*, p.66-68.

⁹ ARISTÓTELES. A política – a igualdade e seus limites. 3. ed. São Paulo: Martin Claret, 2003, p.99.

Para Rousseau, a desigualdade entre os homens e os animais se aprofundou ainda mais quando os primeiros inventaram ferramentas se utilizando da sua racionalidade diferencial¹⁰. Dessa forma, o mais frágil dos animais se tornou, ao mesmo tempo, o mais organizado. A natureza fez com que os homens se tornassem mais fortes do mesmo jeito que a lei de Esparta fez com os filhos dos cidadãos, uma espécie de seleção natural. O homem, com as suas ferramentas, foi capaz de igualar e até superar a força dos animais¹¹.

É curioso perceber que Rousseau tem uma visão pessimista com relação à saída do homem do estado de natureza, o que parece não combinar com os ideais iluministas,

eis os funestos fiadores de que a maior parte dos nossos males são nossa própria obra e de que poderíamos evita-los quase todos conservando a maneira de viver simples, uniforme e solitária, que nos foi prescrita pela natureza”¹². Ele continua, “ninguém, ao contrário, foi mais miserável do que o homem selvagem deslumbrado pelas luzes, atormentado pelas paixões, e raciocinando sobre um estado diferente do seu”¹³.

Aqui Rousseau estabelece que há dois tipos de desigualdades. A primeira é a descrita nos parágrafos anteriores e é determinada pela natureza. Já a segunda é de origem moral. Mais uma vez aqui fica evidente sua diferença com relação aos gregos¹⁴.

O filósofo deixa essa distinção entre natureza e moral mais clara com a relação entre o desejo e o amor. O desejo é de origem natural enquanto que o amor é moral e que, contrariando o desejo, fixa-se sobre um único objeto¹⁵. O amor, portanto, seria algo estabelecido pela sociedade, ignorado pelos selvagens que somente se importam com o desejo.

Dessa forma, mesmo com as desigualdades naturais,

que vantagem os mais favorecidos tirariam disso, com prejuízo dos outros, em um estado de coisas que não admitiria quase nenhuma espécie de relações entre eles? Onde não há amor, de que servirá a beleza? De que serve o espírito a pessoas que não falam, e a astúcia às que não têm negócios?¹⁶

¹⁰ ROUSSEAU, Jean-Jacques. Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens. trad. Maria Lacerda de Moura. ed. RCM. 2003. Ebook, p.66.

¹¹ *Ibid.*, p.66-67.

¹² *Ibid.*, p.50.

¹³ *Ibid.*, p.72.

¹⁴ Os filósofos do iluminismo entendem que os indivíduos não são reféns das desigualdades que a natureza lhes entregou. Essa libertação se dá devido à racionalidade humana. Assim, surge o dever moral de igualdade que nasce junto com a liberdade. Kant chama essa mudança de entendimento de passagem da menoridade para a maioridade. KANT, Immanuel. O que é o iluminismo. Tradução de Artur Mourão, pp.2-4.

¹⁵ ROUSSEAU, Jean-Jacques. Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens. trad. Maria Lacerda de Moura. ed. RCM. 2003. Ebook, p.87.

¹⁶ *Ibid.*, p.87.

Para Rousseau, no estado de natureza, a humanidade nem conseguiria entender o conceito de dominação¹⁷. Até porque, para que haja a servidão, também é necessária a dependência, e “é impossível sujeitar um homem sem o pôr antes na situação de não poder passar sem outro homem; situação que, não existindo no estado de natureza, deixa cada um livre do jugo e torna vã a lei do mais forte”¹⁸.

Portanto, no estado natural, a desigualdade não é relevante.

A questão da desigualdade passa a se tornar importante a partir do surgimento da propriedade privada. “O primeiro que, tendo cercado um terreno, se lembrou de dizer: isto é meu, e encontrou pessoas bastantes simples para o acreditar, foi o verdadeiro fundador da sociedade civil”¹⁹. Rousseau classifica esse momento como trágico na história humana.

É quando também são criadas as primeiras regras de justiça.

Interessante lembrar que Rousseau é um filósofo do iluminismo, corrente de pensamento que surge posteriormente à Idade Média. O medievo era, em regra, uma sociedade de rara mobilidade social, formada basicamente por camponeses, clérigos e nobres²⁰. Entretanto, com o advento do comércio que crescia consideravelmente, surgia uma classe de nova de comerciantes, chamados de burgueses. Essas mudanças sociais contribuíram para que as ideias iluministas, como as de Rousseau, encontrassem solo fértil nessa sociedade em transformação, que já não aceitava viver sobre o *Old Regimen*²¹.

Rousseau continua, ele escreve que com a propriedade privada surgem a dependência mútua, uma linguagem comunitária e as diferenças entre os gêneros²², “adquire-se o hábito de considerar diferentes objetos e compará-los; adquirem-se, insensivelmente, ideias de mérito e de beleza, que produzem sentimentos de preferência”²³. Rousseau relata com tristeza a deturpação do amor, que surge como um sentimento terno e doce, mas logo desperta também o ciúme, e, até coloca os homens contra outros em guerras.

Cada um começa a olhar os outros e a querer ser olhado por sua vez, e a estima pública tem um preço. Aquele que canta ou dança melhor, o mais belo, o mais forte, o mais destro ou o mais eloquente, torna-se o mais considerado. E foi esse o primeiro passo

¹⁷ ROUSSEAU, Jean-Jacques. Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens. trad. Maria Lacerda de Moura. ed. RCM. 2003. Ebook, p.87.

¹⁸ *Ibid.*, p.88.

¹⁹ *Ibid.*, p.91.

²⁰ HOBBSBAWN, Eric. The age of revolution, 1789 - 1898. 1.ed. New York: Vintage Books, 1996. p. 8-9.

²¹ *Ibid.*, p. 8-9.

²² ROUSSEAU, Jean-Jacques. Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens. trad. Maria Lacerda de Moura. ed. RCM. 2003. Ebook. p.100.

²³ *Ibid.*, p.100.

para a desigualdade e para o vício, ao mesmo tempo: dessas primeiras preferências nasceram, de um lado, a vaidade e o desprezo e, de outro, a vergonha e a inveja; e a fermentação causada por esses novos fermentos produziu, enfim, compostos funestos à felicidade e à inocência²⁴.

Ou seja, os talentos e as diferenças naturais são acentuados pela indústria humana. Rousseau ressalta que os mais ricos passaram a justificar sua fortuna a partir do seu mérito²⁵. Eles diziam que os bens que possuíam foram por eles conquistados. Contudo, esses mesmos ricos haviam, muitas vezes, se utilizado da força para suas conquistas, e agora pregavam a instituição de regulamentos de justiça e de paz. E assim surge o que seria o Estado.

Resulta do exposto que a desigualdade, sendo quase nula no estado de natureza, tira a sua força e o seu crescimento do desenvolvimento das nossas faculdades e dos progressos do espírito humano, tornando-se enfim estável e legítima pelo estabelecimento da propriedade e das leis. Resulta ainda que a desigualdade moral, autorizada unicamente pelo direito positivo, é contrária ao direito natural todas as vezes que não concorre na mesma proporção com a desigualdade física. Essa distinção determina suficientemente o que se deve pensar, nesse sentido, da espécie de desigualdade que reina entre todos os povos policiados, pois é manifestamente contra a lei de natureza, de qualquer maneira que a definamos, que uma criança mande num velho, que um imbecil conduza um homem sábio, ou que um punhado de pessoas nade no supérfluo, enquanto à multidão esfomeada falta o necessário²⁶.

Ou seja, Rousseau argumenta, no texto acima, que o Estado, por ser aquele que estabelece as leis, é também responsável, na sua origem, pela perpetuação da desigualdade, ponto que será abordado em vários tópicos neste trabalho.

Immanuel Kant, contemporâneo e leitor de Rousseau, também tratou da igualdade em sua extensa obra. Para Kant, a igualdade entre os indivíduos advém da racionalidade inerente à espécie²⁷. Ele defende que com o iluminismo os seres humanos perceberam que estão todos unidos na possibilidade de modificarem seu destino²⁸, assim ele concorda com Rousseau que aponta que os outros animais estão fadados a morrer da mesma forma que nasceram.

Kant coloca o indivíduo como um fim em si mesmo,

Ora digo eu: - O homem, e, duma maneira geral, todo o ser racional, existe como um fim em si mesmo, não só como meio para o uso arbitrário desta ou daquela vontade.

²⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques. Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens. trad. Maria Lacerda de Moura. ed. RCM. 2003. Ebook, pp.100-101.

²⁵ *Ibid.*, p.140.

²⁶ *Ibid.*, pp.140-141.

²⁷ KANT, Immanuel. Fundamentação da Metafísica dos Costumes. Tradução de Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2007, p.24.

²⁸ KANT, Immanuel. O que é o iluminismo. Tradução de Artur Mourão.

Pelo contrário, em todas as suas ações, tanto nas que se dirigem a ele mesmo como as que se dirigem a outros seres racionais, ele tem sempre de ser considerado como fim²⁹.

Assim, a liberdade e a igualdade perante os demais são inegociáveis.

Conclui-se de tudo isso que a beleza da igualdade está justamente no fato de ser uma invenção humana³⁰. Uma invenção derivada da razão e que foi capaz de perceber uma certa injustiça, que era somente natural, mas que foi ampliada com o surgimento da propriedade privada e do trabalho humano.

Entretanto, essa igualdade, tanto no pensamento de Rousseau como no de Kant não chega a se transformar em uma teoria de justiça que forneça elementos objetivos e praticáveis para a compensação das desigualdades impostas pela natureza. John Rawls talvez tenha sido o pensador que mais avançou nesse sentido.

2.2 O dever moral de igualar

Rawls parte da noção de justiça como equidade para construir sua teoria política sobre a igualdade, ele defende que as instituições precisam ser justas, e caso não sejam, devem ser até extintas³¹. Sua teoria tem como objetivo inicial suplantar tanto o intuicionismo como o utilitarismo.

Gargarella, que escreveu sobre o pensamento de Rawls e seus sucessores, aponta que o intuicionismo se caracteriza primeiro por acreditar na existência de uma pluralidade de princípios de justiça e depois por defender que não é possível determinar qual o princípio mais adequado³². Assim, o melhor que se pode fazer é avaliar qual o princípio deve ser aplicado de acordo com a intuição. Rawls até concorda que as intuições têm um papel importante em uma teoria sobre a justiça., contudo, o intuicionismo é incapaz de oferecer uma forma de distinguir intuições corretas de incorretas³³.

²⁹ KANT, Immanuel. Fundamentação da Metafísica dos Costumes. Tradução de Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2007, p.68.

³⁰ Cabe ressaltar aqui que antropólogos como Frans de Wall defendem que as origens da igualdade, assim como de outros valores morais, podem ser de natureza evolutiva. Para tal, De Wall apresenta evidências obtidas através do estudo do comportamento de diversos animais, principalmente primatas. Assim, é possível que a igualdade não seja necessariamente uma invenção humana, e sim uma adaptação de um comportamento anterior aperfeiçoado pela racionalidade. DE WAAL, Frans. Good Natured: the origins of right and wrong in humans and other animals. Cambridge: Harvard University Press, 1996.

³¹ RAWLS, John. A Theory of Justice. ed. rev. Cambridge: Harvard Press, 1999, pp.6-10.

³² GARGARELLA, Roberto. As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política. Tradução Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p.3.

³³ *Ibid.*, p.3.

Quanto ao utilitarismo, Rawls utiliza a definição de Sidgwick, que o conceitua como a postura que considera um ato como correto quando maximiza a felicidade geral³⁴. E, enquanto o utilitarismo por um lado oferece um método para organizar as alternativas, por outro lado traz um problema na sua concepção consequencialista. O pensamento consequencialista defende que o fundamental para o julgamento ético de qualquer ação é a sua consequência. Já Rawls, que aqui é seguidor de Kant, acredita que o valor moral de um ato está nas qualidades intrínsecas da ação, na vontade do praticante.

O utilitarismo apresenta um desafio bem maior ao pensamento de Rawls, pois, ele mesmo reconhece que, nas decisões cotidianas, os indivíduos tendem a fazer um cálculo quase que matemático dos benefícios e malefícios das suas ações³⁵.

Dworkin chega a apontar como positivo o “caráter (*prima facie*) igualitário” do utilitarismo.³⁶ Um exemplo citado por ele é o de uma sociedade na qual uma maioria quer utilizar os recursos para distribuir entre os pobres enquanto uma minoria quer construir um campo de golfe. De acordo com o utilitarismo a vontade da maioria deve prevalecer. Contudo, cada faceta positiva do utilitarismo traz em si um aspecto negativo também.

Partindo dessas duas teorias, Rawls argumenta que elas não respondem ao problema da justiça, que é intrínseco à questão da igualdade. Sua teoria parte do contratualismo que deve responder a duas perguntas básicas de qualquer teoria moral: “o que a moral exige de nós? E por que devemos obedecer a certas regras?”³⁷.

Assim, para Rawls, a primeira resposta é que a moral exige que cumpramos o que acordamos e a resposta da segunda é que devemos obedecer a regras que concordamos em aceitar³⁸. Dessa forma, o contratualismo vai substituir as explicações religiosas com relação ao problema da autoridade. A autoridade é uma criação dos membros da sociedade.

O contrato proposto por Rawls é um contrato hipotético, ou seja, é um contrato idealizado³⁹. Contudo, o acordo proposto por Rawls, por ser ideal, pode ser criticado justamente

³⁴ RAWLS, John. *A Theory of Justice*. ed. rev. Cambridge: Harvard Press, 1999, p.20.

³⁵ *Ibid.*, p.21.

³⁶ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p.6.

³⁷ *Ibid.*, p.14.

³⁸ RAWLS, John. *A Theory of Justice*. ed. rev. Cambridge: Harvard Press, 1999, pp.123-130.

³⁹ *Ibid.*, pp.40-46.

por não fazer sentido pensar em contratos que na prática não existiriam e assim não seriam firmados.

Entretanto, a intenção de Rawls ao propor um contrato ideal é a de um recurso metodológico para por em questionamento as instituições morais. A igualdade para Rawls está relacionada “com nosso igual status moral, que nos força, em todo caso, a desenvolver uma preocupação com a imparcialidade – pelo fato de se considerarem imparcialmente as preferências e interesses de cada um”.⁴⁰

Essa igualdade moral será transplantada por Rawls para formar os princípios básicos que devem construir uma sociedade. A justiça e a igualdade devem fazer parte de todos os procedimentos, como por exemplo, o procedimento de que aquele que corta o bolo deve ser o último a se servir ajuda a chegar ao resultado de o bolo ser cortado em pedaços iguais. Essa é a ‘justiça como equidade’ que coloca todos em uma posição de igualdade.

É a partir da ‘posição original’ que se pode chegar à definição dos princípios de justiça. “Os sujeitos que Rawls imagina surgem afetados por uma circunstância particular. Ocorre que estão sob um ‘véu de ignorância’, que os impede de conhecer qual é sua classe ou seu status social”⁴¹. Contudo, o véu de ignorância não significa que os indivíduos desconhecem as descobertas básicas das ciências sociais, economia e psicologia.

Os princípios definidos por Rawls são:

1. Cada pessoa deve ter um direito igual ao esquema mais abrangente de liberdades básicas iguais que for compatível com um esquema semelhante de liberdades para os demais;
2. As desigualdades sociais e econômicas deverão ser constituídas de tal modo que ao mesmo tempo: a) espere-se que sejam razoavelmente vantajosas para todos; b) vinculem-se a empregos e cargos acessíveis a todos⁴².

O primeiro princípio busca a liberdade enquanto que o segundo trata da distribuição dos recursos. Por trás desses princípios está a ideia de que os talentos e as capacidades são resultados de uma loteria natural e não de merecimentos. Por isso, aceita-se violações da igualdade em favor dos menos favorecidos. De qualquer forma, Rawls favorece sempre o primeiro princípio, o da liberdade, em relação ao segundo, o da distribuição de recursos.

⁴⁰ GARGARELLA, Roberto. As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política. Tradução Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p.18.

⁴¹ *Ibid.*, p.21.

⁴² *Ibid.*, pp.24-25.

Segundo o filósofo isso precisa ser assim, pois, sem liberdade, qualquer distribuição equitativa de recursos se torna fútil⁴³.

Entretanto, Rawls apresenta um compromisso com a igualdade. Pois, para ele, a virtude de um sistema justo está na capacidade de compensar as desigualdades⁴⁴.

De qualquer forma, uma das principais críticas a Rawls veio de seu colega de faculdade Nozick. Para Nozick, o Estado deveria ser mínimo. Como mínimo ele entende um Estado que protege a propriedade, obriga o cumprimento dos contratos e protege seus cidadãos contra o uso ilegítimo da força⁴⁵.

Nozick argumenta tanto contra o igualitarista como contra o anarquista. Nozick vê o anarquista como extremado e entende que é possível a existência de um Estado sem que se violem direitos. E contra o igualitarismo, ele aponta que somente a vontade dos indivíduos é capaz de gerar direitos positivos

Para Nozick, os males do igualitarismo estão na imposição da igualdade e não na igualdade em si⁴⁶. Ele recorre a Hume para apontar que as pessoas são naturalmente diferentes, e que toda tentativa de igualá-las será frustrada. Assim, a liberdade resultaria inevitavelmente na desigualdade. Ou seja, Nozick admite a desigualdade e a reconhece como ruim. Contudo, argumenta que qualquer tentativa de promover a igualdade resultará em ofensa grave à liberdade e por isso se torna injustificada.

Existe um imperativo moral em Rawls e em Dworkin que obriga os mais beneficiados pela loteria natural a colocarem seus talentos a serviço dos menos afortunados. Nozick contra argumenta que isso seria dizer que há direitos de propriedade de umas pessoas sobre as outras, o que se compara à escravidão.

Na concepção de Dworkin, o liberalismo igualitário deve ter características determinadas⁴⁷. Primeiro, ele deve fazer a distinção entre ‘personalidade’ e as ‘circunstâncias’ individuais. Assim, os indivíduos deveriam ser igualados somente em suas circunstâncias, e se tornariam responsáveis pelas suas escolhas. Em segundo lugar, Dworkin propõe que as pessoas

⁴³ RAWLS, John. *A Theory of Justice*. ed. rev. Cambridge: Harvard Press, 1999, pp.53-54.

⁴⁴ *Ibid.*, p.56.

⁴⁵ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p.33.

⁴⁶ NOZICK, Robert. *Anarchy, State and Utopia*. Oxford: Blackwell, 1999, pp.232-233.

⁴⁷ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p.66.

sejam avaliadas de acordo com a noção de ‘recursos’ que possuem e não de acordo com a satisfação que tiram do que possuem. Em terceiro, o papel da justiça é, então, igualar esses recursos. E em quarto, o Estado deve ser eticamente neutro. Em todos esses pontos, há semelhanças entre Rawls e Dworkin.

Amartya Sen, que defende que a liberdade é tanto um meio para o desenvolvimento, como também o fim em si⁴⁸, escreve contra a igualdade de bens primários de Rawls e contra a igualdade de recursos como proposto por Dworkin. Para Sen, Dworkin e Rawls estão afetados por um ‘fetichismo’ que faz com que eles só se preocupem com determinados bens e que esqueçam os significados diferentes que eles têm para cada um deles⁴⁹. Sen, assim, critica a utilização de uma perspectiva de utilização da satisfação individual como forma de mensurar a justa divisão de recursos. Para ele, a percepção de satisfação de um indivíduo é largamente influenciada pelo meio e também por diferenças de gosto⁵⁰.

Sen argumenta que a ideia de igualdade deve ser suportada pelas capacidades das pessoas. Isso porque os desempenhos dessas pessoas variam de acordo com cada sociedade, assim, para Sen, Rawls peca por apresentar uma visão demasiado objetiva⁵¹. Sen apresenta uma teoria que não compromete a liberdade, mas aponta também a importância de que os indivíduos tenham acesso a oportunidades que se realizam através das funcionalidades.

Para o economista, além de se concentrarem em medidas como renda para medir desigualdade, os fatores utilizados para medir desigualdade devem ser expandidos para conter também e principalmente desemprego, falta de acesso à saúde, educação e exclusão social⁵².

O pensamento de Sen é interessante porque, para ele, a liberdade e a eficiência dos mercados são capazes de contribuir para a redução das desigualdades, sem excluir a importância da participação do Estado. Ele lembra que até mesmo Adam Smith, considerado o primeiro a defender o pensamento econômico liberal, era um grande crítico do papel dos mercados e defensor da importância de instituições fora do mercado para a construção de uma sociedade melhor⁵³.

⁴⁸ SEN, Amartya Kumar. *Development as freedom*. New York: Alfred A. Knopf, 2000, p.73.

⁴⁹ *Ibid.*, p.73.

⁵⁰ *Ibid.*, p.73.

⁵¹ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p.74.

⁵² SEN, Amartya Kumar. *Development as freedom*. New York: Alfred A. Knopf, 2000, p.109.

⁵³ *Ibid.*, p.126

Sen defende que a principal desigualdade é a desigualdade de liberdade⁵⁴. Contudo, como já escrito, o conceito de liberdade de Sen inclui também o acesso às funcionalidades, o que envolve basicamente o acesso a oportunidades. Entretanto, como um liberal, ele alerta que os incentivos governamentais, se utilizados incorretamente, podem trazer mais desvantagens para a sociedade do que os benefícios causados pela sua interferência⁵⁵. Assim, a interferência estatal é legítima quando desenvolve as funcionalidades e as capacidades de seus cidadãos⁵⁶.

Os referenciais de igualdade e do dever moral da sua implementação servem de base para fundamentar a ação estatal através de incentivos fiscais para o desenvolvimento industrial.

2.3 Problemas causados pela desigualdade

Além dos problemas morais envolvendo a desigualdade, ela representa dificuldades sistêmicas que vão desde retardos no crescimento econômico a instabilidades políticas, que se retroalimentam.

Um dos estudos mais importantes sobre os efeitos da desigualdade publicados nos últimos anos foi um relatório chamado “*In it together*”. Ele foi elaborado pela OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e publicado em 2015. O objetivo do relatório foi analisar o crescimento econômico e as desigualdades nos países membros e em alguns outros países relevantes, como o Brasil.

O relatório começa apontando que, em muitos dos países medidos, as disparidades de riqueza estão no mais alto nível desde que os dados são coletados pela Organização.

Com base nessas informações foi possível estabelecer uma relação entre desigualdade e crescimento econômico. De uma forma geral, os analistas concluíram que quando a desigualdade aumenta, o crescimento diminui. Assim, as pessoas que compõem os quarenta por cento mais pobres são o grupo mais importante para o crescimento⁵⁷.

Entretanto, essas famílias, entre os quarenta por cento mais pobres, somente detêm, em média, três por cento da riqueza dos seus países. Aliás, a concentração de riqueza é maior

⁵⁴ SEN, Amartya Kumar. *Development as freedom*. New York: Alfred A. Knopf, 2000, p.127.

⁵⁵ *Ibid.*, p.130.

⁵⁶ *Ibid.*, p.130.

⁵⁷ OECD. *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*. Paris: OECD Publishing, 2015, p.60.

do que a concentração de renda. Ou seja, mesmo o acesso a renda não sendo tão desigual, a riqueza continua a se acumular⁵⁸.

Na análise feita, a desigualdade pode atrapalhar o crescimento de três formas⁵⁹. A primeira se deve a uma política fiscal endógena (*endogenous fiscal policy*), ela acontece porque os cidadãos, diante de grande desigualdade, podem decidir elevar a carga tributária para que o Estado possa incrementar políticas de transferência de renda. E, esse aumento na carga tributária, pode resultar na diminuição do investimento total na economia.

A segunda forma pela qual a desigualdade atrapalha o crescimento é que, quando o número de indivíduos com baixa renda é muito elevado, uma parte importante dos agentes econômicos se torna praticamente excluído de participação na economia, o que se reflete tanto na redução do consumo como também do investimento. Esses fatores entram em um ciclo vicioso que se autoalimenta.

Piketty⁶⁰ também chega a essa mesma conclusão, o economista francês argumenta contra Kuznets. Kuznets teoriza que a desigualdade aumenta juntamente com o crescimento econômico, contudo diminui com o tempo, de acordo com a curva que leva o nome do mesmo. Já Piketty aponta que a riqueza tende a se acumular, e que quando a riqueza acumulada gera um rendimento percentual maior do que a taxa de crescimento da economia, seu crescimento se torna problemático e difícil.

O terceiro ponto levantado é que, quando poucos são os que podem consumir, a demanda doméstica agregada de um país se torna insuficiente para promover o avanço de novas tecnologias e para a criação do mercado para que essas novas tecnologias possam ser comercializadas.

Mais, no longo prazo, a desigualdade atrapalha o crescimento também porque ocasiona baixo desenvolvimento de capital. E esse capital é parte importante do investimento total, que é o principal vetor de um crescimento econômico sustentável.

Inclusive, há diversos estudos atuais que apontam o quanto a renda de um indivíduo pode ser explicada pela situação financeira da sua família. Eric Zolt menciona que, nos Estados

⁵⁸ OECD. In It Together: Why Less Inequality Benefits All. Paris: OECD Publishing, 2015, p.240.

⁵⁹ *Ibid.*, pp.60-61.

⁶⁰ PIKETTY, Thomas. Capital in the twenty-first century. Traduzido por Arthur Goldhammer. Cambridge: Harvard University Press, 2014. pp. 336-376,

Unidos, 50% da renda de uma pessoa pode ser explicada pela renda de seus pais⁶¹. Mais, em um estudo publicado em 2017, realizado com base em dados do painel de pesquisa sobre as famílias britânicas, a riqueza dos pais apresenta uma forte correlação positiva com a qualificação que um indivíduo atinge até a idade de 25 anos, qualificação essa que também está fortemente relacionada de maneira positiva com a renda⁶².

Por outro lado, o mesmo relatório também argumentou que a desigualdade pode contribuir para o crescimento econômico em duas hipóteses⁶³. A primeira é a constatação de que as desigualdades produzem incentivos naturais para aumentar a produtividade. E a segunda é a teoria de que em uma sociedade muito desigual os ricos acumulariam capital e esse seria reinvestido na economia produzindo o desejado crescimento econômico⁶⁴.

⁶¹ ZOLT, Eric. Fire side interview. Viena, dezembro, 2014. Disponível em: <<https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/videos/taxpolicyfiresidechats>>. Acesso em: 12/10/2019.

⁶² A principal conclusão do artigo é que a riqueza dos pais apresenta uma forte correlação positiva com a qualificação que um indivíduo atinge até a idade de 25 anos. Além disso, essa correlação é ainda mais forte em níveis abaixo da mediada e continua forte após o controle estatístico que exclui uma grande variedade de características familiares. O estudo também apontou que há uma correlação positiva entre a riqueza dos pais e a probabilidade de emprego e renda dos filhos. KARAGIANNAKI, Eleni. The effect of parental wealth on children's outcomes in early adulthood. *Journal of Economic Inequality*, pp. 1-27. 2017. Disponível em: <https://eprints.lse.ac.uk/68507/13/Karagiannaki_Effect%20of%20parental%20wealth.pdf>. Acesso em: 06/12/2019.

⁶³ OECD. In It Together: Why Less Inequality Benefits All. Paris: OECD Publishing, 2015, p.61.

⁶⁴ Em dezembro de 2015, Eric Zolt, ex-funcionário do alto escalão do Departamento do Tesouro dos EUA, concedeu uma entrevista a Jeffrey Owens. Nela, ele lembra que existe uma desigualdade que é boa e uma outra que é ruim. Para afirmar isso, ele se baseia no trabalho do Piketty. Ele continua dizendo que a impressão de desigualdade varia de acordo com as concepções de cada sociedade. Nos Estados Unidos, a percepção é diferente do Brasil, da Suíça e da Suécia. Para ele, a desigualdade diminui com impostos progressivos e com investimentos em capital humano. Além disso, uma parte importante da desigualdade varia de acordo com a distribuição etária. A questão cultural é também importante por exemplo, em alguns países há menos casamentos entre pessoas de diferentes tipos de renda. Zolt também afirma que os efeitos negativos da globalização são mais sentidos nas camadas mais baixas e a desregulação dos mercados financeiros é mais sentida positivamente nas camadas mais altas. Para ele, a globalização é uma força para o bem, mas ao mesmo tempo traz o efeito negativo da desigualdade. O combate à desigualdade para Zolt é uma questão moral também. Ele lembra que tanto o FMI como a OCDE (como já mencionado) argumentam que sociedades muito desiguais têm dificuldades de manter crescimento no longo prazo porque não possuem coesão social e, assim, as políticas necessárias para o desenvolvimento não podem ser implementadas. O que mais preocupa Zolt é a desigualdade de oportunidades. Ele cita uma frase de Warren Buffet em que ele afirma que a principal decisão financeira que alguém você pode tomar é a escolha dos seus pais. Buffet chama esse processo de a loteria do óvulo. Contudo, em uma situação de igualdade de oportunidades a desigualdade de renda e de riqueza podem não ser tão relevantes. Por isso, Zolt se preocupa sobre como ajudar os mais pobres a se tornarem mais ricos. Ela aponta a ausência de políticas públicas como a principal explicação para o fato de que os Estados Unidos são o país com mais pobreza dentre os países desenvolvidos. É possível explicar a metade da renda de um indivíduo a partir da renda dos seus pais. Quanto à melhor forma de tributar, ele lembra que as famílias mais ricas, em países como os Estados Unidos, têm suas riquezas de fontes distintas. Isso quer dizer que uma solução que tribute de forma mais igual todos esses indivíduos não é simples. Para Zolt, os impostos respondem por uma parcela pequena da desigualdade. A desigualdade tem a ver com a distribuição de recursos em uma sociedade. A OECD, por exemplo, trata do problema da desigualdade através da educação. Ele afirma que a desigualdade tem um efeito negativo no desenho do sistema tributário, fazendo que ele se torne regressivo. Zolt não apoia a ideia de flat taxes, mas propõe mudanças no sistema tributário, pois considera

Em defesa da promoção da igualdade, Avi-Yonah aponta dois argumentos importantes para que Estado democrático iniba a concentração de renda⁶⁵. O primeiro motivo é a democracia. Inclusive, essa era uma das ideias dos pais fundadores dos EUA que não viam no modelo inglês um bom exemplo. Na Inglaterra, os muitos ricos conseguiam influenciar desproporcionalmente o Estado. Nas palavras de Walzer, “quando o dinheiro traz consigo o controle, não de coisas, mas apenas de pessoas, também ele deixa de ser um recurso privado”⁶⁶.

Aliás, Aliomar Baleeiro também enxerga no desenho do sistema tributário uma luta de classes⁶⁷. Ele cita que os burgueses, quando tomaram o poder com as revoluções liberais, em vez de instituir uma tributação mais justa, transferiram a carga tributária que sobre eles pesava para o proletariado. Também para Baleeiro, é só com a democracia que se pode chegar a uma divisão melhor dessa carga⁶⁸.

O segundo argumento vem de uma concepção liberal de igualdade, uma igualdade complexa. A igualdade complexa “significa que cada esfera social deve ter seus próprios princípios distributivos adequados a que a posse de bens relevantes por uma das esferas não deve automaticamente traduzir numa posição dominante em relação às outras esferas”⁶⁹. Ainda, Avi-Yonah cita Walzer para explicar que “em termos formais, igualdade complexa significa que, dentro de uma esfera ou em relação a um bem social, nenhum cidadão pode ser discriminado por pertencer à outra esfera ou por possuir bens diversos”⁷⁰. Dessa forma, o poder e o prestígio que são obtidos com o dinheiro fazem com que essas esferas sejam destruídas e essa igualdade se torne impossível.

a carga tributária pequena. São seis as mudanças sugeridas para os Estados Unidos: 1. Adotar um Imposto sobre Valor Agregado nacional; 2. Reforma para simplificar o imposto sobre pessoas jurídicas; 3. Separar a alíquota de Imposto de Renda do trabalho e o do ganho de capitais (sistema de imposto de renda duplo); 4. Reduzir as alíquotas e retirar as deduções; 5. Alíquota baixa nos impostos que recaem sobre os negócios; e 6. Impostos menos progressivos para suportar mais gastos progressivos e reduzir as desigualdades. ZOLT, Eric. Fire side interview. Viena, dezembro, 2014. Disponível em: <<https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/videos/taxpolicyfiresidechats>>. Acesso em: 12/10/2019. Todos os dados apontados por Zolt com relação aos Estados Unidos são ainda mais gravosos quando tratamos da desigualdade brasileira. Assim, as consequências negativas por ela geradas são também mais graves.

⁶⁵ AVI-YONAH, Reuven S. Os Três Objetivos da Tributação. *Direito Tributário Atual*, revista do IBDT/Dialética, São Paulo, 2008, n° 22, p.19.

⁶⁶ *Ibid.*, p.20.

⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. (parte) (Capítulo XX – pp.231-241), p.236.

⁶⁸ *Ibid.*, p.236.

⁶⁹ AVI-YONAH, Reuven S. Os Três Objetivos da Tributação. *Direito Tributário Atual*, revista do IBDT/Dialética, São Paulo, 2008, n° 22, p.19.

⁷⁰ *Ibid.*, p.19.

Ainda, um terceiro argumento de Avi-Yonah é que há efeitos negativos significativos na desigualdade. O principal citado por ele é a instabilidade política já mencionada aqui. “Grandes desigualdades, mesmo quando acompanhadas por uma melhoria das condições de vida para toda a sociedade, geram riscos significativos”⁷¹. Avi-Yonah também lembra Aristóteles que escreveu, “quando não houver classe média ocorrerão problemas e o Estado em breve chegará ao fim”⁷².

Quanto aos mercados emergentes, o relatório recorreu aos coeficientes Gini para apontar que o Brasil (0,55) é o segundo mais desigual entre os analisados, somente atrás da África do Sul (0,67), de acordo com os números mais recentes no último levantamento feito pelo órgão⁷³.

Contudo, em um aspecto positivo, o relatório também descreve que o Brasil, de 2005 até 2015, fez a maior distribuição de renda dentre os países em desenvolvimento⁷⁴. Também de acordo com o IPEA, a desigualdade no Brasil vem caindo desde 1997, quando atingiu seu nível máximo (0,60) e caiu até 2015 (0,51)⁷⁵. Para a OCDE, isso se deu principalmente por causa de benefícios pagos em dinheiro através de programas sociais⁷⁶.

O relatório também aponta várias formas pelas quais se pode combater a desigualdade. Sendo que, de acordo com o estudo, as mais efetivas são a implementação de uma tributação de renda progressiva e a redistribuição dessa arrecadação através de benefícios pagos em dinheiro⁷⁷. A discussão, sobre se a desigualdade é melhor combatida pela tributação ou pelo gasto ou até por uma combinação dos dois é bastante importante para este trabalho e será retomada nos capítulos que seguem.

⁷¹ AVI-YONAH, Reuven S. Os Três Objetivos da Tributação. *Direito Tributário Atual*, revista do IBDT/Dialética, São Paulo, 2008, n° 22, pp.20-21.

⁷² *Ibid.*, p.21.

⁷³ OECD. In It Together: Why Less Inequality Benefits All. Paris: OECD Publishing, 2015, p.295.

⁷⁴ *Ibid.*, p.293.

⁷⁵ Relatório - Retratos das desigualdades - IPEA. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/retrato/indicadores_pobreza_distribuicao_desigualdade_renda.html>. Acesso em: 08/01/2020.

⁷⁶ OECD. In It Together: Why Less Inequality Benefits All. Paris: OECD Publishing, 2015, pp.292-294.

⁷⁷ *Ibid.*, pp.60-61.

2.4 A necessidade de intervenção estatal para a promoção da igualdade

José Casalta Nabais traz para o debate um ponto importante, os direitos têm custos⁷⁸. Até a Idade Moderna, o conceito de dever estava restrito ao campo moral e religioso. Ele argumenta que é na transformação que coloca o indivíduo como sujeito, principalmente influenciada pelo pensamento estoico, que a pessoa se torna sujeito da sua vida⁷⁹. A reforma protestante também contribuiu para essa passagem. Portanto, “é por obra do o humanismo jurídico e do jusnaturalismo racionalista que a influência estoica incorpora o tema dos deveres ao direito”.⁸⁰

Entretanto, na positivação, esses deveres vistos como contrapartidas de direitos naturais, não foram bem recebidos. Por exemplo, em 1789, a Assembleia Nacional Francesa rejeitou a adoção de uma declaração autônoma de deveres por acreditar que os deveres naturalmente se identificam com os direitos⁸¹. Não se considerava, portanto, a existência de deveres fundamentais autônomos. Além disso, como lembra Hobsbawn, os movimentos liberais da época tinham como bandeira principal a luta por direitos, já que entendiam que por séculos carregaram deveres sem a devida contrapartida do Estado⁸². Portanto, não fazia muito sentido para os revolucionários valorizar os deveres.

O panorama começa a mudar quando os direitos deixam de ser somente os clássicos e passam a integrar os de participação política, os direitos sociais e também os ecológicos. Os deveres devem, então, acompanhar. Dessa forma, surge o dever de votar, depois os deveres econômicos, sociais e culturais – são os deveres de solidariedade obrigatória. E, por último, os deveres associados aos direitos ecológicos. Nabais acrescenta aqui o direito dos animais, rios, mares, etc. Nabais chega até a apontar a discussão sobre os direitos das gerações futuras, mas considera isso não muito factível, já que os sujeitos não estão claros⁸³.

⁷⁸ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional de estado fiscal contemporâneo – Tese de doutoramento. Coimbra: Almedina, 2012, p.40.

⁷⁹ *Ibid.*, p.41.

⁸⁰ *Ibid.*, p.42.

⁸¹ *Ibid.*, pp.47-50.

⁸² HOBSEBAWN, Eric. The age of revolution, 1789 - 1898. 1.ed. New York: Vintage Books, 1996, pp.58-59.

⁸³ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional de estado fiscal contemporâneo – Tese de doutoramento. Coimbra: Almedina, 2012, pp.47-50.

De um ponto de vista muito parecido, Holmes e Sustain defendem que todos os direitos são positivos⁸⁴. Eles argumentam que é fútil a divisão que se faz com relação a direitos negativos, que envolvem as liberdades privadas como a propriedade, e os direitos positivos, que requerem uma prestação estatal. Isso porque, para o exercício de qualquer desses direitos o Estado precisará ser custeado.

Nabais chama o seu conceito de deveres fundamentais de aproximativo. Ele os define como “*deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos*”.⁸⁵

A importância de se reconhecer o custo dos direitos não somente reforça o argumento da necessidade de um Estado como garantidor de direitos, mas também exige a existência de um sistema tributário que possa fornecer a esse Estado recursos suficientes para que os direitos sejam garantidos, dentre eles o direito à igualdade.

No caso do Estado Social, os custos são ainda maiores. Mais uma vez, José Casalta Nabais faz uma interessante reflexão acerca do custo dos direitos e da necessidade de financiá-los⁸⁶. Como já mencionado, esses deveres acabam sendo esquecidos. Para ele, qualquer Estado organizado precisará responder a três tipos de custo, aqueles ligados à própria sobrevivência do estado (defesa), os custos ligados ao funcionamento do estado (eleitorais) e “enfim, custos em sentido estrito, ou custos financeiros públicos concretizados, portanto, no dever de pagar impostos. em sentido estrito”⁸⁷.

Assim, é importante que se perceba algo que é muitas vezes esquecido, que é, os clássicos direitos e liberdades também têm custos. Nesse sentido, eles também positivos. Contudo, os custos clássicos tendem a não ser assim vistos pois os sociais são mais diretamente especificáveis e se materializam a olho nu nas políticas públicas. É possível até uma analogia com os impostos diretos e indiretos.

⁸⁴ SUSTAIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. The cost of rights: why liberty depends on taxes. 1. ed. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 1999. Não Paginado. Chapter one – the futility of dichotomy.

⁸⁵ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional de estado fiscal contemporâneo – Tese de doutoramento. Coimbra: Almedina, 2012, p.64.

⁸⁶ NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. In: Coimbra: Almedina, 2012. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 88. Set/2009, p. 269.

⁸⁷ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Revista de Direito Público da Economia, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/28500>>. Acesso em: 27 jun. 2018, p.11.

Nabais chama o Estado que precisa ser financiado para a garantia de direitos de Estado Fiscal. Dessa forma, o Estado fiscal é necessário porque os tributos são os meios de realização da dignidade humana. Ele lembra o que disse Abraham Lincoln, “acabem os impostos e apoiem o livre comércio e os nossos trabalhadores em todas as áreas da economia passarão a servos e pobres como na Europa”⁸⁸.

Contudo, para que o estado fiscal seja aceitável, os impostos devem ter um preço razoável. Ou seja, é um Estado que nem é patrimonialista, mas que também não é um estado proprietário, produtor ou empresarial.

Nabais lembra que o estado patrimonial foi a primeira forma de estado – o absoluto⁸⁹. Suas receitas eram principalmente as derivadas de seu patrimônio. Também os estados socialistas eram espécie de patrimoniais. E há ainda um terceiro tipo formado pelos Estados que obtêm suas receitas a partir da exploração de matérias-primas ou do jogo e dispensam seus cidadãos do pagamento de impostos, por exemplo Qatar, Mônaco e Macau.

Um outro tipo negativo seria um estado que se sustenta a partir de tributos bilaterais – um estado tributário⁹⁰. Na prática, um estado tributário é mais difícil de existir, pois o núcleo clássico do que seria o estado se opera em bens públicos, que são aqueles, por definição, indivisíveis. Além disso, há serviços prestados pelo Estado, como a educação, que podem até ser divisíveis, mas que sua repartição acarretaria em uma impossibilidade de que fosse universal.

Em conclusão, a outra face ou a face oculta dos direitos fundamentais revela-se nos deveres fundamentais ou custos lato sensu dos direitos. Os deveres ou custos dos direitos que outra coisa não são senão a responsabilidade comunitária que os indivíduos assumem ao integrar uma comunidade organizada, mormente uma comunidade organizada no estado (moderno). O que faz dos indivíduos, verdadeiras pessoas, ou seja, membros ao mesmo tempo livres e responsáveis da sua comunidade (...) Uma conclusão que, por paradoxal que pareça nestes tempos aparentemente dominados pelo egoísmo irresponsável, está, todavia, de algum modo em sintonia com o momento presente em que se faz um apelo muito forte à solidariedade, à solidariedade simultaneamente universal e intergeracional. Uma ideia que, na opinião de alguns autores, suportaria mesmo uma nova forma de estado – o estado solidário, cuja marca residiria na solidariedade com todos os homens, sejam os homens de hoje, sejam os homens de ontem, sejam os homens de amanhã. Ou, numa outra fórmula, todos temos deveres no que respeita à humanidade presente, à humanidade passada e à humanidade futura (...) Daí que uma qualquer teoria dos direitos fundamentais, que pretenda naturalmente espelhar a realidade jusfundamental com um mínimo de rigor,

⁸⁸ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Revista de Direito Público da Economia, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/28500>>. Acesso em: 27 jun. 2018, p.15.

⁸⁹ *Ibid.*, pp.16-17.

⁹⁰ *Ibid.*, p.22.

não possa prescindir dos deveres e dos custos dos direitos. Assim, parafraseando Ronald Dworkin, tomemos a sério os deveres fundamentais e, por conseguinte, tomemos a sério os custos orçamentais de todos os direitos fundamentais. Pois, somente com uma consideração adequada dos deveres fundamentais e dos custos dos direitos, poderemos lograr um estado em que as ideias de liberdade e de solidariedade não se excluam, antes se completem. Ou seja, um estado de liberdade com um preço moderado⁹¹.

Essa discussão é importante para o trabalho. Ora, se há um direito dos cidadãos à igualdade, e um dever moral do Estado⁹² de promovê-la, haverá igualmente um custo a ser financiado. Esse custo será carregado pela sociedade. E, deverá ser necessariamente maior para aqueles que possuem mais recursos para tal, sob pena de se custear a igualdade com desigualdade.

Naturalmente, os contribuintes serão diferenciados. O fardo tributário será transferido. E essa discriminação deve estar relacionada a valores constitucionais, para que seja considerada justa.

No caso dos incentivos fiscais de ICMS, mais especificamente o PROVIN-CE, essa diferenciação acaba sendo, à primeira vista, oposta a esse princípio, pois, esses incentivos dispensam muitas vezes grandes indústrias da sua parcela de contribuição devida com o financiamento dos direitos de todos os cidadãos.

2.5 A utilização do sistema tributário para a promoção da igualdade

Há muita resistência⁹³ à ideia de que o sistema tributário deve ser utilizado para redistribuir riquezas. Isso se deve, em grande parte, à forma como surgiu o instituto do tributo

⁹¹ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Revista de Direito Público da Economia, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/28500>>. Acesso em: 27 jun. 2018, pp.22-24.

⁹² Quando se diz que um Estado tem um dever, é importante que se ressalte que para tal ele possui o poder coercitivo, que é justamente o poder cedido pelos cidadãos. Sobre a importância e as características da coerção na lei há o interessante trabalho de Frederick Schauer. SCHAUER, Frederick. The force of law. Cambridge: Harvard University Press. 2015.

⁹³ Essa resistência é formada basicamente por aqueles que acreditam no modelo econômico liberal. Para eles, não é papel do Estado a preocupação com a distribuição da riqueza. Dentre esses autores, um dos principais é Nozick, que já foi apresentado neste trabalho. Há, contudo, economistas liberais como Milton Friedman que defendem a utilização do Sistema Tributário como meio de distribuir riquezas. Para Friedman, isso se daria através de um imposto de renda negativo, que consiste em um pagamento em dinheiro do Estado para aqueles contribuintes cuja renda for abaixo do mínimo tributável no período. FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose. Free to choose: a personal statement. New York: HBJ, 1979. pp. 120-123.

nos primeiros Estados. Na antiguidade, a tributação recaía sobre os escravos e sobre os povos dominados, ela era um sinal de submissão⁹⁴.

Foi somente em Roma que houve algumas tentativas de cobrar tributo também dos cidadãos. Assim, duas concepções se alternavam, em um momento se propagava a honra que era poder contribuir e ser tributado e, em outro momento, os impostos eram afastados dos cidadãos mais influentes por serem considerados algo servil e humilhante⁹⁵.

Na Idade Média houve uma modificação nesse entendimento, e a relação passou a ser, de certa forma, consentida⁹⁶. Os vassallos aceitavam a submissão e o pagamento de tributos em troca de segurança. O modelo medieval estava baseado no Estado Patrimonial, que é aquele em que o Estado, que é composto pelos recursos do soberano, atua na economia ao lado do particular. Esse Estado foi depois substituído pelo Estado Policial, que é aquele no qual através da força passa-se a exigir tributos para dirigir a economia⁹⁷.

Finalmente, o modelo do Estado de Polícia foi substituído pelo Estado Fiscal. Aqui, a ideia é a de que o Estado não gera riquezas e que precisa das rendas dos contribuintes para se sustentar. Contudo, o Estado Fiscal era bastante limitado por influência do liberalismo. Para essa corrente, a finalidade básica do Estado era simplesmente garantir o direito de propriedade⁹⁸. Portanto, esse Estado era formado por um contrato social de natureza negativa.

Foi somente com a falência desse modelo liberal de Estado e a excessiva concentração de renda que se passou a considerar a necessidade de um Estado social, que contribua para retirar da miséria as camadas sociais menos favorecidas⁹⁹. Aqui se juntam os valores do trabalho e da livre iniciativa que a sociedade visa maximizar como reflexos da dignidade humana.

Contudo, diversos doutrinadores alertam para o abuso e o excesso na condução dessa política de promoção da igualdade. Para Schoueri, por exemplo, a opinião dominante é a de que a liberdade é a única medida contra a qual deve se pôr o tributo.

O tributo surge, nesta perspectiva, como o preço dessa liberdade. Ele não se justifica enquanto tal, mas somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de

⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p.21.

⁹⁵ *Ibid.*, p.21.

⁹⁶ ADAMS, Charles. For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization. 2.ed. New York: Madison Books, 2001. p.162.

⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p.26.

⁹⁸ *Ibid.*, p.31.

⁹⁹ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. pp.379-381.

inclusão social. Revelando-se o Estado incapaz de (ou inábil para) suprir certas demandas sociais, não se legitima o aumento desmedido de tributos, em ciclo crescente e interminável, onde se vê que, por mais que se aumentem os tributos, em maior grau se ampliam as demandas sociais, exigindo novos aumentos¹⁰⁰.

Dessa forma, ele defende as limitações ao poder de tributar e faz uma defesa do Estado liberal, argumentando que os particulares também podem garantir direitos, alguns até melhor que o Estado. Nesse sentido, a promoção da igualdade através de tributos deve ser limitada, sob pena de se ferir a tão importante liberdade. Além disso, como argumenta o professor, a tributação excessiva reduz oportunidades econômicas, o que acaba por causar injustiça social.

Inclusive, um autor que inspirou o pensamento de Schoueri, Charles Adams, escreveu um trabalho sobre a história dos tributos. Na visão dele, o sistema tributário é como um monstro, que uma vez criado, precisa ser dominado¹⁰¹. Ele se utiliza de diversos exemplos para concluir que os sistemas tributários tendem a fugir ao controle fazendo com que os impostos se tornem excessivos e injustos, e assim, acabam por causar a destruição de impérios inteiros¹⁰².

É importante que esse risco seja reconhecido. Pois, os incentivos fiscais do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – PROVIN, que são o tema central desse trabalho, apesar de representarem um aspecto negativo de política tributária, podem resultar em deslocar o peso do sustento do Estado para outros atores e isso precisa ser considerado.

Também vale ressaltar que o sistema tributário brasileiro possui garantias e limites positivados que ajudam a prevenir e combater os excessos. Aliomar Baleeiro já argumentava, em 1977, que desde a Constituição de 1946 o Brasil possuía princípios constitucionais tributários positivados no texto máximo. E que, nenhuma outra constituição excedia a brasileira em relação a essas proteções¹⁰³.

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p.33.

¹⁰¹ ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2.ed. New York: Madison Books, 2001. pp.456-457

¹⁰² O trabalho feito por Adams é uma interessante compilação histórica dos tributos, repleto de fontes confiáveis e explicações inteligentes. Contudo, o livro pode ser criticado por não perceber que, muitas vezes, a ineficiência e injustiça do sistema tributário são resultado de outros fatores, principalmente econômicos, como o fim de determinado ciclo de produção. Assim, o autor, em alguns momentos, comete o erro de atribuir a decadência de regimes ao aumento desenfreado de tributos, quando na realidade o aumento da carga tributária é simplesmente o reflexo de outras crises anteriores. ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2.ed. New York: Madison Books, 2001.

¹⁰³ BALEEIRO. Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5.ed.rev. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p.3.

Schoueri¹⁰⁴, apesar da sua defesa de um Estado Liberal, aponta quatro funções do tributo: a arrecadadora, a alocativa (indutora), a distributiva e a estabilizadora. Para ele, é importante ressaltar que as funções alocativa, distributiva e estabilizadora geram efeitos na economia. A primeira induz comportamentos, a segunda visa reduzir as desigualdades sociais e a terceira intenta atingir determinado indicador econômico como o nível de emprego. Dessa forma, eles vão de encontro à neutralidade, que é característica importante dos tributos¹⁰⁵. Ele defende também que quanto mais neutro, mais eficiente será o tributo.

Em termos ideais, poder-se-ia cogitar uma estratégia para mitigar este efeito: seria necessário imaginar um tributo cuja cobrança independesse de qualquer atividade ou situação concernente ao contribuinte. Mas, nesse caso, possivelmente não se atenderiam as exigências da equidade¹⁰⁶.

A função alocativa pode, assim, causar ineficiências ao mercado. Contudo, Schoueri também reconhece que o mercado já possui suas próprias ineficiências que lhe são inerentes, quais sejam: mobilidade de fatores, acesso à informação, concentração econômica, externalidades; e suprimento dos bens coletivos¹⁰⁷. Dessa forma, a função alocativa pode ter utilizada para reduzir as ineficiências de mercado.

Avi-Yonah¹⁰⁸, por sua vez, defende que a tributação tem três funções: arrecadar, redistribuir e regulamentar. Ele acredita que é importante que se relembrem as funções dos tributos, pois, há uma discussão antiga nos Estados Unidos sobre se a tributação deve recair mais sobre a renda ou sobre o consumo¹⁰⁹.

Vale mencionar, uma tributação justa baseia-se nos princípios da eficiência, da equidade e da praticidade¹¹⁰. Eficiência, nesse caso, significa a capacidade de arrecadar a um menor custo possível, evitando a sonegação fiscal e com baixa interferência no funcionamento normal na economia¹¹¹. Assim, um tributo eficiente cobraria o máximo que um contribuinte aceitasse pagar.

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.38.

¹⁰⁵ *Ibid.*, p.38.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p.40.

¹⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p.41.

¹⁰⁸ AVI-YONAH, Reuven S. Os Três Objetivos da Tributação. Direito Tributário Atual, revista do IBDT/Dialética, São Paulo, 2008, n° 22, p.9.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p.8.

¹¹⁰ Schoueri aponta que as características de um sistema tributário são eficiência econômica, simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e equidade. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.46.

¹¹¹ OKUN, Arthur M. Equality and efficiency – the big tradeoff. Washington: Brookings, 2015, pp.2-3.

Equidade, por sua vez, relaciona-se à característica do tributo em atingir a todos da forma mais igual possível. E a praticidade quer dizer a facilidade para que se apure e se pague o valor devido.

Acontece que, muitas vezes, favorecer um dos três princípios pode significar enfraquecer os outros dois. É o que a ciência econômica chama de *trade off*¹¹². Por exemplo, um tributo que prima pela equidade, considerando as particularidades de todos os contribuintes, dificilmente será eficiente e prático¹¹³.

Assim, há aqueles que defendem que um imposto sobre o consumo é superior em eficiência, pois não diferencia entre consumo atual e consumo futuro¹¹⁴. A tributação sobre o consumo também é superior em praticidade. Para esses estudiosos, o tributo sobre o consumo é mais fácil de tributar e, abrange uma maior parcela da população.

Avi-Yonah questiona se essa informação é válida¹¹⁵, dado que a maioria dos países desenvolvidos continua a tributar a renda, e os próprios Estados Unidos, no nível federal, trocaram a tributação sobre o consumo pela tributação sobre a renda. Para Avi-Yonah, uma tributação somente sobre o consumo é incapaz de satisfazer suas três funções. Ele aconselha, ainda, que os Estados Unidos instituem um imposto federal sobre o consumo em complemento ao imposto de renda¹¹⁶.

Nos países europeus, esse crescimento tributário com base em impostos sobre o consumo tem ligação com a criação do Estado de bem-estar social, após a segunda guerra mundial¹¹⁷. Com o tempo, os programas sociais foram se tornando mais custosos, e, com as reformas tributárias nos EUA e no Reino Unido ficou demonstrado que a redução nos impostos sobre a renda era favorável à economia, e assim não foi possível incrementar mais a alíquota desse tributo¹¹⁸.

A saída foi, então, utilizar as duas bases de tributação, a renda e o consumo, com o IVA servindo de base para a expansão da tributação. Entretanto, administrar a taxa ideal é

¹¹² OKUN, Arthur M. *Equality and efficiency – the big tradeoff*. Washington: Brookings, 2015, p.5.

¹¹³ Vale lembrar que Okun, em seu livro aqui citado, defende que é possível realizar políticas públicas que sejam eficientes e que tenham equidade. OKUN, Arthur M. *Equality and efficiency – the big tradeoff*. Washington: Brookings, 2015.

¹¹⁴ AVI-YONAH, Reuven S. Os Três Objetivos da Tributação. *Direito Tributário Atual*, revista do IBDT/Dialética, São Paulo, 2008, n° 22, p.8.

¹¹⁵ *Ibid.*, p.9.

¹¹⁶ *Ibid.*, p.11.

¹¹⁷ *Ibid.*, p.12.

¹¹⁸ *Ibid.*, p.12.

um desafio. Taxas mais altas podem ter um efeito adverso e diminuir a arrecadação total, é o que defendeu o economista Artur Laffer¹¹⁹.

Avi-Yonah aponta que nos Estados Unidos o imposto de renda foi introduzido como uma tentativa de distribuir riquezas¹²⁰. Até à II Guerra Mundial, o imposto era aplicado apenas aos mais ricos e 90% da população ficava de fora do alcance dele. As alíquotas de imposto de renda chegavam até 58,6% sobre os mais ricos com uma taxa marginal máxima de 94%. Essa elevada taxa persistiu até 1980 (70% de alíquota marginal) quando caiu para 28,9%¹²¹.

Ainda, um terceiro argumento é que há efeitos negativos significativos na desigualdade. Esses efeitos se manifestam, inevitavelmente, em instabilidade política. Os estudos revelam que “grandes desigualdades, mesmo quando acompanhadas por uma melhoria das condições de vida para toda a sociedade, geram riscos significativos”¹²².

Avi-Yonah lembra que quando se trata das preocupações dos progressistas com a desigualdade, estamos falando em uma preocupação com a riqueza com relação à renda e não ao consumo¹²³. Essas preocupações, que remontam ao início do século XX, pelo que aconteceu na Rússia com a revolução comunista e em outros países da Europa, valem da mesma forma para os tempos atuais.

Ele defende assim a instituição de um Impostos sobre Valor Agregado nos Estados Unidos a nível federal e que sua renda seja aplicada na Seguridade Social e na Saúde de forma que a possível regressividade do tributo seja destinada a gastos progressivos¹²⁴. Ele menciona ainda que muitos economistas defendem que a causa da distribuição de renda é muito justa.

¹¹⁹ A curva de Laffer é uma proposição teórica do economista Arthur B. Laffer em 1974. Ele defende que, a partir de determinada alíquota, qualquer aumento acaba por levar aos cofres públicos uma receita total menor. Isso acontece devido ao desincentivo à atividade econômica e a um incentivo maior à sonegação tributária. A curva de Laffer tem uma história interessante, ela surge de um desenho feito pelo economista em um guardanapo durante um jantar em um hotel de Washington com os políticos conservadores Donald Rumsfeld e Dick Cheney (que viria posteriormente a se tornar vice-presidente dos EUA). Nessa conversa, eles procuravam um motivo que justificasse perante a população a diminuição de alíquotas de imposto de renda sobre os mais ricos, diminuição essa proposta pela presidência de Ronald Reagan. É o próprio Laffer quem narra esse encontro no seu livro, no capítulo 2, humildemente intitulado, ‘how a cocktail napkin changed the world’. LAFFER, Arthur B.; MOORE, Stephen; TANOUS, Peter. *The end of prosperity – how higher taxes will doom the economy – if we let it happen*. Nova Iorque: Threshold editions, 2008, pp.23-25.

¹²⁰ AVI-YONAH, Reuven S. Os Três Objetivos da Tributação. *Direito Tributário Atual*, revista do IBDT/Dialética, São Paulo, 2008, n° 22, p.13.

¹²¹ *Ibid.*, p.13.

¹²² *Ibid.*, pp.20-21.

¹²³ *Ibid.*, pp.22.

¹²⁴ *Ibid.*, p.24.

Contudo, ela não deve ser realizada através da tributação, e sim através dos gastos públicos. Esse é um argumento bastante importante e é algo que será abordado mais à frente no trabalho.

A posição final de Avi-Yonah é assim resumida:

o imposto sobre o consumo tem muitas vantagens. Ainda não há pleno convencimento da sua superioridade em relação aos critérios tradicionais de eficiência, equidade e praticidade (...) apoia-se a adoção de um IVA para complementar o imposto sobre o rendimento nos Estados Unidos. Tal como outros países aprenderam, o IVA é um instrumento importante para a obtenção de receitas, para a redistribuição e para a regulação¹²⁵.

Esse é um fator importante a ser considerado na concessão de incentivos, pois, o FDI é, de certo modo, uma isenção de impostos sobre o consumo. Esse assunto continuará a ser abordado mais adiante.

¹²⁵ AVI-YONAH, Reuven S. Os Três Objetivos da Tributação. *Direito Tributário Atual*, revista do IBDT/Dialética, São Paulo, 2008, n° 22, p.29.

3 DESENVOLVIMENTO, INCENTIVOS FISCAIS E O PROVIN

Partindo das questões relacionadas ao sistema tributário, este capítulo pretende discutir a questão dos incentivos fiscais e seu papel no desenvolvimento. São tratadas aqui também algumas ideias sobre o papel dos gastos públicos para a redução das desigualdades em contrapartida aos instrumentos tributários.

Em seguida, aborda-se alguns aspectos negativos dos incentivos fiscais. E, por fim, esta seção apresenta o Programa de Incentivo à Indústria (PROVIN) do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI).

3.1 Os incentivos fiscais são instrumentos para a promoção da igualdade e do desenvolvimento

É importante iniciar este tópico esclarecendo alguns dos conceitos relacionados aos incentivos fiscais, pois, vários autores se utilizam dos mesmos termos para identificar situações diversas. A diferenciação mais relevante deve ser feita entre alívios fiscais, benefícios fiscais e incentivos fiscais.

Alívio fiscal é o termo mais amplo, ele abrange toda e qualquer redução da carga tributária¹²⁶. Já os benefícios são alívios concedidos pelo Estado por alguma razão objetiva ou subjetiva, sem exigir, entretanto, nenhuma contrapartida ou modificação de comportamento. E essa última é a principal diferença com relação aos incentivos. Os incentivos têm função indutora, visam modificar o comportamento, por isso, são condicionais.

Essa delimitação é crucial para que se conclua que os incentivos serão considerados eficientes quando as vantagens oferecidas forem somente as necessárias para que haja mudança de comportamento. Qualquer valor acima do necessário para induzir uma mudança é desperdício.

Dessa forma, alívios, benefícios e incentivos fiscais são os fins da política governamental. Do outro lado encontram-se os instrumentos que o Estado utiliza para realizar seus fins. E aqui também é preciso diferenciar a imunidade, da isenção, da não-incidência e da alíquota zero.

¹²⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015. pp. 200-224, p.202.

A imunidade é exceção à regra de competência. Regra essa que é definida pela Constituição. Assim, a imunidade representa o mais alto nível de proteção contra a tributação.

Na Constituição brasileira, as principais imunidades são a imunidade recíproca dos entes públicos, a religiosa, a dos partidos políticos, a que abrange as entidades sindicais, as de educação e as de assistência social, e também a imunidade de livros, jornais e periódicos. Como se pode observar, elas preservam valores importantes como a manutenção do equilíbrio no pacto federativo, a liberdade política, a liberdade religiosa e a liberdade de expressão.

Hugo de Brito Machado lembra que a própria Constituição por vezes utiliza a palavra isenção, contudo, “toda e qualquer impossibilidade de instituição de tributo resultante de regra da Constituição deve ser considerada imunidade, ainda, que na regra da Constituição tenha sido utilizada a palavra ‘isenção’¹²⁷”.

A isenção, por sua vez, é a exceção legal à regra de tributação. Ou seja, basta que a lei seja alterada e a isenção pode ser anulada. Entretanto, é importante que se ressalte que aquelas isenções concedidas a prazo certo e sob determinadas condições representam direito adquirido para os contribuintes que cumpriram com as suas condições, e a anulação somente afetará a concessão de novas isenções¹²⁸.

Vale ressaltar, que tanto para a concessão da isenção, como para a sua revogação, a Constituição exige uma lei específica¹²⁹. Machado¹³⁰ aponta que a provável razão para essa limitação é proibir a inclusão de matéria estranha à isenção, de forma a dificultar que parlamentares mal-intencionados tenham a chance de, sorrateiramente, condicionar a concessão de isenções a outras vantagens como o financiamento de campanhas.

Diferente tanto da imunidade e da isenção é a não-incidência. A não-incidência é definida como tudo o que não está previsto na regra de tributação¹³¹. Esse ponto é crucial, pois,

¹²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015, p.268.

¹²⁸ Essa é a redação do art. 178 do Código Tributário Nacional: a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104 (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975).

¹²⁹ Constituição Federal, art. 150, § 6º - qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, *XII*, *g*.

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015, pp.287-288.

¹³¹ No mesmo sentido, escreve Hugo de Brito Machado que “a isenção distingue-se da não incidência tributária exatamente por ser uma exceção à norma de tributação, enquanto a não incidência resulta pura e simplesmente da definição da hipótese de incidência. Por isto mesmo, aliás, não pode existir isenção sem norma específica, enquanto

no Estado brasileiro, toda forma de tributação deve ser submetida à legalidade, e assim, não é possível que se cobre tributos não previstos em lei.

Por último, cabe mencionar a alíquota zero. Há diversas situações nas quais a alíquota de determinados produtos é reduzida a zero. A alíquota zero tem utilização importante para tributos de natureza extrafiscal e são formas de estímulo permitidas pelo sistema tributário constitucional. Contudo, muitas vezes podem ser utilizadas para conceder isenções a determinados setores influentes no Estado, sem a devida participação do Congresso e fora do sistema legal.

Um outro conceito importante é o de extrafiscalidade. No sistema tributário brasileiro, a extrafiscalidade está oposta à fiscalidade. A fiscalidade é uma característica dos tributos que visam principalmente arrecadar fundos para o sustento do Estado, enquanto que a extrafiscalidade tem como prioridade a modificação do comportamento do contribuinte, mesmo que isso resulte em redução de arrecadação.

Baleeiro¹³² lembra que os impostos extrafiscais possuem uma função mais política, mesmo sabendo que os tributos com finalidade somente fiscal advêm do poder de tributar que também é político. Inclusive, nos Estados Unidos, estabeleceu-se uma distinção entre os tributos cobrados com fundamento no poder de tributar e os com fundamento no poder de polícia. Baleeiro argumenta que essa distinção é muito próxima da separação entre os impostos puramente fiscais e aqueles com finalidades extrafiscais na doutrina brasileira.

Impostos confiscatórios e proibitivos, que se atiram com os direitos e garantias constitucionais da propriedade ou do exercício de profissões e atividades lícitas, são tolerados, muitas vezes, pela jurisprudência norte-americana como manifestações do poder de polícia, desde que, em caso concreto, se apure sua eficácia na defesa da segurança, saúde, bem-estar do povo¹³³.

Dessa forma, por ter como finalidade um valor político, a tributação extrafiscal pode ser utilizada para reduzir as desigualdades, como por exemplo quando incentiva novas indústrias em local onde antes não existiam. Contudo, Baleeiro alerta que o uso da extrafiscalidade na tributação deve ser feito somente com base em estudos sobre efeitos de

a não incidência tributária prescinde de norma que a defina. Define-se por exclusão. Tudo o que não está compreendido na hipótese de incidência da norma de tributação está necessariamente fora dela – e, assim, constitui hipótese de não incidência tributária”. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015, p.296.

¹³² BALEEIRO. Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.231

¹³³ *Ibid.*, p.232.

cada modificação nos impostos, assim como seus efeitos na conjuntura econômica¹³⁴. Caso contrário, elas podem ter o mesmo fim do aprendiz de feiticeiro¹³⁵.

Baleeiro¹³⁶ cita exemplos com as mais diversas finalidades como a proteção à produção nacional, o combate ao luxo, medidas de amparo à saúde, fragmentação de latifúndios, política demográfica, reestabelecimento da propensão ao consumo, preservação da moralidade e busca do equilíbrio econômico. Ele também escreve que, “há cinco séculos, em Florença, já se enxergava a tributação como capaz de “reduzir os cidadãos ao mesmo grau econômico, ‘como razoavelmente deveriam ser’”¹³⁷.

Há também aqueles que têm uma opinião negativa acerca dos impostos extrafiscais. Nabais¹³⁸ escreve que, na doutrina alemã, os impostos extrafiscais são chamados de ‘*Erdrosselungssteuern*’ (sufocantes) e na designação anglo-saxônica a expressão utilizada é ‘*destructive taxes*’ (tributos destruidores). Nabais os chama de os verdadeiros impostos suicidas. E mais, como os impostos extrafiscais não se submetem à constituição fiscal, mas sim à constituição econômica, eles devem ser raros¹³⁹. Ele aponta também que não conhece nenhum imposto completamente extrafiscal.

Para Nabais¹⁴⁰, os impostos extrafiscais são parte das despesas fiscais. Ele argumenta que os benefícios fiscais podem ser estáticos, nos quais a causa do benefício é a situação ou a atividade em si mesma, ou dinâmicos, que são os que têm por causa a adoção futura ou o exercício futuro da atividade fomentada¹⁴¹. Esses dinâmicos são chamados de incentivos fiscais.

¹³⁴ BALEEIRO. Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.233.

¹³⁵ A história do aprendiz de feiticeiro é atribuída a Luciano de Samósata, entretanto, ela ficou mais conhecida depois de ilustrada por Goethe. O aprendiz de feiticeiro era um indivíduo muito curioso que tinha como mestre um grande mago. Seu tutor, todavia, resistia em lhe ensinar alguns feitiços por acreditar que o aprendiz ainda não estava pronto para dominar seus poderes. Porém, sendo o aprendiz apressado, na ausência do mestre, enfeitiçou objetos inanimados para realizar tarefas domésticas. Em um primeiro momento ele conseguiu o resultado esperado, mas logo os objetos começaram a se multiplicar e o aprendiz já não conseguia interromper seu feitiço, o que só foi possível com a ajuda de seu mestre. O feiticeiro então ensina a seu aprendiz sobre os riscos de se utilizar um poder sem o devido conhecimento das possíveis consequências.

¹³⁶ BALEEIRO. Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.235

¹³⁷ *Ibid.*, p.235.

¹³⁸ NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.405

¹³⁹ *Ibid.*, p.405.

¹⁴⁰ *Ibid.*, p.409.

¹⁴¹ *Ibid.*, p.409.

Nabais separa o direito fiscal clássico do direito econômico fiscal e define o direito econômico fiscal como o ramo do Direito que “regula a utilização dos instrumentos fiscais, isto é, dos impostos e dos benefícios fiscais, com o principal objetivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política econômica e social”¹⁴².

Ele faz assim porque esse conjunto de normas tem por finalidade a consecução de resultados econômicos e sociais e não o financiamento do Estado em si. Para ele, o direito econômico fiscal se divide em dois, um que trata dos impostos e o outro que trata dos benefícios fiscais¹⁴³. Nabais apresenta quatro observações iniciais. A primeira é “*que toda a fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade*”¹⁴⁴. Ele argumenta que isso acontece porque os impostos não são neutros do ponto de vista econômico e social.

O segundo ponto é que a extrafiscalidade deve ter um caráter excepcional, deve ser exceção à natureza fiscal dos impostos¹⁴⁵. Isso acontece porque a extrafiscalidade, como escreveu Baleeiro¹⁴⁶, tem uma função política, assim não pode ser a regra. E a terceira conclusão de Nabais¹⁴⁷ é que a extrafiscalidade, subordinada ao direito econômico e não ao fiscal, deve ser regida pelas ideias de flexibilidade e seleção. Por último, a quarta observação é a de que os benefícios fiscais como expressão da extrafiscalidade tem hoje uma importante função promocional¹⁴⁸, que visa promover o desenvolvimento.

3.2 Redução da desigualdade através de gastos estatais ou de renúncia de receitas

Como mencionado, há um consenso, que inclusive se reflete na legislação, de que os impostos são instrumentos de política social e econômica. Contudo, há uma questão difícil que precisa ser discutida. A desigualdade é melhor combatida através de incentivos fiscais, que representam renúncia de receitas, ou de uma política de gastos concentrados nos setores mais pobres da sociedade?

¹⁴² NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.401.

¹⁴³ *Ibid.*, p.402.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p.402.

¹⁴⁵ *Ibid.*, p.402.

¹⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.232.

¹⁴⁷ NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.402.

¹⁴⁸ *Ibid.*, p.402.

Baleeiro¹⁴⁹ lembra que, no pós-guerra, o professor Laufenburger, começou a argumentar que o intervencionismo estatal deve ser feito através da despesa e não do imposto. Contudo, ele mesmo defende que o ideal é um sistema que combine tanto o gasto como a arrecadação.

Eric Zolt¹⁵⁰, um estudioso sobre a questão da desigualdade e sobre a utilização da tributação e dos gastos para reduzi-la, escreveu um artigo que analisa, no longo prazo, os padrões de gasto e tributação para o governo federal dos Estados Unidos e para os estados a ele federados.

O estudo analisou três períodos distintos. O primeiro anterior à Guerra Civil, o segundo entre a Guerra Civil e a Segunda Guerra Mundial, e o terceiro período o posterior à Segunda Guerra Mundial.

Ele começa apontando que, após a Segunda Guerra Mundial, o governo federal dos Estados Unidos cresceu bastante relativamente aos estados. Nesse período, o imposto de renda passou a substituir o imposto sobre a propriedade como fonte principal de financiamento do governo¹⁵¹. Essa dominância do governo federal em relação aos locais levou a uma situação na qual os entes federados passaram a ter dificuldades para cumprir seus orçamentos, pois, eram responsáveis pela prestação de diversos serviços públicos.

O artigo também procurou descobrir se a desigualdade econômica foi um fator determinante para explicar as variações na tributação e no padrão de gastos. Sua conclusão principal foi que, nos três períodos, houve uma correlação positiva entre o padrão de gastos e de tributação e a desigualdade¹⁵². O nível de correlação entre essas duas variáveis é diferente nos três períodos, contudo, a tendência é a mesma¹⁵³.

¹⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.238.

¹⁵⁰ ZOLT, Eric. Inequality, Collective Action, and Taxing and Spending Patterns of State and Local Governments. New York university tax review. 62 Tax L. Rev. 445 2008-2009.

¹⁵¹ *Ibid.*, p.498.

¹⁵² *Ibid.*, p.499.

¹⁵³ Segue um trecho da conclusão do artigo de Zolt: "In closing, I offer some possible explanations for the change in the relationship between economic inequality and taxing and spending patterns. One possible explanation for this change is the reduced fiscal role played by local governments. Local governments face substantial legal and political constraints on both taxes and expenditures. Property tax limitations in many states constrain local governments' ability to provide additional local goods and services. Various court decisions and state legislation require equalization (to various degrees) of school funding. In addition, political acceptability of the property tax, the primary fiscal instrument of local governments, has fallen substantially, both because of the visibility of the tax and because rapid changes in home prices often resulted in substantial increases in property tax liability (often, unrelated to any change in the level and quality of public services). A second possible explanation is that the change in the relationship between economic inequality and taxing and spending patterns results from the

Ou seja, Zolt conclui que a desigualdade faz com que uma minoria que concentra a riqueza passe a interferir na política fiscal (gasto e arrecadação) em seu benefício, assim, essa interferência contribui para o aumento da desigualdade.

Esse crescimento da desigualdade acaba sendo ampliado porque há um grande controle sobre os gastos tanto dos governos locais como do governo nacional dos Estados Unidos. Assim, os grupos dominantes conseguem reduzir os impostos sobre os mais ricos, aliviando seus encargos, enquanto que os gastos estatais que podem contribuir para a redução da desigualdade são limitados por controles rígidos.

Em um outro artigo, que se dedicou a discutir o papel limitado do imposto de renda nos países em desenvolvimento, Zolt¹⁵⁴ chega a conclusões similares. Para ele, os países ricos são mais felizes do que os pobres, já que eles podem, de certa forma, escolher o tamanho do seu Estado¹⁵⁵. Os pobres, por sua vez, precisam de um Estado mais presente na economia.

Há exemplos de países que funcionam bem com Estados pequenos e grandes, como os Estados Unidos e a Suécia. Dessa forma, para Zolt¹⁵⁶, o caminho escolhido pelas nações irá depender da importância atribuída à função distributiva do governo. Contudo, países que apresentam governos mais estruturados são mais cuidadosos para, mesmo quando realizam políticas fiscais expansionistas, não sobretaxarem seus cidadãos e acabarem por penalizar aqueles que mais produzem do ponto de vista econômico¹⁵⁷.

convergence among the states and regions in relative levels of inequality through the 1970's and then the subsequent divergence in the 1980's. In particular, increases in the level of economic inequality among states in the New England and Middle Atlantic regions in the last part of the 20th century (states that have traditionally had large local and state governments) may have contributed to the substantial weakening of the correlation between economic inequality and taxing and spending patterns of state and local governments. A third explanation is that patterns of inequality within states, in particularly with cities and counties, have changed within the last twenty or thirty years. In contrast to the small, relatively homogenous communities that constituted the bulk of local governments in the 18th and 19th centuries, within community heterogeneity has likely increased substantially. This increase in heterogeneity likely contributes to a convergence of taxing and spending patterns across communities. It may be that each of these explanations contributes to the current weak or nonexistent relationship between economic inequality and taxing and spending patterns of local and state governments. Clearly, the relative fiscal roles of local, state, and federal governments has changed dramatically since colonial times. And with those changes in the fiscal landscape, we have moved substantially from a world where local communities had the primary role in choosing the level and type of government services and the taxes to pay for them". ZOLT, Eric. Inequality, Collective Action, and Taxing and Spending Patterns of State and Local Governments. New York university tax review. 62 Tax L. Rev. 445 2008-2009, pp.500-501.

¹⁵⁴ ZOLT, Eric; BIRD, Richard M. Redistribution via taxation: the limited role of personal income tax in developing countries. 52 UCLA L. Rev. 1627 2004-2005, p.4.

¹⁵⁵ *Ibid.*, p.4.

¹⁵⁶ *Ibid.*, p.4.

¹⁵⁷ *Ibid.*, p.8.

Já nos países menos desenvolvidos, porque os mercados não funcionam muito bem, as escolhas dos seus administradores são mais restritas. E além disso, quase sempre a base sobre a qual se pode instituir um tributo é também menor. Mais ainda, os governos mal financiados e pouco controlados são geralmente menos eficientes no provimento de serviços públicos, o que retira a pouca legitimidade sobre o pequeno poder tributário que possuem.

Developing countries thus are on the horns of an unpleasant dilemma. Either they go for big government, with the risk of spoiling both the market and (through corruption) perhaps government itself, while achieving little in the way of real redistribution, or they stay small, focus on market supporting activities, and depend largely on development-oriented policies that facilitate improvements in human capital to achieve redistribution. The conclusion for most countries seems clear: Follow the second path¹⁵⁸.

Nesse sentido, com base no que foi mencionado, Zolt¹⁵⁹ afirma que o imposto de renda da pessoa física faz muito pouco para reduzir a desigualdade nos países em desenvolvimento. Zolt¹⁶⁰ sugere então que a introdução de um tributo sobre valor agregado que atinja uma larga base de contribuintes e que seja capaz de produzir recursos suficientes para o financiamento de um Estado que pode gastar para reduzir desigualdades sociais¹⁶¹.

Zolt continua afirmando que os gastos realizados por governos locais podem não ser melhores na maioria das vezes, mas, quando eles erram, pela proporção dos gastos, seus erros são menores¹⁶².

Ou seja, nos países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, um imposto de renda geral, universal e progressivo pode acabar não atingindo uma base grande o suficiente e as deduções contribuirão para que ele não seja geral, nem universal, nem muito menos progressivo.

Ele argumenta também, que apesar do apelo que um imposto de renda abrangente tem aos estudiosos da matéria tributária, ele não é tão desejável do ponto de vista econômico e, mais importante, do ponto de vista administrativo. Por outro lado, um imposto sobre o consumo é melhor sob as duas perspectivas, mas politicamente mais difícil e mais desigual, já que aqueles que possuem menos renda, apresentam um percentual de consumo relativo maior.

¹⁵⁸ ZOLT, Eric; BIRD, Richard M. Redistribution via taxation: the limited role of personal income tax in developing countries. 52 UCLA L. Rev. 1627 2004-2005, p.70.

¹⁵⁹ *Ibid.*, p.35.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p.35.

¹⁶¹ *Ibid.*, p.35.

¹⁶² *Ibid.*, p.35.

Logo, é bastante razoável concluir que a redução da tão importante desigualdade deve ser feita pelo Estado na sua arrecadação e também no gasto, na alocação de seus recursos orçamentários.

Contudo, vale ressaltar que o Ceará, nosso objeto de estudo, é um Estado pobre, desigualado economicamente com relação às regiões mais ricas do Brasil. Assim, a ampliação de tributos, além de restrita pelas limitações constitucionais, pode não resultar na arrecadação necessária para a redução da desigualdade. Isso porque ela pode ou recair sobre os mais pobres aumentando o seu fardo e a própria desigualdade ou abranger uma parcela pequena da população, que será desincentivada a produzir. Mais, com alertou Zolt¹⁶³, os mais abastados possuem meios de se esquivar da cobrança estatal de forma mais efetiva, o que levaria a uma situação pior do que a original.

Assim, os incentivos fiscais, que representam renúncia de receita, tornam-se o instrumento de uso mais prático para a promoção do desenvolvimento, mesmo que resultem em uma redução da arrecadação geral.

3.3 Os Estados federados são também responsáveis pelo desenvolvimento e pela redução da desigualdade

Quando o constituinte de 1988 elencou entre os objetivos da República a redução das desigualdades regionais, ele estava diante de uma realidade estarrecedora. Tanto é, que na década de 1970, o economista Edmar Bacha, que viria nos anos 1990 a ajudar na criação do Plano Real, cunhou a expressão Belíndia¹⁶⁴ para descrever o Brasil.

Ele argumentava que o Brasil tinha estados ricos e com níveis de desenvolvimento econômico e social comparáveis à Bélgica, cercado por estados com indicadores equivalentes aos da Índia¹⁶⁵. Vale ressaltar, o próprio Bacha comentou posteriormente que a desigualdade e

¹⁶³ ZOLT, Eric; BIRD, Richard M. Redistribution via taxation: the limited role of personal income tax in developing countries. 52 UCLA L. Rev. 1627 2004-2005, p.35.

¹⁶⁴ BACHA, Edmar Lisboa. Os mitos de uma década. São Paulo: Paz e Terra, 1976.

¹⁶⁵ É importante mencionar que em 2009 o economista, com base nos avanços sociais da época, modificou sua opinião e passou a defender que o termo não mais se aplicava, nas palavras dele: “A desigualdade ainda é um traço forte, mas a combinação de crescimento com estabilidade e programas sociais melhora muito a parte “Índia” do Brasil. Sob esse ponto de vista, não é mais correto falar em Belíndia. Talvez o termo composto proposto por Delfim Netto seja hoje mais apropriado: Ingana -impostos da Inglaterra e serviços públicos de Gana. De qualquer modo, pelo menos conseguimos evitar a Banglabânia -Bangladesh com Albânia- que Mário Henrique Simonsen tanto temia”. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi0107200925.htm>>. Acesso em: 20/10/2019.

a pobreza diminuiram consideravelmente durante a primeira década do século XXI. Contudo, de acordo os últimos levantamentos, elas voltaram a crescer¹⁶⁶.

Do ponto de vista histórico, a intervenção estatal brasileira para reduzir a desigualdade remonta ao final da década de 40 com a força da Constituição de 1946 que prescrevia um federalismo cooperativo¹⁶⁷ e com a ascensão das ideias intervencionistas promovidas pela CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe¹⁶⁸ nas Organização das Nações Unidas.

No Brasil esse movimento é representado pelo pensamento do economista Celso Furtado, que se tornou diretor da CEPAL no Brasil e foi ministro do governo Juscelino Kubitschek. Um dos projetos mais importantes desse período se deu ao final da década de 1950 com a criação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE¹⁶⁹, e na década de 1960, com a fundação da Superintendência da Amazônia – SUDAM¹⁷⁰.

Foi nessa época, posterior ao surgimento da SUDENE, que se criou a redução de 50% do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas para os investimentos feitos no Nordeste. É também nesse período que foi criada a Zona Franca de Manaus por meio do Decreto-Lei nº 288 de 1967. Era um momento de participação significativa da União na redução das desigualdades.

Os incentivos fiscais para a redução das desigualdades de iniciativa da União são bastante louvados por doutrinadores importantes. Ives Gandra, por exemplo, defende que cabe somente à União a utilização do incentivo fiscal para a redução das desigualdades, justamente

¹⁶⁶ A desigualdade brasileira se aprofundou a um nível tal, que a Belíndia pode ser observada dentro de uma mesma cidade, a pouco quilômetros de distância. A organização sem fins lucrativos Rede Nossa São Paulo publicou em 2019 o mapa da desigualdade na cidade de São Paulo com resultados impressionantes. Um morador do bairro jardim paulista tem expectativa de vida de 79,4 anos e renda média mensal de R\$ 3.777, enquanto que um morador do bairro Jardim Ângela vive em média 55,7 anos, 23,7 anos a menos, com uma renda mensal de R\$ 1.889. Disponível em: <<https://www.nossasaopaulo.org.br/>>. Acesso em: 01/11/2019.

¹⁶⁷ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

¹⁶⁸ A CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina foi criada pela resolução 106 do Conselho Econômico e Social de 25 de fevereiro de 1948, com a resolução 1984/67, de 27 de julho de 1984 passou a incluir também o Caribe. A CEPAL trabalha com a planificação e a avaliação de programas de desenvolvimento. A organização conjuntamente com os países membros, estabelece metas bianuais de desenvolvimento. Essas metas são apoiadas por programas com os quais a entidade contribui e depois presta contas com os associados.

¹⁶⁹ A SUDENE foi criada pela lei 3.692/1959. A lei concedeu à SUDENE o mínimo de 2% da renda tributável anual da União. Foi também criado um câmbio favorecido para a importação de equipamentos destinados ao Nordeste, a redução de até 50% de Imposto de Renda até o ano de 1968 e a recomendação de financiamento ou aval concedido pelo BNDES e pleno Banco do Nordeste.

¹⁷⁰ A SUDAM foi criada pela lei 5.173 de 1966.

para evitar a guerra fiscal¹⁷¹, assunto que será abordado no tópico seguinte. Para ele, a União, com uma visão geral da situação econômica do país, seria mais precisa e eficiente na sua atuação. Além disso, a União estaria em melhores condições de fazer renúncias fiscais por possuir um orçamento mais robusto.

Contudo, a partir da década de 1970, a União enfrentou dificuldades financeiras. Isso decorreu de uma série de fatores, um dos principais sendo a crise petrolífera de 1979. O impacto gerado nas contas federais fez com que o governo fosse forçado a reduzir dotações orçamentárias importantes nos programas de combate à desigualdade regional.

É na ausência do governo federal que os Estados passaram a ter protagonismo na utilização de sua política fiscal para o seu desenvolvimento e para a tentativa de redução das desigualdades¹⁷².

Dessa forma, a política fiscal agressiva dos Estados Federados menos desenvolvidos surge por uma necessidade histórica. Além do que, ela também é bastante positiva no sentido de fortalecer a autonomia desses Entes. Quer dizer, sendo a política fiscal um reflexo dessa autonomia, nada mais legítimo do que os Estados mais pobres se utilizem dos seus próprios recursos para crescerem. Esses valores, inclusive, foram mais uma vez consagrados na Constituição de 1988.

Sendo assim, apesar de ser necessário reconhecer as dificuldades que podem ser criadas pela competição nociva, como será tratado mais adiante, é crucial que se pontue aqui que os objetivos da República devem ser perseguidos por todos os Entes, incluindo também aqui os indivíduos. Esse tipo de mandato constitucional não é excludente, mas sim concomitante.

Em resumo, os Estados possuem a mesma obrigação que a União de combater as desigualdades, inclusive dentro dos próprios estados. Até porque, muitos membros federados possuem graves desigualdades entre os seus municípios, e é papel de seus governos contribuir para a sua redução.

¹⁷¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre estados. pp. 225-243. in MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015, p.228.

¹⁷² BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional – série doutrina tributária vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.39.

3.4 Por que os incentivos fiscais de ICMS são tão malvistos?

Uma primeira razão que explica o fato de os incentivos fiscais serem malvistos é que eles tendem a produzir uma guerra fiscal entre os Entes, enfraquecendo a Federação. O resultado dessa guerra costuma ser o que economistas comumente chamam de corrida para o fundo do poço, fazendo com que os benefícios gerados pelos incentivos sejam inferiores às perdas de um modo geral.

Essa consideração se torna bastante importante no caso brasileiro, pois, como já mencionado, a Constituição de 1988 deu aos seus Entes (Estados e Municípios) autonomia financeira. Essa autonomia se reflete tanto na repartição dos tributos como nas responsabilidades com os gastos.

Também já dito, na ausência da União do seu dever de reduzir as desigualdades, os Estados Federados tomaram a iniciativa. Assim surgiram as renúncias fiscais de ICMS, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

A concorrência entre os Estados acabou se tornando bastante danosa, e para reduzir os efeitos negativos dessa disputa, foi editada a Lei complementar n. 24 de 1975, que estabeleceu que os incentivos de ICMS oferecidos pelos Estados deveriam ser concedidos somente através da decisão unânime de todos os Estados¹⁷³, reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária, o CONFAZ.

Vale lembrar que o ICMS é sucessor de um tributo federal, o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, e que foi regionalizado pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965, e posteriormente pelo CTN e pelas Constituições de 1967 e 1988¹⁷⁴. Quando o IVC se tornou

¹⁷³ Esse é o texto dos 3 primeiros artigos da Lei Complementar n.24 de 1975. 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. Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. § 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação. § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. § 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

¹⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015, p.371.

estadual ele recebeu o nome de ICM e se tornou não cumulativo. Foi somente na Constituição de 1988 que a sigla recebeu o S e passou a incluir alguns serviços como hipóteses de incidência do tributo¹⁷⁵.

Ives Gandra¹⁷⁶ também ressalta que a intenção dos legisladores era dar mais autonomia aos Estados. Ele inclusive comenta que Rubens Gomes de Souza, um dos autores do CTN, relatou, durante uma conversa com Gilberto de Ulhôa Canto, que o ICMS estadual poderia acabar com a guerra fiscal do IVC¹⁷⁷.

Não foi o que aconteceu. Por isso, a Lei Complementar n. 24 foi promulgada. Entretanto, desde a sua vigência, os Estados, principalmente os mais pobres, questionaram a necessidade de unanimidade para a concessão desses incentivos de ICMS¹⁷⁸, o que era visto por eles como uma maneira de garantir que os benefícios nunca seriam aprovados.

Diante desse impasse, muitos Estados decidiram conceder os incentivos, quer se utilizando de outras nomenclaturas, quer alegando que eram incentivos financeiros e não tributários. Assim, não estariam submetidos à Lei Complementar. Nos subsídios que envolvem o ICMS o problema se aprofundou por ele ser um imposto não cumulativo¹⁷⁹, assim, Estados que não concediam incentivos apresentaram resistência em aceitar os créditos concedidos pelos outros¹⁸⁰. Dessa forma, estava ampliada guerra fiscal.

Por causa de todos essa malefícios, alguns defendem que a guerra fiscal precisa chegar ao fim e isso passa pelo fim dos incentivos fiscais de ICMS. Ives Gandra¹⁸¹, por

¹⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015, p.371.

¹⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre estados. pp. 225-243. in MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015, p.228.

¹⁷⁷ *Ibid.*, p.228.

¹⁷⁸ Um desses exemplos é a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 198 proposta pelo Governador do Distrito Federal. Nela, argumentou-se que a Lei Complementar n. 24 é inconstitucional porque: viola o princípio democrático na unanimidade das concessões; contraria a razão de a Constituição combater as desigualdades, viola o pacto federativo pois permite que somente um Estado se imponha sobre os demais e contraria a proporcionalidade, eles argumentam que ela não é adequada, não é necessária, muito menos proporcional no sentido estrito.

¹⁷⁹ Hugo de Brito Machado ressalta esse ponto e inclusive argumenta que um dos caminhos para acabar com a guerra fiscal é tornar o ICMS cumulativo. MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário v. 15. São Paulo, Dialética. 2011, p. 127.

¹⁸⁰ É esse o teor do Protocolo ICMS n. 19, de 12 de abril de 2004 firmado pelos Estados de Minas Gerais, do Paraná, do Rio de Janeiro, do Rio Grande do Sul, de Santa Catarina, de São Paulo e do Ceará.

¹⁸¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre estados. pp. 225-243. in MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015, p.229.

exemplo, argumenta que foi para acabar com a guerra fiscal entre os Estados que a Constituição de 1988 veio, posteriormente à Lei Complementar n. 24, fortalecer o controle da União sobre os impostos estaduais. Esse controle está presente nos incisos IV, V e VI do parágrafo 2º do art. 155, onde o documento máximo do país entrega ao Senado a tarefa de estabelecer alíquotas mínimas e máximas de ICMS, assim como determina que essas alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo com aprovação do CONFAZ.

Nas palavras de Ives Gandra, “por essa razão, interpreto que a unanimidade, que para incentivos fiscais é exigida do CONFAZ, não é senão um reflexo infraconstitucional do regime de fixação de alíquotas imposto pela Constituição ao Senado Federal”¹⁸². Para ele, como já mencionado aqui no trabalho, somente a União deve estabelecer políticas públicas que visem a redução das desigualdades regionais¹⁸³.

A gravidade da questão, argumenta o professor, está no fato de que dar a possibilidade de outros Estados decidirem majoritariamente sobre as finanças dos outros é retirar-lhes a autonomia e assim ferir a Federação que está consagrada como cláusula pétrea do documento constitucional no art. 60. Isso se agrava no caso do ICMS, pois essa é a grande fonte de receita dos Estados¹⁸⁴.

Ele também argumenta que isso fará os Estados ficarem reféns das empresas e perderem o controle sobre suas receitas. E, como já mencionado, o ICMS não é cumulativo, assim, alguns estados serão obrigados a reconhecer créditos presumidos, fazendo com que as empresas instaladas em seu território sejam prejudicadas pela competitividade¹⁸⁵, como mencionado acima.

Um segundo motivo contrário aos incentivos é que eles causam distorções econômicas entre os participantes do mercado. Nesse sentido, muitos doutrinadores¹⁸⁶ lembram que a livre concorrência é também um dos princípios da ordem econômica positivados no art. 170 da Constituição de 1988.

¹⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre estados. pp. 225-243. in MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015, p.231.

¹⁸³ *Ibid.*, p.231.

¹⁸⁴ *Ibid.*, p.239.

¹⁸⁵ *Ibid.*, p.239.

¹⁸⁶ Schoueri é um desses doutrinadores que ressalta a importância da livre competição e defende que o sistema tributário deve ter a maior eficiência econômica possível para a menor interferência. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.4.

A União Europeia teve que lidar com esse problema há muitas décadas quando da sua criação. Por isso, na versão original do tratado de Roma, assinado em 25 de março de 1957, nos artigos 92 a 94, já havia como regra a proibição de qualquer forma de ajuda estatal para empresas. Pois, entendem os europeus, que ajudas estatais são incompatíveis com a ideia de um mercado comum e que os mesmos provocam desigualdades indesejáveis entre empresas e cidadãos¹⁸⁷.

O mesmo texto encontra-se até hoje vigente, nos artigos 87 a 89¹⁸⁸ na versão consolidada de 2002, com a redação alterada pelo Tratado de Nice. Inclusive, há julgados da

¹⁸⁷ Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=PT>>. Acesso em: 12/12/2019.

¹⁸⁸ Artigo 87º. 1. Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções. 2. São compatíveis com o mercado comum: a) Os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos; b) Os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários; c) Os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afectadas pela divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens económicas causadas por esta divisão. 3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado comum: a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego; b) Os auxílios destinados a fomentar a realização de um projecto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro; c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas actividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum; d) Os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na Comunidade num sentido contrário ao interesse comum; e) As outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, deliberando por maioria qualificada, sob proposta da Comissão.

Artigo 88º. 1. A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-Membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados. A Comissão proporá também aos Estados-Membros as medidas adequadas, que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado comum. 2. Se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado comum nos termos do artigo 87.o, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar. Se o Estado em causa não der cumprimento a esta decisão no prazo fixado, a Comissão ou qualquer outro Estado interessado podem recorrer directamente ao Tribunal de Justiça, em derrogação do disposto nos artigos 226.o e 227. A pedido de qualquer Estado-Membro, o Conselho, deliberando por unanimidade, pode decidir que um auxílio, instituído ou a instituir por esse Estado, deve considerar-se compatível com o mercado comum, em derrogação do disposto no artigo 87.o ou nos regulamentos previstos no artigo 89.o, se circunstâncias excepcionais justificarem tal decisão. Se, em relação a este auxílio, a Comissão tiver dado início ao procedimento previsto no primeiro parágrafo deste número, o pedido do Estado interessado dirigido ao Conselho terá por efeito suspender o referido procedimento até que o Conselho se pronuncie sobre a questão. Todavia, se o Conselho não se pronunciar no prazo de três meses a contar da data do pedido, a Comissão decidirá. 3. Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projecto de auxílio não é compatível com o mercado comum nos termos do artigo 87.o, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final.

Corte Europeia de Justiça¹⁸⁹ que controlam a concessão de incentivos com base nesse texto normativo.

Jacques Malherbe¹⁹⁰ aponta também que, na União Europeia, para evitar esses efeitos negativos, os incentivos são tornados disponíveis somente para não residentes, fazendo que isso não resulte em intromissão no mercado doméstico. Na mesma linha, a Organização Mundial do Comércio editou limites às concessões de incentivos em áreas economicamente unificadas como é o caso da União Europeia.

Esses argumentos, que defendem a primazia da livre concorrência com relação à redução das desigualdades, são utilizados por aqueles que se opõem à concessão de incentivos de ICMS no Brasil¹⁹¹. Aqui, na realidade, seria ainda mais grave, pois a Federação estaria enfraquecida com a disputa dos entes pelo desenvolvimento industrial.

Schoueri defende que o desequilíbrio econômico é, muitas vezes, mais grave do que a necessidade de redução das desigualdades. Para ele, o Estado pós Constituição de 1988 não é mais responsável pelo desenvolvimento econômico. Assim, ele entende que quando a Constituição Federal lista no art. 3º seus objetivos ela se dirige à Sociedade e não ao Estado, a quem cabe *“apenas firmar as balizas por onde se dará esse desenvolvimento”*¹⁹².

Schoueri afirma, com base no art. 146-A inserido na Constituição pela Emenda 42 de 2003, que a lei complementar deve prevenir tanto os desequilíbrios estruturais de mercado¹⁹³, como aqueles provocados, e aqui ele inclui as distorções causadas pela concessão

Artigo 89º. O Conselho, deliberando por maioria qualificada, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu, pode adoptar todos os regulamentos adequados à execução dos artigos 87.o e 88.o e fixar, designadamente, as condições de aplicação do nº 3 do artigo 88.o e as categorias de auxílios que ficam dispensadas desse procedimento. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:12002E/TXT&from=PT>>. Acesso em: 12/12/2019.

¹⁸⁹ Como exemplo, casos 173/73, 318/88 e 337/93, e decisão 93/1993. Disponível em: <https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pt/>. Acesso em: 12/12/2019.

¹⁹⁰ MALHERBE, Jacques. Ascensão e Queda dos Incentivos Fiscais no Cenário Internacional. Direito Tributário Atual, revista do IBDT/Dialética, São Paulo, 2008, nº 23, pp. 50 a 71.

¹⁹¹ Os argumentos podem ser encontrados no livro de Lucas Bevilacqua. BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional – série doutrina tributária vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013. pp.146-160.

¹⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: Grandes questões atuais de direito tributário. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007. p.266.

¹⁹³ Há certo consenso entre os economistas das mais diversas correntes com relação à necessidade de o Estado interferir na economia no caso de falhas estruturais. As principais são as externalidades, os monopólios naturais e as assimetrias de informação. KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. Macroeconomics. 4. ed. Nova Iorque: Worth Publishers, 2015.

de incentivos fiscais¹⁹⁴. O professor chega a cogitar a adoção de medidas como a criação de obrigações tributárias acessórias, a adoção do regime de destino para o ICMS e a fixação de alíquotas interestaduais em zero, o que tornaria sem sentido qualquer benefício dado pelo Estado de origem. Entretanto, ele também reconhece as possíveis inconstitucionalidades de tais medidas

quando os impactos sobre a livre concorrência são previsíveis, surge o espaço para o art. 146-A da Constituição Federal, podendo-se adotar medidas visando à redução de distorções. Cabe considerar que tais medidas têm alcance limitado, já que não podem implicar surgimento de novos tributos, além de deverem conformar-se aos demais princípios da Ordem Constitucional, inclusive à própria livre concorrência que visara preservar. No controle de constitucionalidade das normas tributárias por ofensa à livre concorrência, importa ver que o Direito Econômico já oferece meios para se aferir o grau de afetação do referido princípio, instrumento fundamental para a ponderação à luz dos benefícios que possam advir da medida, inclusive para a própria livre concorrência¹⁹⁵

É certo que uma das características mais importantes de um tributo justo é a sua neutralidade, quer dizer, sua baixa capacidade de interferir nas decisões econômicas dos indivíduos e das empresas. Isso é desejável, principalmente, porque um excesso de interferência do Estado na economia tende a gerar consequências negativas, contraproducentes¹⁹⁶, além de também favorecer aqueles que têm mais informação sobre o funcionamento do mercado, sendo, nesse sentido, regressivo.

Contudo, Schoueri¹⁹⁷ não reconhece as desigualdades como falhas estruturais, assim, erra ao ponderar que os incentivos devem estar subordinados à livre concorrência, quando os mesmos são necessários justamente porque há regiões que, por motivos históricos e sistêmicos, não conseguem concorrer com as mais desenvolvidas por indústrias, como é o caso do Estado do Ceará.

Uma terceira crítica importante aos incentivos é que eles não funcionam. Pode-se dizer, por exemplo, que o Ceará criou o Fundo de Desenvolvimento Industrial em 1979,

¹⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: Grandes questões atuais de direito tributário. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007. p.267.

¹⁹⁵ Ibid., 2007, p.268.

¹⁹⁶ Sobre a questão das falhas de mercado e do papel do tributo para o seu aumento ou sua correção, ver SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, pp.39-45.

¹⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: Grandes questões atuais de direito tributário. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007, pp.265-271.

entretanto, continua sendo um estado considerado pobre¹⁹⁸ e com capacidade industrial inferior aos grandes centros brasileiros.

É importante lembrar que os incentivos fiscais são sempre instituídos com o objetivo de modificar comportamentos e mudar a realidade econômica. Assim, essa seria a medida contra a qual devem ser comparados. Nesse raciocínio, o sucesso de um incentivo como os estaduais de ICMS é a redução das desigualdades econômicas.

Porém, quando se aprofunda um pouco o tema, percebe-se que a prosperidade econômica ou a falta dela é resultado de muitas variáveis difíceis de serem isoladas. Isso se reflete em trabalhos empíricos da área da Economia feitos sobre o tema.

Fernando Nogueira, no Programa de Pós-graduação em Economia da Universidade Federal do Ceará, escreveu sobre a política de atração de investimentos no Ceará. Ele analisou o período de 2002 a 2005 e concluiu que “de uma maneira geral, a evidência empírica do presente trabalho corrobora com a tese de que o FDI não tem sido eficaz para a geração de postos de trabalhos”¹⁹⁹.

No mesmo Programa, em 2012, Ricardo Teixeira analisou a sobrevivência das empresas beneficiárias de incentivos fiscais no Ceará no período de 2005 a 2010. Entretanto, nesse trabalho, a conclusão foi positiva,

diante do que foi exposto, pode-se concluir que empresas beneficiadas têm efetivamente níveis de sobrevivência superiores aos das empresas não-beneficiadas, o que não significa entretanto, que basta ser beneficiada para ter elevados níveis de sobrevivência. Empresas localizadas em Fortaleza, mesmo as beneficiadas, possuem níveis mais baixos de sobrevivência, provavelmente em face do ambiente mais competitivo. Os níveis mais baixos de sobrevivência das empresas dos setores têxtil e confecção também sugerem que conceder o benefício fiscal não parece ser suficiente²⁰⁰.

Aqui, Teixeira aponta que as empresas beneficiadas têm níveis de sobrevivência superiores ao mesmo tempo que conclui que aquelas localizadas em Fortaleza, também

¹⁹⁸ Baseado nos números do Produto Interno Bruto do ano de 2017, o IBGE indica que o Ceará é o 12º Estado mais rico do Brasil com R\$ 148 bilhões. Mesmo assim, ele pode ser considerado pobre, pois, o Estado mais rico, São Paulo, apresentou o PIB de R\$ 2,1 trilhões. Inclusive, a riqueza gerada em São Paulo em 2017 foi mais do que o dobro da gerada pelos nove Estados do Nordeste somados, R\$ 953 bilhões. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em: 15/01/2020.

¹⁹⁹ NOGUEIRA, Fernando Antunes Nunes. A política de atração de investimentos industriais no Ceará e o impacto no emprego: uma análise do período 2002-2005. Mestrado em Economia, UFC, 2008, p.26.

²⁰⁰ TEIXEIRA, Ricardo Santos. Investigação sobre a sobrevivência das empresas beneficiárias de incentivos fiscais no Ceará no período de 2005 a 2010. Mestrado em Economia, UFC, 2012, p.42.

beneficiadas, têm níveis de sobrevivência menores, o que parece indicar a presença de outras variáveis que não foram consideradas no trabalho.

Inclusive, Nogueira, autor do primeiro trabalho, comenta no mesmo sentido em sua conclusão,

apesar da robustez dos resultados obtidos, porém, estes devem ser encarados mais como um indicativo do que uma conclusão definitiva. Isso porque existem certas limitações a serem desenvolvidas pelo trabalho futuramente. Por exemplo, o curto espaço de tempo disponível na amostra utilizada pode não ter captado o efeito real do programa caso os impactos do FDI se refletirem no longo prazo. Também, a ausência de um maior número de variáveis independentes pode ser um fator que distorça o impacto do FDI sobre o estoque de emprego²⁰¹.

Essa dificuldade é inerente a esse tipo de análise econômica. Ora, o FDI²⁰² pode não contribuir para o aumento do número de empregos, mas contribuir com a sobrevivência das empresas, e ainda assim ser positivo. Ou até o Fundo poderia nem contribuir para que o Ceará tivesse mais empregos, nem que as empresas fossem mais longevas, mas se fosse responsável por elevar o patamar médio de renda dos trabalhadores poderia também ser positivo.

A questão aumenta de complexidade quando se percebe que há variáveis macroeconômicas setoriais e nacionais, além da concorrência estrangeira. Na conclusão de Teixeira exposta aqui ele menciona a baixa sobrevivência dos setores têxtil e de confecção. Não menciona, contudo, que esses setores enfrentaram uma forte concorrência chinesa nas últimas décadas. Dessa forma, como até mencionado pelos próprios autores das pesquisas, conclusões sobre esse assunto não podem ser definitivas.

Sendo assim, não se pode afirmar que o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará não atende ao seu propósito, pois não conseguiu reduzir a desigualdade. Contudo, é igualmente difícil mensurar os benefícios trazidos por esse tipo de política.

Um quarto e último ponto é a insegurança jurídica. O argumento é particular dos casos de renúncia de receitas de ICMS no Brasil. Isso acontece porque a Lei Complementar n. 24 de 1975 estabeleceu que as reduções de bases de cálculo e alíquotas somente poderiam ser feitas através de convênio entre os Estados aprovados por unanimidade no CONFAZ, como

²⁰¹ NOGUEIRA, Fernando Antunes Nunes. A política de atração de investimentos industriais no Ceará e o impacto no emprego: uma análise do período 2002-2005. Mestrado em Economia, UFC, 2008, pp.26-27.

²⁰² É importante esclarecer que, no trabalho, o autor tratou do FDI como um todo, sem isolar os dados exclusivos do PROVIN. Contudo, como já mencionado no trabalho, o volume de recursos do PROVIN representa cerca de 80% do montante total do fundo.

mencionado. Sendo a unanimidade muito difícil de ser atingida, muitos Estados por conta própria decidiram estabelecer esses incentivos, o que veio depois inevitavelmente a ser questionado judicialmente, sendo exigido, em muitos casos, que os contribuintes pagassem os tributos que haviam sido dispensados.

Entretanto, em 2017, foi promulgada a Lei Complementar n. 160²⁰³ que abriu caminho para a convalidação dos incentivos concedidos unilateralmente, dependente de aprovação, dessa vez de dois terços das unidades federadas ou de um terço das unidades federadas, desde que neste um terço estejam contidos representantes de todas as cinco regiões do país.

3.5 O FDI/PROVIN é um desses instrumentos de desenvolvimento econômico e de redução da desigualdade

O Brasil é um país pobre. Entretanto, essa pobreza não está distribuída de forma equitativa de acordo com sua geografia. Uma parte importante da riqueza nacional está concentrada em poucos estados. De acordo com o IBGE, apenas cinco estados (São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná) concentraram 64,4% do PIB do país em 2016.

O Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas publicou em 2019, um estudo compreensivo que analisa a evolução dos Índices de Desenvolvimento Humano por estado brasileiro no período de 2012 a 2017. Os índices de desenvolvimento humano estudo têm três dimensões: longevidade, renda e educação. De um modo geral, esses indicadores refletem a mesma desigualdade que se observa quando se analisa somente a renda.

O IDH do Brasil em 2017 foi calculado com sendo 0,778. Entretanto, somente 7 Estados apresentaram índice acima da média, eles foram os três Estados do Sul, Rio Grande

²⁰³ Os artigos 1º e 2º da Lei Complementar 160 tratam da convalidação desses incentivos: 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 reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor. Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1o desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo: I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

do Sul, Paraná e Santa Catarina, e os três mais ricos do Sudeste, São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais e o Distrito Federal²⁰⁴. O Estado do Ceará é o 16º, com um IDH de 0,735.

O mapa aponta, com preocupação, que a pobreza e a desigualdade, que eram decrescentes, agora tendem a aumentar.

apesar dos avanços, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades continuam a ser parte dos principais desafios para o desenvolvimento humano e sustentável. No Brasil, por exemplo, ainda que ótimos resultados tenham sido alcançados na redução da pobreza, é possível identificar uma nova tendência, de aumento desta, ou seja, de redução da renda per capita da população, com o ingresso de pessoas na situação de pobreza e uma estagnação no índice de Gini. No país, embora tenha ocorrido a redução das desigualdades entre os diferentes grupos sociais, ainda é bastante evidente a existência das disparidades regionais²⁰⁵

Contudo, o mais grave apontamento do estudo é o de que a renda é o elemento mais importante para o Índice de Desenvolvimento Humano tanto com relação à longevidade como com relação à educação.

É nesse contexto que os Estados mais pobres do país desenvolveram mecanismos para aumentar a renda através de incentivos fiscais sendo o FDI - PROVIN um deles.

O Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará foi criado pela Lei Estadual 10.367 de 1979, sancionada pelo governador Virgílio Távora, e é regulamento atualmente pelo Decreto nº 32.438 de 2017, editado pelo governador Camilo Santana. O objetivo da sua criação, como já explicado, é a promoção do desenvolvimento de atividades industriais. Esse desenvolvimento, de acordo com a lei e suas modificações, deve ser buscado não somente através de incentivos fiscais, mas também de financeiros.

A lei torna disponível ao governante uma diversidade maior de instrumentos financeiros, quais sejam, subscrição de ações, participações societárias, empréstimos, inclusive com subsídios sobre o principal e encargos financeiros, prestações de garantias, aquisição de debêntures e subsídios de tarifas de água e esgoto.

O Fundo tem três fontes principais de receitas. A primeira são as receitas decorrentes da aplicação dos próprios recursos. A segunda são os empréstimos ou doações recebidas de entes públicos ou de outras fontes. E a terceira fonte é de origem orçamentária,

²⁰⁴ ATLAS BRASIL. Radar IDHM – Evolução do IDHM e de seus índices componentes no período de 2012 a 2017. Disponível: <[http://atlasbrasil.org.br/2013/data/rawData/Radar% 20IDHM% 20PNADC_2019_Book.pdf](http://atlasbrasil.org.br/2013/data/rawData/Radar%20IDHM%20PNADC_2019_Book.pdf)>. Acesso: 20/12/2019, p.27.

²⁰⁵ Ibid., p.12.

até o equivalente a 10% da receita de ICMS. Ou seja, o Estado pode vincular uma parte de sua receita orçamentária para investimento no Fundo.

A gerência desses recursos é feita por um agente financeiro que é contratado através de licitação e é remunerado através de um encargo cobrado dos beneficiários dos incentivos. Em 2020, essa instituição financeira é o Banco Brasileiro de Descontos S/A – BRADESCO.

As operações do Fundo são divididas em cinco tipos: a. aquisição e alienação de ações ou cotas de capital de empresas no Estado; b. concessão de empréstimos e prestação de garantias; c. subsídios de tarifas de água e de esgoto às sociedades empresárias; d. a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS e a concessão de incentivos financeiros também relacionados ao ICMS.

Para este trabalho, são os incentivos relacionados ao ICMS que serão analisados. Aqui cabe um retorno à separação entre incentivos fiscais e financeiros. Como mencionado, em geral, a doutrina jurídica diferencia os incentivos fiscais dos incentivos financeiros de acordo com o arcabouço legal ao qual estão subordinados.

Assim, os incentivos tributários devem obediência aos comandos tributários constitucionais e ao Código Tributário Nacional, percebendo que a isenção é uma espécie de exclusão do crédito tributário e que a eles se aplicam todas as limitações ao poder de tributar.

Já os incentivos financeiros são regidos pela legislação orçamentária, o que na prática implica que devem respeitar as previsões orçamentárias e, dessa forma, respeitando a Lei de Responsabilidade Fiscal, justificar e equilibrar todas as renúncias de receita com outras fontes de renda.

Entretanto, como se observa no caso prático, os incentivos financeiros estão entranhados com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, e assim, devem ser estudados conjuntamente.

Na legislação do FDI, a concessão de incentivos fiscais de ICMS pode ser realizada de três formas, através: a. da dilação do prazo de pagamento de parcela do saldo devedor mensal do imposto, com dedução de percentual dessa parcela, no caso de liquidação do débito até a data do vencimento da dilação; b. do diferimento do momento de pagamento total ou parcial do imposto, com dedução de percentual total ou parcial do montante diferido, no caso

de liquidação do débito até a data do vencimento do diferimento; e c. da concessão de crédito fiscal presumido e de redução da base de cálculo do imposto.

Já os incentivos financeiros se realizam com a concessão de empréstimos, a médio e longo prazos, inclusive com subsídios sobre o principal e encargos financeiros.

Vale lembrar, que tanto para os incentivos fiscais como para os financeiros, o percentual do empréstimo ou do incentivo não poderá ultrapassar a 75% do ICMS próprio gerado pela empresa beneficiária. Contudo, há exceções²⁰⁶ para alguns tipos de indústrias e para algumas localidades de instalação.

A lei também criou o Conselho Estadual do Desenvolvimento Econômico – CEDIN. Esse conselho é composto pelo governador do Estado, Secretário do Desenvolvimento Econômico (SDE), pelo Secretário da Fazenda (SEFAZ), pelo Secretário do Planejamento (SEPLAG), pelo Secretário de Agricultura e pelo presidente da Agência de Desenvolvimento do Estado do Ceará (ADECE).

O Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará tem atualmente 4 programas específicos para a concessão dos incentivos. Eles são: 1. PROVIN – Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial; 2. PDCM – Programa de Incentivos às Centrais de Distribuição de Mercadorias do Ceará; 3. PIER – Programa de Incentivos da Cadeia Produtiva Geradora de Energias Renováveis; e 4. PROADE – Programa de Atração de Empreendimentos Estratégicos.

O CEDIN tem como objetivo avaliar os projetos e definir os percentuais de diferimento e retorno de cada projeto, bem como o programa a qual a empresa pleiteante deve ser inserida. A avaliação do CEDIN é feita com base nos critérios legais estabelecidos para

²⁰⁶ Essas exceções estão descritas §1º do art. 5º da Lei n. 10367 de 1979. Elas são: I - extração de minerais metálicos; II - fabricação de produtos de minerais não metálicos; III - fabricação de produtos farmoquímicos e farmacêuticos; IV - fabricação de automóveis, caminhonetas, utilitários, caminhões e ônibus; V - fabricação de produtos químicos; VI - indústria têxtil; VII - fabricação de calçados; VIII - fabricação de produtos do refino de petróleo e de produtos petroquímicos; IX - siderurgia; X - fabricação de locomotivas, vagões e outros materiais rodantes; XI - outras atividades industriais que não tenham similar em produção no território nacional; XII - fabricação de aeronaves, suas peças e componentes; XIII - moagem de trigo em grão; XIV - fabricação de motores elétricos, suas peças e acessórios; e XV - implementação de sociedade empresária em poligonais a serem definidas por ato próprio do Poder Executivo, localizadas, necessariamente, em regiões que possuam unidades prisionais e/ou casas de privação provisória de liberdade, bem como Centros Socioeducativos, administrados, respectivamente, pela Secretaria da Justiça, Superintendência do Sistema Estadual de Atendimento Socioeducativo nos termos da Lei Estadual nº 16.040/2016, ou quaisquer outras que as substituam, garantindo-se um percentual de, no mínimo, 10% (dez por cento) das vagas de empregos à população do entorno, aos internos, egressos e seus familiares.

cada programa (ver Anexo I – critérios para o cálculo dos incentivos associados aos programas vinculados ao fundo de desenvolvimento industrial). De qualquer forma, o trabalho se concentra no Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial – PROVIN e os critérios do Programa serão abordados em mais detalhes no tópico 4.2.

O PROVIN é o principal programa do Fundo tanto em volume de recursos²⁰⁷ como é o mais representativo com relação à política industrial, O FDI/PROVIN está no coração da política industrial cearense. O Programa parte da premissa de que o crescimento econômico passa necessariamente pelo desenvolvimento industrial, copiando o modelo das áreas mais avançadas no país²⁰⁸. Assim, ele procura incentivar a implantação, funcionamento, realocização, ampliação, modernização, diversificação ou recuperação de estabelecimentos industriais.

Além disso, o PROVIN é o programa com os requisitos mais objetivos, o que é fundamental para uma análise que se concentre nos critérios de concessão dos incentivos.

²⁰⁷ De acordo com o Balanço Geral do Estado do Ceará, Tabela 73 – Demonstrativo dos Créditos do FDI, o Fundo tem o total de créditos a receber em 3,4 bilhões de reais, desses, quase 2,7 bilhões de reais, 79% dos recursos, são do PROVIN. CEARÁ. Balanço Geral 2018. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/balanco-geral-do-estado?__=__>. Acesso em: 15/10/2019, p.134.

²⁰⁸ A ADECE é a Agência para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Ceará e é a responsável para estabelecer as diretrizes principais dessa política. Fonte: <<http://www.adece.ce.gov.br/index.php/incentivo-fdi/incentivos>>. Acesso em: 15/10/2019.

4 ANÁLISE DOS INCENTIVOS CONCEDIDOS PELO FDI – PROVIN

Este é o capítulo central do trabalho. Ele foi dividido em três partes que representam as três análises. A primeira é a confrontação do FDI – PROVIN com os princípios do Estado Social. A segunda parte traz a comparação dos critérios do FDI – PROVIN com a igualdade jurídica. Os referenciais teóricos dessa parte são principalmente Celso Antônio Bandeira de Mello e Humberto Ávila.

No terceiro tópico está a questão da proporcionalidade. O exame da proporcionalidade foi baseado na doutrina de Paulo Bonavides e Alexy, principalmente. Nele são abordadas as três questões do teste, que são: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

4.1 O FDI – PROVIN atende aos princípios constitucionais do Estado Social

Bonavides²⁰⁹ aponta que a evolução constitucional brasileira tem três fases. A primeira inspirada nos modelos das constituições francesa e inglesa. A segunda atrelada ao modelo norte-americano. E por último, o modelo de influência alemã.

No constitucionalismo do império, os documentos mais importantes foram o projeto de Constituição Antônio Carlos, a Carta de 1824, o ato adicional de 1834 e a lei de interpretação de 1840. O projeto já trazia a separação de poderes inspirada em Montesquieu, além do que, também trouxe a definição do que é materialmente constitucional assim como os limites e atribuições dos poderes políticos e os direitos políticos e individuais²¹⁰.

Na Primeira República, o modelo americano foi a principal influência do constitucionalismo. Aqui os princípios chaves foram: o sistema republicano, a forma presidencial de governo, a forma federativa de Estado e o funcionamento da Suprema Corte apta a declarar a inconstitucionalidade de atos de poder. Bonavides²¹¹ chama esse período, que durou cerca de 40 anos no Brasil, de Estado liberal de Direito.

²⁰⁹ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.369.

²¹⁰ O projeto limitava também o poder do Imperador e estabelecia a independência da Assembleia (art. 54). Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/180820/000350197.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 10/01/2020.

²¹¹ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.372.

Já o terceiro período representa a positivação dos direitos sociais. A principal influência são os documentos alemães, principalmente a Constituição de Weimar de 1919 e a Lei Fundamental de Bonn de 1949.

No Brasil, o documento que inaugura essa fase é a Constituição de 1934. Mendes²¹² lembra que ela foi a primeira a trazer um capítulo específico com os direitos sociais, intitulado Ordem Econômica e Social, que tratava principalmente de direitos trabalhistas.

Esse capítulo foi repetido nas Cartas de 1937, 1946 e até na de 1967/69²¹³. Na Constituição vigente os Direitos Sociais foram ampliados e receberam um capítulo próprio. Bonavides²¹⁴ lembra que o espírito desses documentos é o de uma vocação social e política. Eles estabelecem a soberania da Sociedade sobre o Estado, ou seja, o homem reconciliado com o Estado²¹⁵. Assim, o Estado foi legitimado no seu papel com referência à democracia, à liberdade, e à igualdade.

Essa influência é mais claramente percebida na função social da propriedade, na ordem econômica e social, na instituição da Justiça do Trabalho, no salário-mínimo, nas férias anuais remuneradas, indenização do trabalhador, socorro às famílias e a colocação da família, da cultura e da educação debaixo da proteção do Estado.

Mais importante aqui é lembrar que também fazem parte dessa espinha dorsal constitucional a redução das desigualdades, o desenvolvimento e a erradicação da pobreza. Todos esses objetivos derivam dos direitos sociais e são estruturais na Constituição de 1988. Mendes aborda esse assunto,

De outro lado, argui-se que os direitos sociais não podem deixar de ser considerados cláusulas pétreas. No Título I da Constituição (Dos Princípios Fundamentais) fala-se na dignidade da pessoa humana como fundamento da República e essa dignidade deve ser compreendida no contexto também das outras normas do mesmo Título em que se fala no valor social do trabalho, em sociedade justa e solidária, em erradicação da pobreza e marginalização e em redução de desigualdades sociais. Tudo isso indica que os direitos fundamentais sociais participam da essência da concepção de Estado acolhida pela Lei Maior. Como as cláusulas pétreas servem para preservar os princípios fundamentais que animaram o trabalho do constituinte originário e como este, expressamente, em título específico da Constituição, declinou tais princípios fundamentais, situando os direitos sociais como centrais para a sua ideia de Estado

²¹² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.647.

²¹³ *Ibid.*, p.647.

²¹⁴ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.376.

²¹⁵ *Ibid.*, p.376.

democrático, os direitos sociais não podem deixar de ser considerados cláusulas pétreas²¹⁶.

A constituição social presume, portanto, um estado diferente daquele liberal. Bonavides²¹⁷ comenta que o Estado liberal é anti estado, enquanto que o social é contrário aos valores refratários do individualismo. Inclusive, ele também alerta que

poderosas forças coligadas numa conspiração política contra o regime constitucional de 1988 tentam apoderar-se do aparelho estatal para introduzir retrocessos na lei maior e revogar importantes avanços sociais, fazendo assim inevitável um antagonismo fatal entre o Estado e a Sociedade. Não resta dúvida que em determinados círculos das elites vinculadas a lideranças reacionárias está sendo programada a destruição do Estado social brasileiro. Se isso acontecer será a perda de mais de cinquenta anos de esforços constitucionais para mitigar o quadro de injustiça provocado por uma desigualdade social que assombra o mundo e humilha a consciência desta Nação. Mas não acontecerá, se o Estado social for a própria Sociedade brasileira concentrada num pensamento de união e apoio a valores igualitários e humanistas que legitimam a presente Constituição do Brasil²¹⁸.

Dessa forma, em um momento político que direitos trabalhistas e previdenciários estão sendo reduzidos²¹⁹, mais importante é ainda que instrumentos para a promoção da igualdade como o FDI-PROVIN sejam fortalecidos. É a crise constitucional para a efetivação dos direitos constitucionais sociais.

Para Bonavides, a igualdade é o princípio chave do direito atual²²⁰. Até porque, é ela que materializa a liberdade da herança clássica. E aqui há um conflito com a ideia de que, enquanto os valores da liberdade seriam de validade geral (Allgemeingültigen), os de igualdade seriam vinculados a um tempo (Zeitgebundenen Werten). Portanto, os direitos sociais seriam aqueles que o Estado concede (gewärt), mas não garante (gewährleistet)²²¹.

Contudo, o próprio Bonavides aponta que esse entendimento é ultrapassado²²². Ele lembra que essa questão é bastante discutida na Alemanha, e lá se formou um consenso de que o Estado Social tem a missão de produzir uma igualdade fática na sociedade. Há um julgado famoso de Karlsruhe que aponta “quem quer promover a igualdade fática, tem que estar

²¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.129.

²¹⁷ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.379.

²¹⁸ *Ibid.*, p.379.

²¹⁹ Nos últimos anos tem crescido no Brasil uma corrente política que defende que muitos dos direitos sociais são entraves ao crescimento econômico. Isso se refletiu na aprovação da Reforma Trabalhista de 2017 e na Reforma da Previdência de 2019.

²²⁰ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.379.

²²¹ *Ibid.*, pp.384-385.

²²² *Ibid.*, pp.384-385.

disposto a aceitar a jurídica”²²³. Vale apontar também o que escreveu o juiz Leibholz da Corte Constitucional da Alemanha,

A desigualdade criada pela liberdade faz parecer problemática a longas camadas o valor da liberdade. De tal sorte que o profundo sentido de um igualitarismo político e social somente poderá ser o de transferir aquele que a liberdade fez servo para uma situação em que outra vez e já agora com o auxílio da igualdade, possa fazer um sensato uso da liberdade.²²⁴

Sendo assim, o papel da Constituição no Estado Social é o papel do conflito, da tensão sempre existente entre a igualdade e a liberdade. Essa tensão acontece porque O Estado Social implica em uma mudança de valores. Os valores que eram vida, liberdade e a propriedade, agora são o pleno emprego, a segurança existencial e a conservação da força de trabalho²²⁵.

A mudança de valores passa necessariamente pelo entendimento de que os indivíduos têm direito a prestações positivas do Estado. Mendes²²⁶ lembra que a Constituição de 1988, nesse sentido, é sem precedentes. Ela trouxe um capítulo dedicado aos direitos sociais, dentro dos direitos e garantias fundamentais.

A falta de estabilidade social gera crises e, mais uma vez Bonavides adverte, “enquanto a questão da igualdade não for resolvida, a estabilidade não chegará ao país”²²⁷. Ele lembra também que a crise social é uma crise não só de uma Constituição, mas a de toda a Sociedade, do Estado e do Governo²²⁸. Essa crise, que é constituinte, pode ser ainda mais severa em países com pouca maturidade política como é o caso do Brasil²²⁹. A crise constituinte tem sido aliás, desde as origens do Estado brasileiro a crise que ainda não se resolveu.

As três crises do Estado constitucional e que podem destruí-lo ou por em risco a sua estabilidade são: a crise constitucional, a crise constituinte e a crise de inconstitucionalidade. A crise de constitucionalidade é a crise constituinte instalada no corpo

²²³ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.386.

²²⁴ *Ibid.*, p.388.

²²⁵ *Ibid.*, pp.390-392.

²²⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.638.

²²⁷ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.391.

²²⁸ *Ibid.*, p.391.

²²⁹ Vale lembrar também o que aconteceu no Chile em 2019. Os chilenos viviam sob uma Constituição liberal promulgada em 1980. Em outubro de 2019, após o anúncio de aumento nas tarifas de transporte, eclodiu em todo o país em série de protestos, cujo intuito principal é a luta por direitos sociais, principalmente trabalhistas e previdenciários. Em abril de 2020 os chilenos decidiram sobre a necessidade de uma nova Constituição. Disponível em: < <https://exame.abril.com.br/mundo/protestos-no-chile-abalam-legado-de-presidente-bilionario/>>. Acesso em: 12/12/2019.

da Constituição²³⁰. Ela acontece toda vez que no ordenamento formal se perde por inteiro o senso de proporção entre os fins programáticos, cujo exagero faz a sua concretização extremamente penosa. Esse desequilíbrio promovido faz com que a Constituição seja inexecutável. Assim, o formalismo sem fronteiras, indiferente à realidade, evidencia sua completa inadequação à época, ao meio e à cidadania²³¹.

Bonavides²³² ainda continua argumentando que a inconstitucionalidade é irmã gêmea da ingovernabilidade. Contudo, a inconstitucionalidade é bem mais grave. Enquanto que de uma situação de desgoverno o país pode sair com uns poucos arranhões, da inconstitucionalidade a nação não sai senão a longo termo, atravessando ditaduras e golpes de Estado.

Para o constitucionalista cearense²³³, a doença da inconstitucionalidade acomete a própria liberdade, mina as forças da Constituição e esmorece o poder de reforma. Bonavides ainda aponta que a inconstitucionalidade já é observada com o atraso na formulação das leis complementares, que são outra metade viva da Constituição.

É nesse contexto de luta pelos direitos sociais e de desigualdade estrutural que instrumentos que procuram concretizar a igualdade não somente estão alinhados com o mandamento constitucional, mas são essenciais para que ela não haja uma ruptura completa da sua ordem. Em um país tão desigual como o Brasil, a busca da igualdade é essencial para a preservação até mesmo da liberdade.

É aqui que se encontra a legitimidade constitucional dos incentivos fiscais estaduais de ICMS. Ela vai além dos objetivos da República positivados no artigo 3º da Constituição de 1988, os incentivos que visam reduzir a desigualdade entre as regiões são fundamentais para a saúde da nação.

Naturalmente, a busca pela igualdade não pode ser realizada a qualquer custo. Até mesmo porque, assim fosse, a igualdade seria absoluta, coisa que não existe no sistema jurídico brasileiro. Além disso, como bem lembra Schoueri, a livre concorrência é também um princípio expresso no art. 170 da Constituição²³⁴. Baseado nisso, argumenta também o

²³⁰ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.398.

²³¹ *Ibid.*, p.398.

²³² *Ibid.*, p.398.

²³³ *Ibid.*, pp.399-400.

²³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: Grandes questões atuais de direito tributário. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007, p.243.

professor, as concessões unilaterais de incentivos fiscais vão de encontro à livre concorrência e à Ordem Econômica Constitucional.

A menção de Schoueri se torna ainda mais interessante quando se nota que a Constituição de 1988 foi construída com base no conflito entre ideologias políticas diametralmente opostas que se manifestam em princípios contraditórios e autolimitantes. No próprio artigo 170 convivem a livre iniciativa com a valorização do trabalho, a propriedade privada com a função social da propriedade e a livre concorrência com a redução das desigualdades regionais e sociais.

Até mesmo a expressão Ordem Econômica, como lembra Eros Grau²³⁵, traz em si uma ambiguidade. Primeiro porque ela representa uma ideia de desprezo à desordem, quando na realidade o que se chama de desordem é simplesmente uma ordem diferente da estabelecida.

Uma outra contradição da ideia de Ordem Econômica é que ela é uma expressão de origem liberal, mas a própria noção de estabelecimento de uma Ordem Econômica pelo Estado já representa em si uma espécie de intervenção governamental.

Assim, diante da multiplicidade de princípios, estão bem fundamentados os argumentos que pesem em favor da liberdade econômica. Por isso, é crucial que se faça uma ponderação para que se conclua em favor de algum deles. Esse é um ponto que será abordado mais adiante.

4.2 O PROVIN-CE e a questão da igualdade jurídica

Como já discutido neste trabalho, a igualdade tributária vai além de simplesmente determinar que todos devem ser tratados da mesma forma. Mais do que isso, ela também requer a existência de determinadas características para que o tratamento desigual seja considerado justo. Essas questões serão abordadas neste tópico.

Assim, em um primeiro momento são apresentados os critérios legais que o FDI – PROVIN estabelece para a concessão dos incentivos e também para determinar o percentual de ICMS a ser incentivado. Logo após, são descritos os elementos necessários para o teste da igualdade jurídica.

²³⁵ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.63.

O Fundo de Desenvolvimento Industrial do Estado do Ceará, mais especificamente o PROVIN, foi criado pela lei 10.376 de 1979. Essa lei é atualmente regulamentada pelo decreto estadual de nº 32.438 de 2017.

O Anexo I do decreto traz os critérios necessários para a concessão dos benefícios do PROVIN. O PROVIN foi definido com base em 6 critérios, eles são: 1. geração de empregos; 2. custo de transação (operação); 3. localização geográfica do empreendimento; 4. responsabilidade social, cultural e ambiental; 5. programa de pesquisa e desenvolvimento; 6. adequabilidade a base de produção regional.

Cada um desses critérios traz uma pontuação. A soma máxima das pontuações é 100. Caso a pontuação total seja igual ou menor que 75, o beneficiário deverá retornar 25% do incentivo recebido, o que no caso significa retornar 25% da parcela do ICMS devido. Caso a pontuação seja maior de 75 o percentual de retorno é calculado diminuindo 100 dos pontos totais. Assim, caso o beneficiário atinja 100 pontos, não deverá retornar nada ao Estado.

Os pontos totais também determinam o prazo do benefício concedido. Caso a pontuação seja menor do que 35 o prazo será de 5 anos, se a pontuação for entre 35 e 50, o prazo é de 8 anos, e se a pontuação for igual ou maior do que 50 pontos, o prazo será de 10 anos.

O critério 1, de geração de empregos, concede 25 pontos para empreendimentos que gerem acima de 300 empregos diretos; 20 pontos para 200-299 empregos diretos; 15 pontos para 100-199 empregos diretos; 10 pontos para 50-99 empregos diretos; e 5 pontos até 49 empregos diretos.

O critério 2 é o custo de transação que é definido por entradas externas mais as saídas externas menos as exportações, divididas pelas entradas totais somadas às saídas totais. O critério estabelece 20 pontos para um quociente acima de 20; 15 pontos entre 51 e 60; 10 pontos entre 41 e 50; 5 pontos entre 30 e 40; e 0 pontos até 29. O que o critério faz, na realidade, é premiar com mais pontos aquelas indústrias que fazem mais movimentações externas, com a intenção de atrair os empreendimentos de fora do Estado.

O terceiro critério é o da localização geográfica do empreendimento. Aqui é a equação é a soma da distância em linha reta entre o município no qual a empresa irá se instalar e a capital do estado somado à diferença entre o Produto Interno Bruto do Estado menos o PIB do município dividido por 25. A pontuação do critério é de 40 pontos se o resultado for acima

de 201; 30 pontos se entre 101 e 199; 20 pontos entre 50 e 100; e 10 pontos até 49. O critério dá mais pontos a quanto mais pobre for o município e a quanto mais longe ele estiver em relação à capital do estado.

O critério 4 é o da responsabilidade social, cultural e ambiental. A pontuação é definida por: educação, saúde e segurança alimentar: 01 ponto; cultura: 01 ponto; esporte: 01 ponto; inclusão digital: 01 ponto; gestão ambiental: 02 pontos; adesão ao Programa de Apoio às Pessoas com Deficiência (PCD): 02 pontos; adesão aos Programas Sociais do Governo Municipal, Estadual ou Federal: 01 ponto.

O quinto ponto envolve pesquisa e desenvolvimento. Aqui a pontuação para cada 1% do ICMS a recolher investido em pesquisa e desenvolvimento será concedido um ponto no ranking da pontuação, limitado, no máximo, a 5 pontos. Como uma forma de controle, o decreto estabeleceu que os investimentos em pesquisa e desenvolvimento devem ser validados pela Secretaria da Ciência, Tecnologia, e Educação Superior do Estado do Ceará - SECITECE.

E o sexto e último ponto é o mais obscuro. Ele é definido como adequabilidade à base de produção regional é feita com até 30% da soma de P1 + P2 + P3 + P4 + P5. O percentual aqui definido é avaliado para os empreendimentos cujas atividades representam avanços concretos na consolidação de setores econômicos que apresentem relevância estratégica para o desenvolvimento da região onde os referidos empreendimentos pretendem se instalar, definidas a critério do CEDIN, que é o Conselho Estadual de Desenvolvimento.

Essa é a pontuação legalmente estabelecida para a concessão dos incentivos do FDI – PROVIN. Resta agora procurar conhecer se esses critérios respeitam a igualdade jurídica. Celso Antônio Bandeira de Mello²³⁶ propôs critérios para testar a isonomia de normas jurídicas. Para ele, a questão fundamental gira entorno de saber em quais situações ou em quais critérios deve-se utilizar da lei para desigualar e em que momentos isso é permitido.

Os três critérios estabelecidos por Bandeira de Mello são: a. o elemento tomado como fator de desigualação; b. a correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; e c. a correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional²³⁷.

²³⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. 22. tir. São Paulo: Malheiros, 2008, p.19.

²³⁷ *Ibid.*, p.19.

No mesmo sentido, Humberto Ávila²³⁸ escreve que, na diferenciação entre contribuintes, é preciso que se considere os elementos estruturais dessa comparação. Eles são os sujeitos, a medida de comparação, o elemento indicativo da medida de comparação e a finalidade da comparação²³⁹. Todos eles precisam estar alinhados entre si e com os objetivos constitucionais.

Bandeira de Mello²⁴⁰ também alerta que o elemento tratado como fator de discriminação não pode: a. ser tão específico que singularize o indivíduo (pois quebraria a própria isonomia) e b. o traço a ser discriminado tem de residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada²⁴¹. Isso porque a norma deve ser reproduzível no futuro, sendo a mais geral possível.

O fator ‘tempo’ é utilizado muitas vezes para fazer o *discrímen*. Mas Celso de Mello lembra que isso também não é possível. É possível que a lei discrimine indivíduos e situações que tenham exercido uma atividade por um certo lapso temporal, aqui ela não está utilizando o ‘tempo’ per se, mas está dizendo que o fator de desequiparação na verdade uma sucessão de ‘estados’ transcorridos ou a transcorrer²⁴².

Isso acontece porque o tempo é sempre neutro e assim não pode ser utilizado para discriminar. Já os fatos ou situações que nele transcorrem e por ele se demarcam, estes sim, é que são e podem ser estabelecidos em fatores de discriminação, desde que, haja correlação lógicas entre o acontecimento, cronologicamente demarcado, e a disparidade de tratamento que em função disto se adota.

Mas para Celso de Mello, o mais importante fator para a aferição da igualdade é a necessidade de correlação lógica entre fator de *discrímen* e a desequiparação procedida. Nas palavras dele, “há espontâneo e até inconsciente reconhecimento da juridicidade de uma norma diferenciadora quando é perceptível a congruência entre a distinção de regimes estabelecidos e a desigualdade das situações correspondentes”²⁴³. A recíproca também é verdadeira.

tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é erigido um critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa nacional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade

²³⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.43.

²³⁹ *Ibid.*, p.43.

²⁴⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. 22. tir. São Paulo: Malheiros, 2008, p.22.

²⁴¹ *Ibid.*, p.22.

²⁴² *Ibid.*, p.31.

²⁴³ *Ibid.*, p.37.

afirmada (...) Se o fator diferencial não guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, a distinção estabelecida afronta o princípio da isonomia²⁴⁴.

Dessa forma, Celso de Mello afirma que, para que a norma seja conveniente com a isonomia, faz-se necessário a presença de quatro elementos, que são: i. não atinja um só indivíduo de modo atual e absoluto; ii. pessoas desequiparadas possuam características nelas residentes; iii. abstrato – correlação lógica entre os fatores diferenciais e a distinção jurídica; iv. concreto – a diferenciação seja conciliada com os valores constitucionais²⁴⁵.

Naturalmente, o mandamento igualitário está inserido na Constituição Federal, mas deve sempre, obviamente, ser compatível com os outros comandos.

Em resumo, há ofensa ao princípio constitucional da igualdade quando: i. A norma singulariza um destinatário; ii. A norma adota critérios discriminadores que não residem nos fatos; iii. O tratamento dado pela norma não guarda relação de pertinência lógica com a desigualdade que se deseja tratar; iv. O tratamento desigual contraria os valores constitucionais; v. A norma é interpretada de maneira a incluir significados não literalmente expressos.

Primeiramente precisa ser observado que, quando da análise dos sujeitos, esse conceito precisa ser amplo²⁴⁶ para incluir até mesmo aqueles que não foram especificados na norma, até porque, muitas vezes, o objetivo quando se procura medir a igualdade é justamente lidar com aqueles que foram excluídos.

Nos incentivos estabelecidos pelo PROVIN-CE, os sujeitos que precisam ser analisados devem ser não somente aqueles já incluídos na legislação, mas também todos aqueles industriais que não atendem aos requisitos necessários e que, de alguma forma, serão afetados pela competição com os primeiros.

Quando à medida de comparação, ela precisa ser factualmente existente e estar relacionada com a finalidade que justifica a sua utilização. Mais, “*entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo deve haver uma relação fundada e conjugada. Esse ponto é crucial*”²⁴⁷.

²⁴⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. 22. tir. São Paulo: Malheiros, 2008, pp.38-39.

²⁴⁵ *Ibid.*, p.41.

²⁴⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.46.

²⁴⁷ *Ibid.*, p.51.

Em resumo, a medida de comparação deve: a. ter por base um elemento indicativo existente; b. manter relação fundada e conjugada com esse elemento e esse relação deve ser comprovada; c. deve também manter a mesma relação fundada, conjugada e comprovada com a sua finalidade; d. ser compatível com a Constituição; e e. mesmo que a Constituição vede a aplicação de certa medida, é possível a sua utilização, caso isso seja feito de modo secundário e acidental²⁴⁸.

O primeiro ponto nos critérios do FDI é o que premia as empresas de acordo com a geração de empregos. A geração de empregos é uma medida de comparação legítima para desigualar. Contudo, o elemento indicativo dessa desequiparação, a quantidade de empregos em valor absoluto, pode apresentar alguns problemas.

O critério estabelecido é o de que, quanto mais empregos gerados, maior o percentual de ICMS que não precisa ser retornado ao Estado. Ora, se o objetivo do fundo é a redução das desigualdades, porque premiar com um percentual maior de benefício uma empresa grande que gere 1.000 empregos do que 100 pequenas empresas que gerem 10 empregos cada? Em ambas as situações o mesmo número de empregos é gerado, mas na primeira o beneficiário dos incentivos é um só.

Assim, pode-se argumentar que essa desigualdade vai até de encontro à ordem constitucional de dar tratamento mais vantajoso os pequenos negócios²⁴⁹. Dessa forma, talvez fosse interessante um critério que observasse a geração de empregos como um percentual do volume de negócios da empresa, beneficiando àquelas que mais possuem funcionários, independentemente do tamanho.

Contudo, reconhece-se também que todas as normas tributárias eventualmente sofrem de questionamentos por serem muito gerais e não considerarem situações particulares ou se tornarem tão específicas que impeça a competição igual entre as empresas²⁵⁰.

²⁴⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.64.

²⁴⁹ A promoção de um tratamento diferenciado para as micro e empresas de pequeno porte foi o que motivou o texto do art. 146 da Constituição. Posteriormente foi editada a Lei Complementar n. 123 que instituiu o Simples. Art. 146. Cabe à lei complementar: d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

²⁵⁰ É o que Humberto Ávila comenta no início da 'Teoria da Igualdade Tributária'. Ele começa seu estudo da igualdade tributária trazendo esses questionamentos comuns dos contribuintes que reclamam que foram igualados onde são diferentes ou que foram diferenciados onde são iguais. ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

O segundo critério é o de volume de transações realizadas pela empresa com outros Estados. Recebem mais pontos as indústrias que mais realizam transações com clientes e fornecedores de outros Estados. A lei assim procura tornar o Estado do Ceará mais atraente para as empresas que possuem sua base de clientes e fornecedores em outros Estados da federação.

Neste caso, diferentemente do primeiro ponto, sendo o objetivo a redução das desigualdades, pode-se argumentar que a atração de capital de fora do Estado é fundamental. Há, portanto, pertinência lógica. Além disso, não ficaria prejudicada a concorrência com empresas locais que realizam poucas transações com parceiros fora do Estado, pois, elas não disputam o mesmo mercado.

O terceiro critério é bastante interessante e é o de maior pontuação. Ele concede pontos que aumentam de acordo com a distância do município de instalação da indústria da capital e de acordo com a pobreza do local. Aqui, há pertinência lógica com o intuito da norma, além do que, esse tratamento desigual promove os valores constitucionais não somente à nível nacional, mas também dentro das fronteiras do Estado. Além disso, a medida de comparação e seu elemento indicativo estão igualmente alinhados aos objetivos de redução das desigualdades.

Os três primeiros critérios são responsáveis por 85 dos 100 pontos máximos possíveis. O quarto e quinto somados só representam 10 pontos. Eles priorizam aqueles negócios que investem em educação, saúde, segurança alimentar, cultura, esporte, inclusão digital, gestão ambiental, pessoas com deficiência, programas sociais, e pesquisa e desenvolvimento.

Todos esses acima mencionados atendem a valores constitucionais e guardam pertinência com a redução da desigualdade de uma forma geral. Além disso, a questão ambiental contribui para que o desenvolvimento seja sustentável para as gerações futuras.

Finalmente, é necessário que se trate do último ponto que é o mais problemático, o critério de adequabilidade à produção regional. O problema aqui se refere justamente à falta de critérios objetivos. Ele concede uma pontuação que pode chegar até 30% do valor total²⁵¹ e que tem por base aqueles setores econômicos que apresentem relevância estratégica. Contudo, a

²⁵¹ O valor máximo de pontos é 100. Os cinco primeiros critérios somados chegam até 95 pontos. Assim, o restante dos pontos é estabelecido pelo sexto critério que, por poder atingir até 30% do total de pontos dados, torna-se bastante relevante.

definição do que é considerado estratégico ficará a critério do CEDIN – Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico²⁵².

Há, portanto, o risco de que um empresário que tenha boas relações com o Conselho consiga que seu empreendimento seja considerado estratégico por condições bastante específicas, o que na prática seria o equivalente à norma que singulariza um indivíduo. Além disso, não se pode controlar se os critérios residem nos fatos, se há lógica de pertinência e se há desrespeito a valores constitucionais.

Assim, de uma forma geral, os critérios legais estabelecidos para a concessão de incentivos do FDI – PROVIN respeitam a igualdade jurídica. Contudo, o elemento indicativo da medida de comparação do critério de geração de empregos poderia ser melhorado para que mais pontos sejam concedidos aos negócios pequenos, que geram mais empregos em proporção ao seu tamanho.

Além disso, é fundamental que o sexto critério seja excluído da legislação do FDI – PROVIN. Ou, ao menos, que o Conselho estabeleça critérios objetivos para o que significa adequabilidade à base de produção regional.

4.3 O PROVIN-CE atende aos requisitos da regra da proporcionalidade

A proporcionalidade é a regra²⁵³ jurídica que trata da relação entre os vários fins e os seus meios²⁵⁴. Para Bonavides²⁵⁵, a noção de proporcionalidade no ordenamento jurídico é

²⁵² Pe – Adequabilidade a Base de Produção Regional – A pontuação Pe é definida por: Pontuação de até 30% da soma de P1 + P2 + P3 + P4 + P5, para os empreendimentos cujas atividades representam avanços concretos na consolidação de setores econômicos que apresentem relevância estratégica para o desenvolvimento da região onde os referidos empreendimentos pretendem se instalar, definidas a critério do CEDIN.

²⁵³ No Brasil o termo mais difundido para tratar da proporcionalidade é ‘princípio’. Ele é utilizado, por exemplo, por Bonavides, Ives Gandra, Gilmar Ferreira e Luís Barroso. Contudo, com base na teoria de Alexy, as regras são deveres definitivos e se aplicam por meio da subsunção. Já os princípios são deveres *prima facie*, cuja aplicação requer sopesamento com outros princípios. Portanto, eles são mandamentos de otimização, pois, são normas que determinam que algo seja aplicado na maior medida possível observando as limitações fáticas e jurídicas. Nesse sentido, por causa da sua estrutura, a proporcionalidade é uma regra e assim será chamada nesse trabalho. Mais sobre o assunto, ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. amp. São Paulo: Malheiros, 2010 e SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais 798 (2002): 23-50.

²⁵⁴ Vale ressaltar, contudo, que Virgílio Afonso da Silva, quando da tradução do livro Teoria dos direitos fundamentais do alemão para o português, decidiu utilizar o termo máxima para a proporcionalidade em vez de regra. Virgílio fez assim por entender que Alexy utilizou o termo ‘*Grundsatz*’ para fazer uma diferença de ‘*Pzinzip*’, deixando evidente que a proporcionalidade não deve ser vista como um princípio. ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.10.

²⁵⁵ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.444.

inferida de outros princípios, sendo que o principal deles é o da igualdade, tema central deste trabalho.

Bonavides²⁵⁶ continua e aponta também como fundamentos constitucionais para a proporcionalidade os incisos V, X, XXXV do art. 5º sobre direitos fundamentais e os incisos IV, V e XXI do art. 7º sobre direitos sociais. Virgílio Afonso da Silva²⁵⁷, por sua vez, reforça os fundamentos constitucionais e ressalta decisões do STF que se baseiam na utilização da regra no inciso LIV, art. 5º da Constituição.

Ao mesmo tempo, doutrinadores como Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Branco²⁵⁸ indicam que o fundamento da proporcionalidade se baseia no princípio do Estado de Direito. Eles argumentam que essa fundamentação faz com que a regra da proporcionalidade possa ser aplicada não somente na relação entre os cidadãos, mas também na relação entre os poderes. Esse pensamento tem origem na Alemanha e se baseia em decisões do Tribunal Constitucional Alemão²⁵⁹.

Bonavides ensina que essa doutrina da jurisprudência alemã entende a regra da proporcionalidade como tendo três elementos ou sub-regras²⁶⁰. Eles são a aptidão ou adequação (*Geeigntheit*), a necessidade (*Erforderlichkeit*) e a proporcionalidade em sentido estrito. A adequação verifica se a medida instituída pode conseguir o objetivo. A necessidade questiona se a medida escolhida é a menos danosa quando comparada a outras possíveis. E a proporcionalidade em sentido estrito compara as consequências e os valores envolvidos na escolha.

Dessa forma, na aplicação da regra da proporcionalidade, esses elementos funcionam como testes. Os tópicos que se seguem abordarão esses elementos em maiores detalhes.

²⁵⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, pp.444-446.

²⁵⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais* 798 (2002): 23-50, p.42.

²⁵⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.218.

²⁵⁹ Gilmar Mendes, com base em Schlink, escreve que a “jurisprudência da Corte Constitucional alemã parece aceitar que o fundamento do princípio da proporcionalidade reside tanto no âmbito dos direitos fundamentais quanto no contexto do Estado de Direito. Todavia, afigura-se inegável que, não raras vezes, a aplicação do princípio da proporcionalidade decorre de uma compreensão ampla e geral da ordem jurídica como um todo”. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.219. Nesse sentido, a proporcionalidade seria o princípio dos princípios, ou seja, é o princípio que se utiliza na ponderação entre os outros princípios.

²⁶⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.405.

4.3.1 A adequação

A primeira dessas sub-regras é a adequação. Como mencionado, a adequação exige que o meio utilizado seja competente para atingir a finalidade para a qual foi criado²⁶¹.

Nesse ponto, os incentivos do PROVIN do Estado Ceará encontram problemas. Como apontado no tópico 4.3, os incentivos fiscais industriais do Ceará têm como objetivo final a redução das desigualdades regionais econômicas e essa finalidade é muito difícil de ser mensurada. Foram apresentados aqui, inclusive, dois trabalhos feitos na pós-graduação em Economia na Universidade Federal do Ceará com conclusões opostas.

A dificuldade, segundo os próprios pesquisadores, acontece porque as variáveis macroeconômicas envolvidas são muitas e com os dados disponíveis não foi possível para eles isolar somente o desenvolvimento econômico e a instituição dos incentivos fiscais industriais do PROVIN.

Paul Krugman²⁶² relata que existem duas fontes principais de discordância entre os economistas. A primeira está nos valores individuais e a segunda nos diferentes tipos de modelos utilizados. Vale lembrar, a ciência econômica possui uma parte positiva, que faz análises sobre a realidade e geralmente apresenta respostas positivas ou negativas sobre um determinado assunto. Porém, também possui uma parte normativa, cuja finalidade é prescrever como a economia deve se comportar, e aqui envolve uma carga grande de valores²⁶³. De qualquer forma, apesar de a maioria das discordâncias se situar no aspecto normativo da economia, por causa das diferenças no isolamento das variáveis, existem também discordâncias importantes na economia positiva.

Além dessa dificuldade, pode-se apontar também que, no Estado do Ceará, incentivos com esse propósito estão em funcionamento com autorização legal²⁶⁴ desde 1979, e as desigualdades regionais persistem. Com base no discutido, é preciso concluir que é uma tarefa bastante difícil responder com certeza à questão sobre se os incentivos do PROVIN não

²⁶¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.226.

²⁶² KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. Macroeconomics. 4. ed. Nova Iorque: Worth Publishers, 2015, p.42.

²⁶³ Ibid., p.44.

²⁶⁴ A autorização legal a que me refiro aqui é com relação à Lei Estadual n. 13.376 de 1979. Mesmo que, como já abordado no trabalho, essa lei seja considerada inconstitucional por alguns doutrinadores como Ives Gandra e até por decisões do Supremo Tribunal Federal que se basearam em leis similares de outros estados.

existissem a desigualdade regional do Ceará²⁶⁵ com relação a outras regiões mais industrializadas seria maior ou menor.

Contudo, quando nos voltamos para a história do desenvolvimento econômico brasileiro podemos ter uma ideia sobre como funcionou o processo de concentração industrial e sobre se esse processo tenderia à desconcentração sem a interferência estatal.

Um ponto de partida interessante nessa investigação é o surgimento da indústria nacional²⁶⁶ que se dá em São Paulo na primeira metade do século XX. Até essa época, o complexo econômico nordestino consistia basicamente de empreendimentos agrícolas e sua pequena manufatura relacionada²⁶⁷. Inclusive, nessa economia pequena do Nordeste, destacavam-se Salvador e Recife²⁶⁸, sendo a participação do Ceará pequena. Wilson Cano²⁶⁹ lembra que a indústria paulista foi construída com base no capital acumulado pela indústria cafeeira. Resumidamente, o processo deu-se assim,

É preciso que se entenda, porém, que a expansão cafeeira tende a se dar de forma cíclica. Quando se examina a expansão cafeeira no Brasil, o que se vê são fases de expansão do plantio (e posteriormente da produção) encadeadas com fases em que os preços se deprimem. Na fase de expansão, grande parte dos recursos disponíveis são investidos na formação de plantações, e, com a chegada dos preços baixos, fazendo baixar a lucratividade média da cafeicultura, criam-se condições para que parte dos lucros cafeeiros sejam investidos em outros segmentos do complexo (bancos, estradas, indústrias, usinas, etc.).²⁷⁰

Vale ressaltar, contudo, que a própria acumulação desse capital já acontece em um contexto de interferência estatal que protegeu a indústria cafeeira das variações do preço do

²⁶⁵ Naturalmente, exemplos individuais não são parâmetros suficientes para se chegar a conclusões definitivas. Contudo, o caso da Grendene precisa ser mencionado porque é indicativo do desenvolvimento econômico causado pelos incentivos fiscais. A Grendene é uma indústria de calçados fundada em Farroupilha no Rio Grande do Sul em 1978. Em 1993, devido aos incentivos do PROVIN – FDI, a Grendene instalou sua primeira fábrica em Sobral. Atualmente a empresa possui 8 fábricas na cidade e emprega diretamente 17 mil pessoas em uma cidade com aproximadamente 150 mil habitantes. Em Sobral, o negócio se distanciou de seus fornecedores de matéria-prima e de seu mercado consumidor, mesmo assim já completou 17 anos na cidade e continua expandido sua produção. Disponível em: <<https://www.grendene.com.br/>>; <<http://blogs.diariodonordeste.com.br/egidio/grendene-tem-8-fabricas-em-sobral/>>. Acesso em 21/01/2020.

²⁶⁶ Houve tentativas de industrialização anteriores, entretanto, Caio Prado Júnior afirma que o pequeno processo de industrialização colonial foi interrompido pela política externa econômica que indústria colonial que impôs tarifas de importação de produtos manufaturados ao redor de 15% (*ad valorem*), o que, de acordo com Prado Júnior, era muito baixo para que a nascente indústria de qualidade inferior e de menor escala pudesse competir com os produtos importados. Aqui, inclusive, há mais um argumento a favor da intervenção estatal. PRADO JUNIOR, Caio. História econômica do Brasil. São Paulo: Brasiliense, 2008, p.257.

²⁶⁷ CANO, Wilson. Raízes da concentração industrial em São Paulo. 2. ed. São Paulo: T. A. Queiroz, 1981, pp.92-105.

²⁶⁸ *Ibid.*, p.99.

²⁶⁹ *Ibid.*, p.122.

²⁷⁰ *Ibid.*, p.122

produto causadas por questões internacionais e pela superprodução nacional²⁷¹ por diversas crises nos anos 1920 e 1930, incluindo a grande depressão de 1929. Naturalmente, o sucesso da indústria cafeeira paulista tem relação com outros fatores também como a conjuntura internacional e as condições geográficas da região²⁷².

Nos anos seguintes, houve um grande crescimento industrial no Brasil, mais uma vez, principalmente em São Paulo²⁷³. Esse se deu basicamente para o mercado interno, se aproveitando das crises nos países industriais mencionadas e posteriormente das guerras mundiais²⁷⁴.

No período que se seguiu à Segunda Guerra Mundial, a indústria nacional havia crescido e foram liberadas as importações²⁷⁵. Aos poucos, os países da Europa foram retomando sua capacidade industrial e as importações subiram bruscamente. Essa alta passou a ameaçar a indústria nacional. Diante dessa situação, o governo federal passou a estabelecer um controle seletivo das importações, mesmo que isso significasse preços mais altos para os consumidores finais,

O volume de importações teria de ser reduzido, sendo indispensável introduzir uma política seletiva de compras no exterior. Vale a pena chamar a atenção para o fato de que o objetivo imediato do governo – reduzir ou estabilizar o nível dos preços – ia ser totalmente perdido de vista. Teria sido necessário que se desse total liberdade às importações de bens de consumo acabados e que por essa forma se aumentasse a oferta desses bens dentro do país, para que a manutenção da taxa de câmbio favorecesse a baixa dos preços.²⁷⁶

²⁷¹ Celso Furtado escreve que esse processo ficou conhecido como a política de valorização. Ela começou com os governos estaduais, mas com a grande influência política dos cafeicultores, eventualmente o governo federal foi chamado a intervir para manter artificialmente altos os preços do café. Nas palavras de Furtado, “os estoques de café, que se avolumam ano a ano, pesam sobre os preços, provocando uma perda permanente de renda para os produtores e para o país. A ideia de retirar do mercado parte desses estoques amadurece cedo no espírito dos dirigentes dos estados cafeeiros, cujo poder político e financeiro fora amplamente acrescido pela descentralização republicana. No convênio celebrado em Taubaté em fevereiro de 1906, definem-se as bases do que se chamaria política de ‘valorização’ do produto. Em essência, essa política consistia no seguinte: a) com o fim de restabelecer o equilíbrio entre oferta e procura do café, o governo interviria no mercado para comprar os excedentes; b) o financiamento dessas compras se faria com empréstimos estrangeiros; c) o serviço desses empréstimos seria coberto com um novo imposto cobrado em ouro sobre cada saca de café exportada; d) a fim de solucionar o problema mais a longo prazo, os governos dos estados produtores deveriam desencorajar a expansão das plantações”. FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. 34. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, pp. 253-254.

²⁷² FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. 34. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, pp. 252

²⁷³ CANO, Wilson. *Raízes da concentração industrial em São Paulo*. 2. ed. São Paulo: T. A. Queiroz, 1981, pp.135-139.

²⁷⁴ PRADO JUNIOR, Caio. *História econômica do Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 2008, pp.261-269.

²⁷⁵ *Ibid.*, pp.305-307.

²⁷⁶ FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. 34. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p.303.

Nas décadas posteriores, o governo federal alternou políticas protecionistas da indústria nacional com políticas ainda de inspiração colonial que desejavam atrair o capital externo e assim o desenvolvimento²⁷⁷. Contudo, sempre que as importações, mesmo as de bens de capital, ameaçavam a indústria local, o governo federal intervia às vezes depreciando a moeda, às vezes elevando as tarifas de importação²⁷⁸.

Isso durou até meados da década de 1950, segundo governo Vargas, quando o grupo CEPAL/BNDES e a Comissão de Desenvolvimento Industrial (CDI) elaboraram um Programa Geral de Industrialização (PGI)²⁷⁹. Esse programa foi a base utilizada por Juscelino Kubitschek para realizar o que Avelino e Silva denomina de “primeira experiência efetiva de planejamento do desenvolvimento industrial, como elemento central de uma estratégia abrangente de desenvolvimento econômico”²⁸⁰. E também, nos anos do regime militar, o crescimento industrial fez parte do chamado milagre econômico. Esse se deu por meio dos Planos Nacionais de Desenvolvimento I e II²⁸¹.

Ainda, no sentido de advogar em favor de uma intervenção estatal para a redução das desigualdades, Celso Furtado ensina uma lição importante,

A tendência à concentração regional de renda é fenômeno observado universalmente, sendo amplamente conhecidos os casos da Itália, da França e dos EUA. Uma vez iniciado esse processo, sua reversão espontânea é praticamente impossível. Em um país da extensão geográfica do Brasil, é de esperar que tal processo tenda a prolongar-se extremamente. A causa da formação e do agravamento desse tipo de fenômeno está, via de regra, ligada à pobreza relativa de recursos naturais de uma região²⁸².

Assim, nesse brevíssimo resumo histórico sobre o Desenvolvimento Industrial Brasileiro fica evidente a participação do Estado em todo o processo industrial brasileiro²⁸³. Dessa forma, quando se retorna à questão principal do trabalho, apesar de não se conseguir assegurar com certeza que os incentivos fiscais do PROVIN são um meio adequado para a redução da desigualdade regional, os fatos históricos revelam que é bastante provável que eles

²⁷⁷ PRADO JUNIOR, Caio. História econômica do Brasil. São Paulo: Brasiliense, 2008, pp.311-318.

²⁷⁸ FURTADO, Celso. Formação Econômica do Brasil. 34. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, pp.302-309.

²⁷⁹ AVELINO E SILVA, Raimundo. Resumo da evolução econômica do Brasil – da colonização à industrialização. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2013, p.156.

²⁸⁰ *Ibid.*, p.156.

²⁸¹ *Ibid.*, p.157.

²⁸² FURTADO, Celso. Formação Econômica do Brasil. 34. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, pp.302-331.

²⁸³ Nesse ponto cabe uma crítica aos autores que criticam os incentivos fiscais de ICMS por distorcer a competição entre os entes, mas ao mesmo tempo falham em reconhecer o papel desses incentivos na construção do parque industrial brasileiro, principalmente o paulista.

sejam capazes de promover o desenvolvimento industrial, já que a indústria brasileira foi criada e desenvolvida com base nos mais diversos tipos de incentivos e proteção estatais.

Mais ainda, esse tipo de desenvolvimento incentivado faz parte da história recente brasileira como por exemplo com a Zona Franca de Manaus fundada em 1967, que criou um grande polo industrial no Brasil no coração da floresta amazônica, sendo de difícil acesso e distante dos fornecedores e consumidores.

Vale ressaltar, a partir dos anos 1970, o mundo viu o ressurgimento de ideias econômicas liberais. Esse neoliberalismo pregava o fim das barreiras comerciais e de toda espécie de incentivos fiscais, que, segundo eles, somente serviam para retardar o desenvolvimento das nações²⁸⁴.

Aqui cabe mencionar também que ainda na sua primeira versão, o liberalismo clássico já era criticado por economistas contemporâneos, como o alemão Friedrich List. List foi um importante expoente da escola da economia histórica. A metodologia da escola pode ser definida da seguinte forma,

Esse método, se aplicado apropriadamente, não se limita a coletar e a catalogar fatos históricos na esperança de que o mesmo padrão irá emergir naturalmente. Mais do que isso, ele envolve a procura por padrões históricos persistentes, construindo teorias, explicando-as, e aplicando essas teorias a problemas contemporâneos. Ao mesmo tempo, leva em conta mudanças em circunstâncias políticas, institucionais e tecnológicas. Este método, que é concreto e indutivo, apresenta um forte contraste quando comparado com o método neoclássico dominante, que por sua vez se baseia na dedução e na abstração. Este tipo de metodologia (histórica), na realidade, era a escola de economia dominante em muitos países da Europa continental antes da Segunda Guerra Mundial ²⁸⁵.

List²⁸⁶ argumentava que instituições e políticas liberais, como a ausência de incentivos fiscais e barreiras tarifárias, estavam sendo propagadas como medidas para o

²⁸⁴ Um dos principais expoentes econômicos desse período é Milton Friedman. A obra central desse pensamento é o livro *capitalismo e liberdade*, onde ele advoga por uma atuação limitada do Estado na economia, principalmente no que diz respeito à política fiscal. FRIEDMAN, Milton. *Capitalism and freedom*. 40th anniversary edition. Chicago: The University of Chicago Press, 2002.

²⁸⁵ Tradução livre de “This approach, if applied appropriately, does not limit itself to the collection and cataloguing of historical facts in the hope that some pattern will naturally emerge. Rather, it involves searching for persistent historical patterns, constructing theories to explain them, and applying these theories to contemporary problems, while taking into account changes in technological, institutional and political circumstances. This approach, which is concrete and inductive, contrasts strongly with the currently dominant Neoclassical approach based on abstract and deductive methods. This sort of methodology was in fact the staple of the German Historical School, which was the dominant school of economics in many continental European countries before the Second World War”. CHANG, Ha-Joon. *Kicking away the ladder: development strategy in historical perspective*. London: Anthem Press, 2002. pp. 3-6.

²⁸⁶ GOLDSCHMIDT, Friedrich. *Friedrich List, Deutschlands grosser Volkswirth*. Berlin: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 1878. pp. 64-71.

desenvolvimento, ao mesmo tempo em que os países desenvolvidos, a Inglaterra por exemplo, atingiram seus níveis de riqueza com políticas opostas²⁸⁷.

Em uma análise mais recente, em 2002, o economista Sul-coreano Chang segue a mesma linha de pesquisa de List atualizando os dados com as ideias propostas pelo neoliberalismo²⁸⁸.

Chang²⁸⁹ argumenta, inclusive, que os países em desenvolvimento nas décadas de 60 e 70, que decidiram aplicar essas medidas liberais, como a impossibilidade de o governo interferir na economia através de incentivos fiscais, passaram a crescer menos nas décadas seguintes. Enquanto isso, aqueles que decidiram seguir com políticas protecionistas concentradas em alguns setores e outros instrumentos de planejamento, de interferência estatal, copiando o que as nações desenvolvidas fizeram no passado, passaram a crescer mais.

Portanto, os estudos de List e de Chang também corroboram com a ideia de que políticas fiscais como incentivos tributários são adequadas para o desenvolvimento econômico de uma região.

4.3.2 A necessidade

O teste da necessidade se concentra mais sobre o meio escolhido. Bonavides comenta, “pelo princípio ou subprincípio da necessidade, a medida não há de exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja, ou, uma medida para ser admissível deve ser necessária”²⁹⁰. Em outras palavras, pode-se dizer que é a escolha do meio menos ofensivo à sociedade ou até mesmo a escolha do menor dentre os males.

Como já escrito no tópico 3.4, os incentivos do PROVIN podem causar efeitos econômicos indesejáveis, distorcendo preços. Além do que, podem também promover a guerra fiscal que tem o potencial de levar a uma corrida ao fundo do poço, onde todos os Estados saem

²⁸⁷ CHANG, Ha-Joon. *Kicking away the ladder: development strategy in historical perspective*. London: Anthem Press, 2002. pp.19-24.

²⁸⁸ O livro de Chang, traduzido para o português como ‘chutando a escada’ identifica as principais instituições e políticas liberais e demonstra que elas foram adotadas pelos países desenvolvidos em um momento posterior à sua acumulação de capital suficiente, quando a interferência estatal já não era tão importante para garantir uma competição bem sucedida com as mercadorias de outras nações. CHANG, Ha-Joon. *Kicking away the ladder: development strategy in historical perspective*. London: Anthem Press, 2002.

²⁸⁹ CHANG, Ha-Joon. *Kicking away the ladder: development strategy in historical perspective*. London: Anthem Press, 2002. p.141.

²⁹⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.406.

perdendo. Assim, para o nosso trabalho, a questão passa a ser: há outras medidas possíveis de redução das desigualdades com menos malefícios do que a concessão de incentivos fiscais de ICMS pelo Estado do Ceará?

Logo de início constata-se que sim. Até porque, foram apresentados neste trabalho, principalmente no tópico 3.4, argumentos que defendem que a redução das desigualdades feita pelo lado dos gastos causa menos distorções econômicas do que aquelas que envolvem a tributação. Além desse ponto, doutrinadores como Ives Gandra²⁹¹ fazem questão de mencionar que o combate à desigualdade regional deve se dar através de tributos federais, já que somente a União está em condições de avaliar a desigualdade entre os Estados e somente ela é capaz de reduzi-la sem o risco de conflito entre os Entes. Inclusive, para ele, foi por causa dessa inteligência que o constituinte deu ao Senado a tarefa de estabelecer alíquotas máximas, mínimas e interestaduais de ICMS²⁹².

Começando pelo segundo argumento, acontece que, como também já escrito, os Estados tomaram para si a tarefa de promover seu desenvolvimento industrial a partir da ausência da União. Assim, o Estado do Ceará estava diante da necessidade de se desenvolver de forma independente, sem ter de se sujeitar ao momento político pelo qual passa o governo federal.

Um exemplo de como os Estados muitas vezes ficam impotentes com relação à decisão de investimentos da União é o da Petrobrás. Durante o governo Lula, a estatal, constituída sob a forma de Sociedade Anônima, decidiu que iria diversificar seus investimentos, construindo quatro refinarias no Nordeste²⁹³ como forma de desenvolver o parque industrial químico dessas regiões.

Contudo, dessas quatro, somente a refinaria de Pernambuco, construída em parceria com uma estatal venezuelana, saiu do papel. Alguns anos depois, já durante o governo Dilma, a Petrobrás, passando por dificuldades financeiras, desistiu oficialmente das três refinarias²⁹⁴.

²⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre estados, pp. 225-243. in MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015, pp.229-230.

²⁹² Essa é a redação do art. 155, incisos IV, V e VI da Constituição Federal.

²⁹³ Lula garante a construção de 4 refinarias da Petrobras no NE. Disponível em: <<https://extra.globo.com/noticias/brasil/lula-garante-construcao-de-4-refinarias-da-petrobras-no-ne-619741.html>>. Acesso em: 19/12/2019.

²⁹⁴ Petrobras desiste de refinarias, e perdas chegam a R\$ 2,707 bilhões. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2015/01/petrobras-desiste-de-refinarias-e-perdas-chegam-r-2707-bilhoes.html>>. Acesso em: 19/12/2019.

Nos governos seguintes houve uma mudança drástica de postura política com relação à empresa. A política implantada nos últimos anos, e que se agravou no governo Bolsonaro, é a de que companhia existe, principalmente, para dar lucro aos seus acionistas. Assim, os investimentos realizados devem necessariamente apontar os maiores retornos possíveis.

Essa política fica demonstrada na declaração dada em agosto de 2019 pelo Presidente da companhia, Roberto Castello Branco, a uma plateia de empresários cariocas²⁹⁵. Roberto afirmou que a Petrobrás vai priorizar investimentos na Região Sudeste. Seu plano de negócio visa concentrar “as atividades de exploração e produção de petróleo e gás natural e também o refino nos Estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Espírito Santo”²⁹⁶.

Em dezembro de 2019, quando da implantação da política, a companhia anuncia que venderá seus ativos na região nordeste, e o Ministro de Minas e Energia, Bento Albuquerque, dá a curiosa²⁹⁷ declaração de que

“outras empresas ocuparão o espaço da Petrobras no Nordeste (...) A Petrobrás está cumprindo seu plano de negócios, que é voltado para a exploração e produção de petróleo em áreas que ela considera mais rentáveis (...) Aquilo em que ela [Petrobrás] não tem mais apetite, outras empresas têm apetite para fazer (...) Se a Petrobrás está saindo, alguém está entrando. Várias empresas estão comprando áreas da Petrobrás”.

²⁹⁸

Os nove governadores nordestinos reagiram à medida emitindo um comunicado em conjunto e procurando o governo federal para que desistisse da medida. Contudo, o governo Bolsonaro mostrou-se irredutível e a única saída política que resta aos Estados é travar uma batalha no Congresso Nacional²⁹⁹ para tentar impedir o plano de desinvestimento da estatal no

²⁹⁵ Petrobrás vai priorizar investimentos na Região Sudeste. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/negocios,petrobras-vai-priorizar-investimentos-na-regiao-sudeste,70002961929>>. Acesso em: 19/12/2019.

²⁹⁶ Petrobrás vai priorizar investimentos na Região Sudeste. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/negocios,petrobras-vai-priorizar-investimentos-na-regiao-sudeste,70002961929>>. Acesso em: 19/12/2019.

²⁹⁷ A declaração do Ministro é bastante curiosa porque defende que a iniciativa privada assumirá os investimentos que não interessam à Petrobrás. Sendo que, se uma estatal, que em tese possui uma responsabilidade maior no desenvolvimento no país, não considera a margem de lucro desses investimentos aceitável, por que uma empresa que tenha como objetivo somente a lucratividade aceitaria empreender na região?

²⁹⁸ Outras empresas ocuparão espaço da Petrobras no NE, diz ministro. Disponível em: <<https://www.diariodepernambuco.com.br/noticia/economia/2019/12/outras-empresas-ocuparao-espaco-da-petrobras-no-ne-diz-ministro.html>>. Acesso em: 19/12/2019.

²⁹⁹ Estados do Nordeste tentam deter fuga de investimentos da Petrobras. Disponível em: <<https://diarionordeste.verdesmares.com.br/editorias/negocios/online/estados-do-nordeste-tentam-deter-fuga-de-investimentos-da-petrobras-1.2182039>>. Acesso em: 19/12/2019.

Nordeste. Entretanto, a região toda somente tem 151 cadeiras na Câmara dos Deputados, 29% do total, e 27 Senadores, 33% do total. Dessa forma, a chance de vitória nesse campo é pequena.

Com relação ao primeiro argumento, o de que a redução da desigualdade através dos gastos é menos danosa à economia, enfrenta-se as mesmas dificuldades de dependência que o Estado do Ceará teria com relação ao Governo Federal. E, como se verá mais abaixo, nas últimas décadas a União concentrou uma parte importante das receitas públicas.

Quando a Constituição Federal de 1988 foi escrita, o propósito do constituinte era o de realizar uma descentralização financeira, promovendo um federalismo fiscal com maior autonomia aos Estados e aos Municípios, como bem explicam Fabrício Oliveira e Rosa Chieza.

Com o objetivo de propiciar maior autonomia fiscal, financeira e técnica aos entes subnacionais, a CF/1988 contemplou mudanças em três frentes: a) no aumento dos impostos de seu campo de competência; b) na ampliação do poder dessas esferas de governo de administrar seus impostos, bem como suas alíquotas; e c) na ampliação das transferências realizadas pela União para essas esferas, especialmente as oriundas da arrecadação do Imposto de Renda (Ir e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (...). Os estados foram beneficiados com a transformação do ICM no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que teve incorporados, à sua base, cinco impostos que eram de competência da União: os impostos únicos sobre energia (IUEE), sobre combustíveis líquidos (IUCL) e sobre minerais (IUM), além dos impostos incidentes sobre transportes rodoviários (ISTR) e sobre comunicações (ISC). Receberam, na nova estrutura, o Imposto sobre Heranças e Doações (ITCD) e o Imposto de Renda estadual, que seria extinto em 1993, além de terem mantido também sob sua competência, a cobrança de taxas e de contribuições de melhoria³⁰⁰

Contudo, a partir de 1994, com o Plano Real, tem-se o início de uma nova fase de enfraquecimento das finanças dos Estados com relação à União³⁰¹. Ela acontece em um contexto de “maior compromisso com as políticas de austeridade fiscal e também de maior controle sobre os níveis de endividamento dos governos”³⁰². Mais ainda,

como os governos estaduais apareciam como os entes da federação que apresentavam desequilíbrios mais acentuados em suas contas e elevados níveis de endividamento,

³⁰⁰ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; CHIEZA, Rosa Ângela. Auge e declínio da federação brasileira: 1988-2017. pp. 559-585. in FAGNANI, Eduardo (org.). A reforma tributária necessária. Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Social, 2018, pp.562-563.

³⁰¹ ARAÚJO NETO, Pedro Lopes. Impactos das políticas tributárias da União do Federalismo Fiscal brasileiro. pp. 586-599. in FAGNANI, Eduardo (org.). A reforma tributária necessária. Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Social, 2018, pp. 590.

³⁰² OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; CHIEZA, Rosa Ângela. Auge e declínio da federação brasileira: 1988-2017. pp. 559-585. in FAGNANI, Eduardo (org.). A reforma tributária necessária. Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Social, 2018, pp.567.

seriam eles, embora não exclusivamente, os mais afetados com as medidas adotadas a partir dessa época.³⁰³

Dentre as medidas adotadas nesse sentido, três foram as principais, o Fundo Social de Emergência (FSE), a Lei Kandir (Lei Complementar n. 87 de 1996) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101 de 2001).

O FSE separou 20% das receitas da União, incluindo aquelas sujeitas a transferências previstas constitucionalmente (as relativas ao IR e ao IPI). E a Lei Kandir, por sua vez, desonerou da tributação de ICMS as exportações de produtos primários e de semielaborados³⁰⁴.

Nos anos que se seguiram, a União continuou tomando medidas que contribuíram para que a renda tributária fosse cada vez mais nela concentrada. Dentre essas medidas, as principais foram a expansão da carga tributária através das Contribuições Sociais (que não são partilhadas com Estados e Municípios) e a concessão sistemática de isenções de IR e de IPI³⁰⁵(que são tributos constitucionalmente partilhados).

Inclusive, Maria de Fátima Ribeiro³⁰⁶ argumenta que as concessões de isenções de IR e IPI deveriam possuir um limite pré-estabelecido sob pena de enfraquecer o Federalismo e causar insegurança financeira aos Estados e Municípios que dependem das verbas transferidas da União.

A tabela abaixo descreve bem essa realidade. Em 1960, os Estados representavam 34,1% da arrecadação tributária total após as transferências. Esse percentual vai diminuindo gradativamente, 29,2% em 1970 e 23,3% em 1980. Depois aumenta um pouco após a Constituição de 1988 chegando a 26,6% e volta a cair, atingindo o seu menor valor da série registrada até aqui, representando 24,3% em 2013.

³⁰³ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; CHIEZA, Rosa Ângela. Auge e declínio da federação brasileira: 1988-2017. pp. 559-585. in FAGNANI, Eduardo (org.). A reforma tributária necessária. Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Social, 2018, p.567.

³⁰⁴ ARAÚJO NETO, Pedro Lopes. Impactos das políticas tributárias da União do Federalismo Fiscal brasileiro. pp. 586-599. in FAGNANI, Eduardo (org.). A reforma tributária necessária. Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Social, 2018, p. 590.

³⁰⁵ *Ibid.*, pp. 589-595.

³⁰⁶ RIBEIRO, Maria de Fátima. Concessão de incentivos fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios. Revista NOMOS – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 36.2, jul./dez. 2016.

Tabela 1 – Evolução da divisão federativa da receita tributária por nível de governo

Arrecadação tributária direta ^{1 2}			
Ano	União	Estados	Municípios
1960	64.0%	31.3%	4.7%
1970	66.7%	30.0%	2.7%
1980	74.7%	21.6%	3.7%
1988	71.7%	25.6%	3.7%
2000	66.7%	27.6%	5.7%
2013	67.8%	26.0%	6.2%
Arrecadação tributária disponível (após transferências) ³			
Ano	União	Estados	Municípios
1960	59.5%	34.1%	6.4%
1970	60.8%	29.2%	10.0%
1980	68.2%	23.3%	8.6%
1988	60.1%	26.6%	13.3%
2000	55.8%	26.3%	17.9%
2013	57.4%	24.3%	18.3%

Fonte: Elaboração Geraldo Biasoto Júnior (2014), a partir de STN, SRF, IBGE, Ministério da Previdência, CEF, CONFAZ e Balanços Municipais. *in* ARAÚJO NETO, Pedro Lopes. Impactos das políticas tributárias da União do Federalismo Fiscal brasileiro. pp. 586-599. *in* FAGNANI, Eduardo (org.). A reforma tributária necessária. Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Social, 2018. pp. 589-595, p.588.

Notas: 1) Metodologia das contas nacionais inclui impostos, taxas, contribuições, inclusive CPMF, FGTS e royalties, bem assim dívida ativa. 2) Receita Disponível: arrecadação própria mais e/ou menos repartição constitucional de receitas tributárias e outros repasses compulsórios. 3) 1960: estimado; 2013: projeção preliminar.

Além disso, é preciso que se tenha em mente que quando se aponta que os Estados ficam com a arrecadação disponível de 24,3% do total em 2013, esse percentual representa a soma de todos os Estados. Desse percentual, parte pequena cabe ao Estado do Ceará.

Só para se ter uma ideia das proporções, na Lei Orçamentária Anual de 2020 o Estado do Ceará projetou receitas correntes por volta de R\$ 26,14 bilhões de reais³⁰⁷, enquanto que o Estado de São Paulo projetou para o mesmo período R\$ 207,9 bilhões de reais³⁰⁸ em receitas correntes.

Sendo assim, apesar de ser possível argumentar que uma política de gastos realizada pela União seria menos gravosa à sociedade, os Estados não possuem nenhum controle ou

³⁰⁷ Valores de acordo com o sítio da Secretaria de Planejamento do Estado do Ceará. Disponível em: <<https://www.seplag.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/14/2020/01/LOA-2020-Volume-I.pdf>>. Acesso em: 05/01/2020.

³⁰⁸ Valores de acordo com o sítio da Secretaria de Planejamento do Estado de São Paulo. Disponível em: <http://www.orcamento.planejamento.sp.gov.br/download_lei/p2020_1>. Acesso em: 05/01/2020, p.14.

garantia da implementação dessas políticas e da sua manutenção, já que somente controlam os seus orçamentos.

Contudo, superadas essas duas questões, ainda caberia questionar sobre se o ICMS seria o melhor tributo para ser utilizado como renúncia fiscal. Uma parte desse assunto já foi discutida no tópico 2.5. A questão gira em torno da natureza dos impostos sobre o consumo e do seu impacto econômico quando comparados com os impostos sobre a renda.

Foram apresentados ao longo do trabalho boas razões de diferentes perspectivas, todavia, para a análise da questão da necessidade no exame da proporcionalidade, essas questões se mostram inócuos, pois os Estados não possuem tributos sobre a renda, e o único tributo sobre o valor agregado que os mesmos possuem em volume suficiente para ser capaz de atrair incentivos³⁰⁹ é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Em síntese, quando se analisa a questão da necessidade, todas as medidas que poderiam ser menos nocivas à sociedade em termos gerais estão fora da competência dos Estados. Assim, os incentivos fiscais do PROVIN são necessários para a redução da desigualdade.

4.3.3 A proporcionalidade em sentido estrito

Depois de se verificar a adequação e a necessidade da concessão de incentivos fiscais através do PROVIN, é preciso que se pergunte se os resultados dessa interferência são proporcionais aos seus custos. Como escreve Canotilho,

Meios e fim são colocados em equação mediante um juízo de ponderação, com o objetivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim. Trata-se, pois, de uma questão de medida ou desmedida para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim³¹⁰

Esse é o exame da proporcionalidade em sentido estrito.

Boa parte dessas vantagens e desvantagens já foram discutidas aqui, afinal, os três exames se complementam. Cabe, contudo, avaliar uma possível desvantagem da utilização dos incentivos fiscais de ICMS pelo Estado do Ceará, que seria o empobrecimento dos outros Estados e até do próprio Estado na corrida ao fundo do poço.

³⁰⁹ Na Lei Orçamentária do Estado do Ceará 2020, dos R\$ 23,1 bilhões de reais previstos para arrecadação, R\$ 12 bilhões são de receitas de ICMS.

³¹⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.270.

Mais uma vez, em um trabalho jurídico, é preciso que se analise com cuidado indicadores econômicos. Entretanto, a natureza do exame da proporcionalidade e o fim positivado dos incentivos precisam ser confrontados com a realidade de forma que somente assim sua existência será legítima. Além disso, como já demonstrado aqui, mesmo trabalhos da área econômica, como o de Fernando Nogueira e o de Ricardo Teixeira³¹¹, chegam a conclusões distintas pela dificuldade metodológica em se avaliar a efetividade desses incentivos.

Feita essa ressalva, há algumas questões que devem ser discutidas. Como dito há pouco, o empobrecimento de outros Estados é apontado como uma das consequências de incentivos fiscais de ICMS pelo Estado do Ceará.

Ives Gandra³¹², por exemplo, assinala que a concessão unilateral dos incentivos fará com que os Estados fiquem reféns da iniciativa privada e que não possam mais controlar suas receitas. Ainda, no caso do ICMS, os Estados sem incentivos seriam obrigados a reconhecer os créditos dos Estados, e o resultado prático seria que as empresas instaladas em seus territórios sejam prejudicadas pela competitividade.

O argumento proposto por Ives Gandra é bastante coerente. Contudo, ele perde bastante força quando o Estado, que é obrigado a aceitar o crédito concedido pelos outros, arrecada muitas vezes mais. Como se verá na tabela abaixo, a arrecadação do Estado de São Paulo com ICMS é maior do que o dobro da arrecadação de todos os Estados do Nordeste. Assim, é muito difícil que créditos presumidos concedidos pelo Estado do Ceará possam prejudicar de forma significativa o Estado de São Paulo.

Para a análise dessa desvantagem é interessante que se compare as renúncias fiscais de ICMS concedidas pelo Estado do Ceará e se compare com as mesmas renúncias concedidas pelos Estados mais ricos. Para tal comparação, a tabela abaixo é bastante elucidativa. Ela foi construída com base nos dados das leis orçamentárias dos Estados.

³¹¹ As conclusões desses trabalhos foram discutidas no tópico 3.5. NOGUEIRA, Fernando Antunes Nunes. A política de atração de investimentos industriais no Ceará e o impacto no emprego: uma análise do período 2002-2005. Mestrado em Economia, UFC, 2008, p.26; e TEIXEIRA, Ricardo Santos. Investigação sobre a sobrevivência das empresas beneficiárias de incentivos fiscais no Ceará no período de 2005 a 2010. Mestrado em Economia, UFC, 2012, p.42.

³¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre estados. pp. 225-243. in MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015, p.242.

Tabela 2 – Arrecadação e renúncia fiscal do ICMS / em R\$ milhões a preços de 2018

Unidade da Federação	Arrecadação ICMS (I)		Renúncia ICMS (II)		Arrecadação pontual		Peso da renúncia no total (IV=II/I)	
	2012	2018	2012	2018	2012	2018	2012	2018
Norte	9.204	9.256	6.211	6.406	15.416	15.662	67,5%	69,2%
Amazonas	9.204	9.256	6.211	6.406	15.416	15.662	67,5%	69,2%
Nordeste	67.86	78.266	9.559	10.401	77.419	88.667	14,1%	13,3%
Alagoas	3.474	4.007	411	597	3.885	4.604	11,8%	14,9%
Bahia	19.869	23.568	3.572	2.966	23.441	26.534	18,0%	12,6%
Ceará	10.826	11.979	1.487	923	12.313	12.902	13,7%	7,7%
Maranhão	5.464	7.022	619	1.417	6.082	8.44	11,3%	20,2%
Paraíba	4.6	5.63	830	1.545	5.429	7.175	18,0%	27,4%
Pernambuco	15.011	15.9	2.035	1.982	17.045	17.882	13,6%	12,5%
Piauí	3.391	4.487	258	557	3.649	5.044	7,6%	12,4%
R. G. do Norte	5.225	5.672	348	414	5.574	6.086	6,7%	7,3%
Sul	73.565	86.4	19.995	23.429	93.56	109.83	27,2%	27,1%
Paraná	25.287	30.205	5.663	9.169	30.951	39.374	22,4%	30,4%
Rio G. do Sul	30.269	34.805	7.511	8.457	37.78	43.262	24,8%	24,3%
Santa Catarina	18.009	21.391	6.82	5.803	24.829	27.194	37,9%	27,1%
Sudeste	252.2	235.81	24.806	30.293	277.01	266.1	9,8%	12,8%
Espírito Santo	13.058	10.214	1.153	1.126	14.21	11.34	8,8%	11,0%
Minas Gerais	45.449	49.065	4.263	4.766	49.713	53.831	9,4%	9,7%
Rio de Janeiro	39.348	36.717	4.139	9.397	43.486	46.114	10,5%	25,6%
São Paulo	154.35	139.81	15.252	15.004	169.6	154.81	9,9%	10,7%
Centro-oeste	33.658	36.28	11.495	12.536	45.154	48.816	34,2%	34,60%
Dist. Federal	8.062	8.354	1.804	1.169	9.866	9.523	22,4%	14,0%
Goiás	16.097	15.755	8.229	7.862	24.326	23.617	51,1%	49,9%
Mato Grosso	9.499	12.171	1.463	3.505	10.961	15.677	15,4%	28,8%
Brasil	436.49	446.01	72.066	83.066	508.56	529.07	16,5%	18,6%

Fonte: Orçamento anual dos estados - Febrafite. FEBRAFITE. Relatórios fiscais de R\$ 83 bilhões em 2018. Disponível em: < <http://www.febrafite.org.br/wp-content/uploads/2019/07/renunciasICMS2018.pdf>>. Acesso em: 14/11/2019.

Nos dados acima, pode-se observar que o Estado do Ceará renunciou R\$ 923 milhões em ICMS dos R\$ 12,9 bilhões que arrecadou, o que representa 7,7%. Dos estados do Nordeste somente o Rio Grande do Norte teve menor percentual de renúncia em relação à arrecadação, e o Estado do Ceará renunciou bem menos do que a média do Nordeste, 13,3%.

Entretanto, mais interessante ainda é que o percentual renúncia/arrecadação na região mais rica, a Sudeste, é de 12,8%, bem mais alto do que a do Ceará. Mais do que isso, em

termos nominais o Estado de São Paulo renunciou aproximadamente R\$ 15 bilhões em 2018, mais de 15 vezes o valor renunciado pelo Estado do Ceará.

Nesse sentido, não se pode apontar que os incentivos concedidos pelo Estado do Ceará têm a força de prejudicar a economia dos estados já desenvolvidos como São Paulo e Rio de Janeiro, que aliás aumentou seu percentual de renúncia de 10,5% em 2012 para 25,6% em 2018.

Poder-se-ia, na realidade, inferir o contrário. Quer dizer, uma região já desenvolvida, que concentra a estrutura produtiva e o acesso ao mercado consumidor subsidia suas indústrias de forma mais agressiva do que os Estados mais pobres.

Inclusive, esse pensamento de que o enriquecimento de uma região é a causa do empobrecimento de outra é, segundo Celso Furtado, errôneo. Ele trata disso com relação ao atraso no desenvolvimento industrial do Nordeste,

A decadência da região nordestina é um fenômeno secular, muito anterior ao processo de industrialização do sul do Brasil. A causa básica daquela decadência está na incapacidade do sistema para superar as formas de produção e utilização dos recursos estruturados na época colonial³¹³.

Assim, na lógica de Celso Furtado, o desenvolvimento do Estado do Ceará não irá acarretar a decadência em outros estados,

“Um processo de integração teria de orientar-se no sentido do aproveitamento mais racional de recursos e fatores no conjunto da economia nacional. À medida que se chegar a captar a essência desse problema, se irão eliminando certas suspeitas como essa de que o rápido desenvolvimento de uma região tem como contrapartida necessária o entorpecimento do desenvolvimento de outras”³¹⁴.

O exame da proporcionalidade apresenta essas dificuldades práticas, justamente porque requer o contato com elementos de fora da ciência jurídica.

Inclusive, Gilmar Mendes³¹⁵, com base nos julgamentos do Tribunal Constitucional Alemão, lembra que os elementos da necessidade e da adequação, em conjunto, significam a proibição ao excesso (*Verhältnismässigkeitsprinzip; Übermassverbot*) na doutrina germânica. Contudo, mais importante que isso, ele aponta que o Tribunal reconhece as índoles política, social e econômica na decisão da constitucionalidade de acordo com a proporcionalidade,

O Tribunal reconhece que o estabelecimento de objetivos e a definição dos meios adequados pressupõem uma decisão de índole política, econômica, social, ou político-

³¹³ FURTADO, Celso. Formação Econômica do Brasil. 34. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p.333.

³¹⁴ FURTADO, Celso. Formação Econômica do Brasil. 34. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p.333.

³¹⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.225.

jurídica. Esse juízo inerente à atividade política parece ter determinado uma postura cautelosa do Tribunal no exame relativo à adequação das medidas legislativas. A inconstitucionalidade de uma providência legal por objetiva desconformidade ou inadequação aos fins somente pode ser constatada em casos raros e especiais. Embora reflita a delicadeza da aplicação desse princípio no juízo de constitucionalidade, tal orientação não parece traduzir uma atitude demissionária quanto ao controle da adequação das medidas legislativas aos fins constitucionalmente perseguidos. Uma lei será inconstitucional, por infringente ao princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso, diz a Corte Constitucional alemã, "se se puder constatar, inequivocamente, a existência de outras medidas menos lesivas".³¹⁶

Nesse sentido, para que uma medida possa ser considerada inconstitucional de acordo com a proporcionalidade, ela precisa ser, nesses juízos político, social e econômico, claramente desproporcional. É o que tribunal descreve como a possibilidade de encontrar medidas inequivocamente menos lesivas. Mais uma vez, como decidiu o Tribunal, são situações raras e especiais.

Portanto, para que a concessão de incentivos fiscais de ICMS, através do PROVIN-CE, seja proporcional, é suficiente que não se demonstrem medidas menos lesivas. Nesse sentido, os argumentos discutidos em todo o trabalho foram colocados com a intenção de apontar as principais alternativas ao PROVIN e demonstrar a sua impossibilidade e lesividade.

³¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.226.

5 FORMAS DE CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS

Depois de tratar da análise dos incentivos fiscais do FDI – PROVIN de acordo com os princípios do Estado Social, com a Igualdade Tributária e com a proporcionalidade, cabe abordar muito brevemente a questão dos controles.

Os controles são fundamentais para o sucesso de incentivos. No caso daqueles promovidos pelo FDI – PROVIN, por toda a polêmica envolvida aqui mencionada, os controles ajudam a legitimar sua atuação tão importante para a redução das desigualdades regionais.

O tema do controle é bastante amplo de forma que não caberia aqui uma discussão mais profunda sobre o tema. Sendo assim, o objetivo do tópico é somente fazer um levantamento superficial de alguns controles, ressaltando pontos positivos e negativos. Inclusive, muitos desses pontos já foram discutidos no trabalho.

Estão mencionados aqui os controles na Lei de Responsabilidade Fiscal, os realizados pelo Tribunal de Contas do Ceará e a importante questão da consciência fiscal.

5.1 Controles na Lei de Responsabilidade Fiscal

Já existem positivados no direito brasileiro diversas formas jurídicas de controle dos incentivos fiscais. Uma das mais importantes são os controles suportados pelo Direito Financeiro com base na Lei Complementar n. 101 de 2001, Lei de Responsabilidade Fiscal.

Sua legitimidade tem base constitucional no art. 163, inciso I, que determina que lei complementar disporá sobre as finanças públicas. Quando ainda da discussão do projeto de lei no Congresso, o Partido Comunista do Brasil, o Partido dos Trabalhadores e o Partido Socialista Brasileiro ingressaram com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal questionando se o texto da lei não iria de encontro à autonomia tributária e financeira concedidas pela Constituição aos entes federativos. O voto do Ministro Ilmar Galvão sobre o tema é bastante esclarecedor,

Logo, para bem entendermos esse art.163 temos que partir das premissas de que o Brasil é uma Federação (art. 1º, CF) em que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal desfrutam de ampla autonomia político-administrativa (arts. 18, 25, 29, 30 e 32 da CF), legislando concorrentemente, inclusive matéria financeira (art. 24, I, da CF) (...) Em função do exposto, fica claro que em questões de interesse prevalentemente local cabe aos próprios Estados editar leis de responsabilidade fiscal. É que a Lei Complementar 101/2000 não tem o condão de lhes vulnerar a autonomia

– máxime em matéria de benefícios e incentivos fiscais de que trata o art. 14 em exame³¹⁷.

Assim, apesar de a ação ainda não ter sido julgada em seu mérito³¹⁸, acredita-se que essa é a melhor interpretação da lei. Pois, os controles que a lei traz são necessários para que a saúde financeira dos Estados e Municípios sejam preservadas, ao mesmo tempo, a lei não lhes retira a autonomia para que concedam incentivos fiscais.

Uma outra questão que foi levantada pela doutrina, diz respeito a saber se os incentivos fiscais de ICMS estariam inseridos na abrangência do dispositivo. Isso porque os incentivos estariam mais relacionados à receita do que à despesa. Ricardo Lobo Torres escreveu sobre isso,

O trabalho dos americanos Staley Surrey e Paul McDaniel (Tax expenditure. Cambridge: Harvard University Press, 1985) ao denominar de “gasto tributário” (tax expenditure) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos Países e fazendo o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada “tax expenditures”, que motivou o art. 165, §6º, da CF. Os tributaristas alemães passaram a defender a derrubada de privilégios, denunciando a existência de “um caos de privilégios feudais”. Constataram-se a improdutividade, a injustiça, a insegurança e a desigualdade na maior parte dos incentivos. Nas XXI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário realizadas em Genova no período de 1 a 6 de setembro de 2002, depois de se considerar que “foi observado, através de trabalhos realizados nos últimos quinze anos, que os benefícios tributários incentivadores não têm sido o caminho mais idôneo para influir significativamente no processo de desenvolvimento sustentado”, surgiram algumas limitações à extrafiscalidade³¹⁹.

Sendo assim, Ricardo Torres faz uma equiparação entre os dois tipos. Até porque, quer seja uma redução de receita ou aumento de despesa, o impacto orçamentário é o mesmo.

Ainda, há mais uma controvérsia sobre o assunto, essa levantada por Carraza³²⁰. Ele argumenta que não se aplicam as limitações da LRF aos incentivos fiscais concedidos mediante deliberação unânime do CONFAZ.

Para ele, os convênios celebrados com base no art. 155, §2º, XII, da Constituição, têm o propósito de preservar a unidade da Federação, e, por serem concedidas pelo que ele chama de ordem jurídica global (o Estado Federal), estão acima das normas que advêm de

³¹⁷ Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar Ação Direta de Inconstitucionalidade (MC/ADI) n. 2238-5, voto Min. Ilmar Galvão.

³¹⁸ A Ação de Inconstitucionalidade n. 2238-5, apesar de ter sido iniciada em julho de 2000, ainda não foi julgada. O Presidente do STF, no final de dezembro de 2019, marcou seu julgamento para o dia 05/02/2020.

³¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 5.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 173.

³²⁰ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.436.

ordens jurídicas parciais como a LFR. Assim, “os eventuais impactos orçamentários destas medidas nas unidades federativas individualmente consideradas não têm o condão de sobrepujar o interesse nacional que leva à celebração dos convênios-ICMS”³²¹.

Contudo, Carraza desconsidera que os convênios do art. 155 se encontram no mesmo nível hierárquico dos limites a serem estabelecidos pelo art. 163. Além disso, os controles que obrigam os entes a estabelecer medidas de compensação para os incentivos concedidos não retira o poder dos membros do CONFAZ de celebrar convênios, apenas restringe os mesmos para que tenham saúde orçamentária. Aliás, a própria instituição do CONFAZ visa limitar a concessão indeterminada de incentivos que acabem por prejudicar os orçamentos dos Estados.

Com relação aos controles da Lei de Responsabilidade Fiscal, o principal deles e o mais importante para o trabalho é o contido no art. 14³²². Ele determina que a renúncia de receita oriunda de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária deve trazer uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício corrente e nos dois seguintes. Além disso, a renúncia deve ter sido prevista na lei orçamentária, ou, deve ser demonstrado que o ente obterá receitas que compensem a perda de arrecadação.

Nesse sentido, as equipes fiscais orçamentárias têm a obrigação legal de considerar todo o impacto nas contas públicas na concessão de quaisquer incentivos. Entretanto, como aponta Ives Gandra³²³, a concessão de novos incentivos tem impacto zero no orçamento e, assim, não se submete aos controles do art. 14 da LRF. Isso acontece porque,

³²¹ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.436.

³²² Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

³²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangidos – opinião legal. Disponível em: <<https://gandramartins.adv.br/parecer/inteligencia-do-artigo-14-da-lei-de-responsabilidade->

Se a renúncia de receita inexistir, sempre que o estímulo fiscal resulte em “custo orçamentário zero”, tal estímulo não está hospedado pelo artigo 14 e toda a sequência do artigo é inaplicável, na medida que, naquele exercício, não implica renúncia de receita orçamentária programada, a que se refere o artigo³²⁴.

É importante que se perceba, no entanto, que apesar de os novos incentivos não representarem diminuição de receitas orçamentárias, eles podem significar incremento das despesas, já que muitas vezes os Estados, em contrapartida, ficam responsáveis por realizarem obras públicas de infraestrutura, ampliação de serviços e outras despesas não que antes inexistiam.

Dessa forma, mesmo com as limitações com relação aos novos incentivos fiscais, os controles estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal são importantes para o equilíbrio orçamentário e representam uma importante linha de defesa contra o abuso nas concessões.

5.2 Controle do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

A Constituição do Estado do Ceará determina que o Tribunal de Contas do Estado – TCE tem a função de exercer o controle externo do governo do Estado do Ceará³²⁵. Faz parte

fiscal-lei-complementar-n-101-2000-estimulos-sem-impacto-orcamentario-nao-sao-pelo-dispositivo-abrangidos-opinio-legal/>. Acesso em: 15/12/2019, p.26.

³²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangidos – opinião legal. Disponível em: <<https://gandramartins.adv.br/parecer/inteligencia-do-artigo-14-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-lei-complementar-n-101-2000-estimulos-sem-impacto-orcamentario-nao-sao-pelo-dispositivo-abrangidos-opinio-legal/>>. Acesso em: 15/12/2019, pp. 27-28.

³²⁵ Constituição do Estado do Ceará Art. 76. Compete ao Tribunal de Contas: I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias, a contar do seu recebimento; II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Estadual, e as contas daqueles que deram causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo à Fazenda Estadual; III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões das aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório; IV - realizar, de ofício, ou por iniciativa da Assembleia Legislativa, de suas comissões técnicas ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; V - fiscalizar as contas estaduais de empresas ou consórcios interestaduais, de cujo capital social o Estado participe, de forma direta ou indireta, nos termos de acordo, convênio ou ato constitutivo; VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres; VII - prestar as informações solicitadas pela Assembleia Legislativa, ou por qualquer das suas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas; VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa, irregularidade de contas ou descumprimento de suas decisões, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário; IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote

desse controle a auditoria nas contas de todos os programas do Fundo de Desenvolvimento Industrial.

Contudo, muitas informações sobre as auditorias realizadas não são disponibilizadas para a sociedade em geral. O próprio TCE recomendou à Controladoria do Estado que demonstrasse em maiores detalhes os números do Fundo de Desenvolvimento Industrial, pois, no Balanço Geral do Estado de 2017, a informação aparecia somente no valor consolidado.

No Balanço Geral de 2018, as informações do FDI – PROVIN foram apresentadas com um pouco mais de detalhes, como se pode observar na tabela abaixo.

Tabela 3 – Demonstrativo de créditos do FDI

Especificação	Valores de curto prazo	Valores de longo prazo
Créditos a receber - PROVIN	892,228,337.40	1,774,214,840.66
Ajustes de perdas de crédl. a receber	(735,755,998.31)	(1,588,512,591.55)
Saldo	156,472,339.09	185,702,249.11

Fonte: Balanço geral do Estado do Ceará 2018.

Entretanto, os números ainda são bastante fechados e também não foi incluída NO Balanço Geral a lista com todas as empresas beneficiárias e o montante destinado a cada uma.

Nos últimos anos, a única divulgação do TCE com relação a auditorias realizadas no FDI foi a constatação em 2018 de irregularidades no Programa de Incentivo às Atividades Portuárias e Industriais do Ceará (PROAPI) que ocorreram entre 2008 e 2013³²⁶. Essa foi a mensagem da auditoria,

O Relatório de Auditoria aponta que o órgão gestor do programa, o Banco Bradesco, contratado em 2011, não poderia ser considerado agente competente para desempenhar as funções de gerência do Fundo, realçando, segundo a auditoria, a ocorrência de terceirização de atividade-fim exercida pelo Banco. Também não foram desenvolvidos os procedimentos necessários para acompanhamento e avaliação dos serviços prestados pelo Bradesco, fator considerado pelo relator do processo nº 13386/2014-4, conselheiro Rholden Queiroz, grave infração à norma legal. Os procedimentos contábeis relacionados aos benefícios do PROAPI/FDI concedidos às empresas não estão sendo reconhecidos; e também não houve atendimento aos dispositivos legais, constantes na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, com relação à renúncia de receita.

as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Assembleia Legislativa; XI - homologar os cálculos das cotas do ICMS devidas aos Municípios; e XII - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

³²⁶ Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/comunicacao/noticias/3366-auditoria-do-tce-ceara-constata-irregularidades-em-programa-do-fundo-de-desenvolvimento-industrial>>. Acesso em: 15/01/2020.

As recomendações foram no sentido de que a Lei de Diretrizes Orçamentárias fosse atualizada para passar a constar os benefícios concedidos que não foram contabilmente reconhecidos.

Em síntese, o Tribunal de Contas é um excelente controle já que possui mandato constitucional para fiscalizar o FDI de modo profundo. Entretanto, as auditorias no Fundo precisam ser realizadas constantemente e os resultados divulgados ao público.

5.3 Consciência fiscal

Um dos controles mais importantes com relação a todas as matérias tributárias é a consciência fiscal dos cidadãos. Ela significa o conhecimento sobre o funcionamento da estrutura tributária e leva em conta sua capacidade de influenciar a política, que é onde ultimamente se decide onde os encargos serão alocados.

Entretanto, a consciência fiscal é muito difícil de ser atingida de forma ampla e coerente. Pois, envolve uma educação tributária em um país onde muitos não têm acesso sequer à educação mais básica³²⁷. Além disso, ela também envolve o conhecimento dos direitos

³²⁷ De acordo com a Pesquisa Nacional de Domicílios - PNAD contínua do IBGE, “em 2016, cerca de 66,3 milhões de pessoas de 25 anos ou mais de idade (ou 51% da população adulta) tinham no máximo o ensino fundamental completo. Além disso, menos de 20 milhões (ou 15,3% dessa população) haviam concluído o ensino superior. A desigualdade na instrução da população tem caráter regional: no Nordeste, 52,6% sequer haviam concluído o ensino fundamental. No Sudeste, 51,1% tinham pelo menos o ensino médio completo. Ainda entre a população com 25 anos ou mais, no Brasil, apenas 8,8% de pretos ou pardos tinham nível superior, enquanto para os brancos esse percentual era de 22,2%. O nível superior completo era mais frequente entre as mulheres (16,9%) do que entre os homens (13,5%). A taxa de analfabetismo no país foi de 7,2% em 2016 (o que correspondia a 11,8 milhões de analfabetos), variando de 14,8% no Nordeste a 3,6% no Sul. Para pessoas pretas ou pardas, essa taxa (9,9%) era mais que duas vezes a das brancas (4,2%). Entre as pessoas de 60 anos ou mais de idade, a taxa de analfabetismo chegou a 20,4%, sendo 11,7% para os idosos brancos e 30,7% para os idosos pretos ou pardos. Em média, a população do país tinha 8,0 anos de estudo e as menores médias regionais eram do Norte (7,4 anos) e do Nordeste (6,7 anos). As pessoas brancas mostraram-se mais escolarizadas (9 anos) em relação às pretas ou pardas (7,1 anos). Cerca de 3,1 milhões de crianças com até 3 anos de idade (ou 30,4% desse grupo etário) frequentavam creche. O Norte apresentou a menor taxa de escolarização para essas crianças (14,4%) e o Sul, a maior (38,0%). Já entre as crianças de 4 e 5 anos, a taxa de escolarização era de 90,2%, ou seja, 4,8 milhões de estudantes. Para as pessoas de 6 a 14 anos as taxas de escolarização chegaram a 99,2%, e para as pessoas de 15 a 17 anos, 87,9%. Entre os jovens de 18 a 24 anos, 32,8% estavam frequentando escola e 23,8% cursavam o ensino superior. A frequência de estudantes à rede pública predominava na educação básica: 73% na educação infantil, 83,4% no ensino fundamental e 85,8% no médio. Já no ensino superior de graduação, 74,3% dos estudantes frequentavam a rede privada. Em 2016, a educação profissional era realizada por 842 mil estudantes de graduação tecnológica, 2,1 milhões em cursos técnico de nível médio e 568 mil pessoas estavam frequentando algum curso de qualificação profissional. No Brasil, 24,8 milhões de pessoas de 14 a 29 anos não frequentavam escola e não haviam passado por todo ciclo educacional até a conclusão do ensino superior. Desse grupo, 52,3% eram homens e mais da metade deles declararam não estar estudando por conta do trabalho, além de 24,1% não terem interesse em continuar os estudos. Entre as mulheres, 30,5% não estudavam por conta de trabalho, 26,1% por causa de afazeres domésticos ou do cuidado de pessoas e 14,9% por não terem interesse”. Disponível em: <

fundamentais, dentre eles o de tomar parte e de influenciar nas decisões do Estado através do voto e de todos os meios possíveis de participação popular. Aqui, mais uma vez o acesso a esse tipo de conhecimento é raro no país.

Pior do que isso, há uma correlação entre renda e educação no Brasil³²⁸. Ou seja, os que possuem menos renda são os que menos conhecimento possuem sobre o funcionamento do sistema tributário e sobre os seus direitos fundamentais.

Nesse sentido, Baleeiro³²⁹ argumenta que os mais pobres não têm consciência que suportam a maior parte dos encargos, enquanto que industriais e comerciantes que repassam o preço dos tributos aos consumidores são os que mais questionam sua cobrança. Para ele,

Em uma democracia, essa consciência nítida da parte que incumbe a cada cidadão na distribuição das despesas indispensáveis ao funcionamento do Estado, é reputada essencial a um elevado padrão cívico. Em verdade, pequena parte da população, atingida por impostos diretos e pessoais, compreende bem quanto lhe coube no rateio do custo da máquina governamental³³⁰.

Assim, os impostos em tese mais igualitários como aqueles sobre a renda e a propriedade são os que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes, enquanto que aqueles sobre o consumo, que em geral são mais regressivos, causam anestesia fiscal. Baleeiro aponta as associações de contribuintes como importantes para a consciência fiscal.

Já Hugo de Brito Machado³³¹ é mais otimista, para ele, embora lentamente, a consciência fiscal tem aumentado. Ele relata que a consciência fiscal e a social andam juntas. Assim, a consciência social tem sido fundamental para evitar gatos desnecessários do Estado como a criação de novos Estados e Municípios.

Além disso, ele ressalta a importância do controle da sociedade com relação ao acompanhamento da receita do Estado, “conhecendo o valor dos tributos que pagam ao

<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/18992-pnad-continua-2016-51-da-populacao-com-25-anos-ou-mais-do-brasil-possuiam-no-maximo-o-ensino-fundamental-completo>>. Acesso em: 18/01/2020.

³²⁸ De acordo com o relatório de indicadores sociais do IBGE, a média dos Rendimento-hora médio real do trabalho principal das pessoas ocupadas é de R\$ 7,2 para aqueles com instrução fundamental incompleto, R\$ 8,2 para fundamental completo ou médio incompleto, R\$ 10,3 médio completo ou superior incompleto e R\$ 28,9 para superior completo. IBGE. Síntese de indicadores sociais – uma análise das condições de vida da população brasileira – 2018. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101629.pdf>>. Acesso em: 29/12/2019. p.29.

³²⁹ BALEEIRO. Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.239.

³³⁰ BALEEIRO. Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.239.

³³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015. p.287.

comprar qualquer mercadoria ou utilizar qualquer serviço, os consumidores em geral passarão a opor resistência sempre que os governantes pretenderem criar ou aumentar tributos”³³².

Nesse sentido, foi muito louvada a promulgação da Lei n. 12.741 de 2012, que determinou que constasse dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais³³³.

Essa lei já havia sido estimulada por organizações da sociedade civil. As associações vinham há tempos procurando formas de conscientização da população com relação à carga tributária. Um desses exemplos é o impostômetro³³⁴, criado pela Associação Comercial de São Paulo.

Entretanto, é fundamental que se ressalte, que a consciência fiscal com relação à carga tributária é fundamental, mas ao mesmo tempo, ela pode acabar simplificando o sistema tributário a somente um de seus elementos – a receita. Assim, aspectos mais importantes como a igualdade tributária na repartição do fardo de sustentar o Estado e até do papel do Estado no desenvolvimento ficam esquecidos.

Esses aspectos, em um país tão desigual como o Brasil, são mais necessários e pouco discutidos. Isso, inclusive, é um dos motivos que dificulta a redução das desigualdades através dos gastos estatais, já que a resistência pública ao aumento das despesas é atualmente maior³³⁵.

No caso do FDI – PROVIN pode-se dizer que não há transparência nas informações. O Estado não apresenta em detalhes os valores do Fundo comprometidos com cada empresa.

³³² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015. p.286.

³³³ Esse é o texto do art. 1º da Lei n. 12.741 de 2012, art. 1º Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. § 1º A apuração do valor dos tributos incidentes deverá ser feita em relação a cada mercadoria ou serviço, separadamente, inclusive nas hipóteses de regimes jurídicos tributários diferenciados dos respectivos fabricantes, varejistas e prestadores de serviços, quando couber. § 2º A informação de que trata este artigo poderá constar de painel afixado em local visível do estabelecimento, ou por qualquer outro meio eletrônico ou impresso, de forma a demonstrar o valor ou percentual, ambos aproximados, dos tributos incidentes sobre todas as mercadorias ou serviços postos à venda. § 3º Na hipótese do § 2º, as informações a serem prestadas serão elaboradas em termos de percentuais sobre o preço a ser pago, quando se tratar de tributo com alíquota ad valorem, ou em valores monetários (no caso de alíquota específica); no caso de se utilizar meio eletrônico, este deverá estar disponível ao consumidor no âmbito do estabelecimento comercial.

³³⁴ Um desses exemplos é o impostômetro, criado pela Associação Comercial de São Paulo. O impostômetro, apesar do nome, divulga toda a arrecadação tributária em tempo real e é feito por uma estimativa e exibido na forma de um contador.

³³⁵ Neste contexto é interessante que se mencione a Emenda Constitucional n. 95, editada em 2016, que estabeleceu novos limites para as despesas primárias, com a intenção última de reduzir os gastos governamentais em um momento de contas públicas deficitárias.

Como já mencionado, no balanço geral do Estado do Ceará de 2018³³⁶, a única tabela que apresenta valores com relação ao FDI traz os dados consolidados com poucas informações (Tabela 3). Essas informações são bastante limitadas e sem explicação suficiente para informar o cidadão comum.

Além disso, o Balanço Geral relata que segue em seu anexo a lista de empresas beneficiadas pelo PROVIN. Contudo, não há registro dessa lista de beneficiários em nenhum sítio dos órgãos governamentais.

Em resumo, a consciência fiscal tão necessária, principalmente com relação aos incentivos, é bastante difícil de ser construída com tão pouco acesso a informações e sem a divulgação das mesmas de modo acessível ao público em geral.

Portanto, é preciso ainda mais esforço, de todos aqueles que compreendem o funcionamento do sistema, principalmente a Universidade, para que possam cobrar dos governantes maior acesso à informação, e assim ajudar a população em geral no desenvolvimento dessa consciência.

³³⁶ Balanço Geral do Estado do Ceará 2018. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/balanco-geral-do-estado?__=__>. Acesso em: 05/12/2019.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Existe uma tendência para a desigualdade, isso acontece porque, na natureza, a diferença é a regra. Assim, a igualdade é uma convenção. Quer dizer, para que surgisse a igualdade foi necessário que os primeiros indivíduos pudessem raciocinar e estabelecer pontos em comum entre coisas que são diferentes.

Nesse sentido, a desigualdade não parece ser um problema. Contudo, principalmente com o surgimento da propriedade e do aprofundamento do regime capitalista, as diferenças foram se aprofundando e as sociedades foram se tornando mais desiguais quando comparadas umas com as outras e também na comparação entre os indivíduos entre si.

É quando a questão da busca pela igualdade ganha força. Ela começa inicialmente com os movimentos liberais burgueses que pleiteiam o mesmo tratamento da parte do Estado. Mas logo tem a ela acrescentada a ideia de que somente esse tipo de igualdade não é suficiente, e é preciso que algo seja feito, que uma prestação positiva seja realizada. Aqui também surge a questão do dever moral de igualdade. Esse dever parte simplesmente do fato de que não temos controle individualmente sobre parte grande das características que nos definem, como o lugar em que nascemos e às condições as quais estamos submetidos. Sendo assim, é bastante injusto que indivíduos sofram as consequências dessa desigualdade.

Além do dever moral, a desigualdade precisa ser combatida porque ela gera diversos problemas. Os principais deles estão relacionados à instabilidade política e às dificuldades que ela gera para o crescimento econômico.

O trabalho argumenta que esse dever de promoção de igualdade deve ser promovido pelo Estado. Isso por causa do seu tamanho na economia e porque possui, no Estado Democrático de Direito, controles internos e externos. Essa participação do Estado pode se dar tanto através dos gastos, como também do Sistema Tributário. Contudo, a utilização de um desses dois elementos ou de sua combinação precisa levar em conta as características e possibilidades materiais e jurídicas dos Entes.

De qualquer forma, a utilização do sistema tributário, através de incentivos fiscais, é um poderoso instrumento para a redução das desigualdades. Os incentivos fiscais são dispensas de tributos feitos com a intenção de modificar o comportamento do contribuinte. No nosso caso, os incentivos do Fundo de Desenvolvimento do Estado do Ceará – FDI, concedidos

através do Programa de Incentivo à Indústria – PROVİN são renúncias fiscais de ICMS cuja intenção é atrair indústrias de outras localidades para que possam se fixar no Estado.

Isso é particularmente importante para o Estado do Ceará, pois, é menos desenvolvido industrialmente e apresenta maiores indicadores de pobreza quando comparado aos outros Estados brasileiros. Entretanto, o trabalho também apresentou pontos importantes considerados como negativos à concessão desse tipo de incentivo, nele estão incluídos a guerra fiscal, as distorções que eles causam na economia e a dificuldade em se avaliar se os incentivos atingem seus objetivos.

Portanto, por causa dessas críticas, o trabalho propôs uma avaliação que verifique se incentivos fiscais de ICMS como o FDI – PROVİN são justos, quer dizer, se respeitam os valores constitucionais, se respeitam a igualdade necessária entre os contribuintes e também se sua aplicação é proporcional.

Para responder a isso, o trabalho avaliou o FDI – PROVİN com relação a essas três grandes questões. Elas foram tratadas em separado, entretanto, que fique claro que estão relacionadas entre si, se completando.

A primeira questão analisada foi a avaliação com a intenção de descobrir se os incentivos do FDI – PROVİN atendem aos princípios do Estado Social brasileiro. Ora, o Estado Social surge em um momento de necessidade de combater as desigualdades geradas pelo Estado Liberal. É nesse espírito que tomam prioridade os direitos trabalhistas, que depois foram seguidos pelos outros direitos sociais.

Assim, sendo a Constituição de 1988 eminentemente social, a criação do FDI – PROVİN está, na realidade, procurando cumprir o objetivo constitucional de reduzir as desigualdades regionais, e ao mesmo tempo, contribuindo para garantir postos de trabalho com melhor remuneração para os indivíduos que residem nas localidades pobres.

Além disso, instrumentos de redução das desigualdades, como o FDI – PROVİN, reduzem as tensões políticas e as crises de inconstitucionalidade, preservando o Estado Democrático de Direito.

O segundo ponto estudado foi com relação à igualdade jurídica. Aqui foram dissecados os seis critérios estabelecidos pelo FDI – PROVİN para a concessão dos benefícios: 1. geração de empregos; 2. custo de transação (operação); 3. localização geográfica do

empreendimento; 4. responsabilidade social, cultural e ambiental; 5. programa de pesquisa e desenvolvimento; 6. adequabilidade a base de produção regional.

Essas condições foram contrastadas com os referenciais de Celso Antônio Bandeira de Mello e de Humberto Ávila. O propósito aqui foi o de observar se havia, ainda nessas exigências, elementos que indicassem uma desigualdade injusta. Pois, vale lembrar, o Estado tem a obrigação de desigualar, mas sem desrespeitar importantes limites.

Portanto, devem-se observar: quais são os critérios discriminadores e onde eles residem, a pertinência lógica do tratamento com a desigualdade que se quer eliminar, e naturalmente, devem-se respeitar todos os valores constitucionais. Dessa forma, a análise concluiu que, de forma geral, os critérios estabelecidos pelo FDI -PROVIN respeitam a igualdade jurídica, sendo importante que se mencionem duas ressalvas feitas no trabalho.

A primeira é com relação à geração de emprego tratada em número absoluto. Conceder um maior percentual no incentivo de ICMS para os negócios que gerem mais empregos faz sentido do ponto de vista do desenvolvimento industrial, mas melhor seria tratar isso de forma proporcional. Já que, muitas vezes, negócios pequenos geram mais empregos em relação ao tamanho do seu negócio do que grandes indústrias que possuem processos produtivos mais automatizados. Assim, as empresas de pequeno porte que devem ser privilegiadas, de acordo com a Constituição, podem estar sendo preteridas.

O segundo problema é com relação ao sexto critério – a adequabilidade à base de produção regional. A princípio, faz sentido que o Estado conceda mais pontos de acordo com a adequação do novo negócio aos já existentes. Isso se justifica pelo potencial de geração de empregos indiretos e o desenvolvimento de negócios locais em suporte ao novo empreendimento. Contudo, esse critério não tem suporte objetivo, em vez disso, sua pontuação é estabelecida pelo CEDIN – Conselho Estadual de Desenvolvimento com base em critérios subjetivos, sem nenhum tipo de controle que possa garantir a igualdade.

É importante que esses dois problemas sejam corrigidos.

O terceiro teste pelo qual o FDI – PROVIN foi submetido é o da proporcionalidade. Aqui se analisou a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Um ponto constante nesse tópico é a dificuldade de se determinar com segurança a capacidade que os incentivos fiscais de ICMS têm para o desenvolvimento das regiões mais pobres. Para contornar esse problema, o estudo procurou subsídios argumentativos em diversas fontes.

Quando do exame da adequação, o cerne da questão é saber se os incentivos concedidos pelo FDI – PROVIN são capazes, tem aptidão, de reduzir as desigualdades. Diante das dificuldades já discutidas, o trabalho trouxe os dois estudos mais recentes sobre o FDI realizados sob o instrumental teórico da Economia e demonstrou como as conclusões não foram significativas.

Diante do impasse, a dissertação procurou analisar a história da industrialização brasileira e identificou durante todo o período a interferência estatal na sua formação, tanto na proteção ao mercado interno como até mesmo com investimentos diretos. Ainda, é possível apontar, com base na escola histórica da economia, que essas práticas foram utilizadas pelos países hoje mais desenvolvidos. Dessa forma, há uma forte evidência histórica de que incentivos fiscais de industrialização que criam condições mais favoráveis para o estabelecimento das empresas têm sim o condão de ocasionar o desenvolvimento industrial.

No exame da necessidade, o objetivo é saber se a concessão de incentivos fiscais de ICMS que causam diversos problemas como as distorções de preços e a guerra fiscal são a medida menos gravosa para a redução das desigualdades regionais e o desenvolvimento do Estado do Ceará. Aqui há uma concordância com os críticos do FDI – PROVIN no sentido que há tributos menos danosos para a concessão de incentivos fiscais, além disso, é também robusto o raciocínio de que a União por ser um Ente imparcial e por ter um orçamento maior estaria em melhores condições de combater a desigualdade regional.

Entretanto, como entes políticos autônomos, os Estados federados não podem depender da vontade política da União que pode se modificar repentinamente e também variar de acordo com as mudanças na conjuntura econômica que interferem no seu orçamento.

Além da necessidade de autonomia, há também o argumento de que, em vez de se utilizar de incentivos fiscais que desigualam contribuintes, melhor seria combater a desigualdade com gastos governamentais.

O trabalho, porém, conclui que os incentivos fiscais e os gastos governamentais devem ser utilizados em conjunto. Porém, no caso de Estados já pobres e que têm seu orçamento comprometido com despesas obrigatórias, o impacto causado pelos gastos desses Entes tende a ser irrelevante.

Portanto, os incentivos de ICMS são a medida menos gravosa que os Estados podem realizar. Isso porque seus orçamentos já são limitados e seu imposto mais importante, aquele

capaz de influenciar na decisão dos empresários, modificando seus comportamentos, é o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

O terceiro teste da proporcionalidade diz respeito ao que se chama de proporcionalidade em sentido estrito. Aqui são comparadas as principais vantagens e desvantagens dos incentivos fiscais concedidos.

Um ponto muito comum a todos que se opõem a incentivos de ICMS é o argumento de que mesmo que os incentivos funcionem e que eles sejam a medida menos gravosa possível aos Estados, esse desenvolvimento é realizado à custa do empobrecimento dos outros entes federados. Esse é um ponto que precisa ser considerado, pois, não parece ser moralmente correto, nem muito menos constitucional, produzir o desenvolvimento de um Ente à custa de aumentar a pobreza do outro.

Para conferir se os incentivos do FDI -PROVIN poderiam causar o empobrecimento de outros Estados, o trabalho procurou demonstrar os montantes das renúncias fiscais de ICMS de todos os Estados. Quando se analisa os números, percebe-se que o Estado do Ceará é um dos que menos renuncia ao ICMS, somente 7,7% do ICMS devido é renunciado, enquanto isso, a média brasileira é de 18,6% de renúncia.

Na realidade, somente o Estado do Rio Grande do Norte, 7,3%, tem percentual menor do que o Ceará. Assim, poder-se-ia argumentar, que é o Estado do Ceará que está empobrecendo à custa dos outros. A situação se torna ainda mais agravada quando se analisa que somente o volume renunciado por São Paulo equivale ao dobro da arrecadação de todos os Estados do Nordeste combinados, ou, mais de 12 vezes a arrecadação do Estado do Ceará.

A partir dessa realidade, fica difícil argumentar que esses Estados já pobres teriam capacidade de prejudicar materialmente a economia de Estados mais desenvolvidos como o Estado de São Paulo.

Este trabalho também teve a peculiaridade de acompanhar movimentos importantes que surgiram quando da sua escrita, como as revoltas populares no Chile durante o segundo semestre de 2019. Esse tipo de movimento é capaz de, em uma situação de desigualdade enorme, ocasionar o encerramento de uma ordem constitucional e a adoção de uma nova mais justa.

Cada vez mais a questão da igualdade se torna relevante.

Dessa forma, este trabalho espera contribuir com o debate acerca da igualdade e do direito ao desenvolvimento, que está na base de todos os direitos sociais.

Um ponto interessante para trabalhos futuros, inclusive, é a questão sobre as novas tecnologias, principalmente a robotização e a inteligência artificial, e a sua capacidade de concentrar renda, gerando desigualdade. Essa preocupação já se revela em trabalhos escritos em países desenvolvidos, com grandes bases industriais.

Ora, se até mesmo os países desenvolvidos têm demonstrado uma preocupação crescente com a desigualdade e as crises democráticas que podem dela advir, muito mais importante são esses problemas para o Brasil, que já lida com uma desigualdade estrutural antiga e pode entrar em uma nova crise de desigualdade sem nunca ter superado a anterior.

Mais ainda, em um momento político em que até mesmo estatais como a Petrobrás estão renunciando o seu papel histórico de promover o desenvolvimento, os Estados mais pobres terão ainda mais dificuldade em competir e lutar pelo seu desenvolvimento.

É preciso, portanto, que o Estado em geral, e principalmente a União, reconheça seu papel e milite de acordo com a ordem constitucional para o combate às desigualdades regionais sob pena de que se sofra as doenças da desigualdade de forma ainda mais grave. Mais do que isso, o sistema tributário precisa ser redesenhado para que possa contribuir ativamente para a redução dessa desigualdade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2.ed. New York: Madison Books, 2001.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ARAÚJO NETO, Pedro Lopes. *Impactos das políticas tributárias da União do Federalismo Fiscal brasileiro*. pp. 586-599. in **FAGNANI**, Eduardo (org.). *A reforma tributária necessária*. Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Social, 2018.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 1. ed. São Paulo: Martin Claret, 2004.

_____. *A política – a igualdade e seus limites*. 3. ed. São Paulo: Martin Claret, 2003.

AVELINO E SILVA, Raimundo. *Resumo da evolução econômica do Brasil – da colonização à industrialização*. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2013.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015

_____. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. amp. São Paulo: Malheiros, 2010.

AVI-YONAH, Reuven S. *Os três objetivos da tributação*. *Direito Tributário Atual*, revista do IBDT/Dialética, São Paulo, 2008, nº 22, pp. 7 a 29.

ATLAS BRASIL. *Radar IDHM – Evolução do IDHM e de seus índices componentes no período de 2012 a 2017*. Disponível: <http://atlasbrasil.org.br/2013/data/rawData/Radar%20IDHM%20PNADC_2019_Book.pdf>. Acesso: 20/12/2019.

BACHA, Edmar Lisboa. *Os mitos de uma década*. São Paulo: Paz e Terra, 1976.

BALEEIRO. Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5.ed.rev. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

_____. Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 22. tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional – série doutrina tributária vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013.*

BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. *Federalismo e economia: escolhendo o caminho*. Rio de Janeiro: 2014.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. 5. ed. rev., 1. ed. imp. São Paulo: Edipro, 2014.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CANO, Wilson. *Raízes da concentração industrial em São Paulo*. 2. ed. São Paulo: T. A. Queiroz, 1981.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CHANG, Ha-Joon. *Kicking away the ladder: development strategy in historical perspective*. London: Anthem Press, 2002.

CINTRA, Carlos César Sousa; **ARAÚJO**, Luana Adriano. *Interpretação extensiva de isenção do imposto de renda sobre pessoa física aos portadores de doença grave*. Revista Interesse Público. Belo Horizonte, ano 19, n. 103, p. 137-153, maio/jun. 2017.,

DE WAAL, Frans. *Good Natured: the origins of right and wrong in humans and other animals*. Cambridge: Harvard University Press, 1996.

ESTADO DO CEARÁ. Balanço Geral 2018. Disponível em: <https://cearatransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/balanco-geral-do-estado?__=__>. Acesso em: 15/10/2019.

ECO, Umberto. *Como se faz uma tese em ciências humanas*. 13.ed. Lisboa: Presença, 2007.

FEBRAFITE. *Relatórios fiscais de R\$ 83 bilhões em 2018*. Disponível em: <<http://www.febrafite.org.br/wp-content/uploads/2019/07/renunciasICMS2018.pdf>>. Acesso em: 14/11/2019.

FRIEDMAN, Milton; **FRIEDMAN**, Rose. *Free to choose: a personal statement*. New York: HBJ, 1979.

_____. *Capitalism and freedom*. 40th anniversary edition. Chicago: The University of Chicago Press, 2002.

FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. 34. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GOLDSCHMIDT, Friedrich. *Friedrich List, Deutschlands grosser Volkswirth*. Berlin: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 1878.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

HESÍODO. *Teogonia, a origem dos Deuses*. 3. ed. São Paulo: Iluminuras, 1995.

HOBSBAWN, Eric. *The age of revolution, 1789 - 1898*. 1.ed. New York: Vintage Books, 1996.

HUNT, E. K.; **LAUTZENHEISER**, Mark. *História do pensamento econômico: uma perspectiva crítica*. Tradução de André Arruda Villela. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

IBGE. Síntese de indicadores sociais – uma análise das condições de vida da população brasileira – 2018. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101629.pdf>>. Acesso em: 29/12/2019.

KANT, Immanuel. *O que é o iluminismo*. Tradução de Artur Mourão.

_____. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Tradução de Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2007.

KARAGIANNAKI, Eleni. *The effect of parental wealth on children's outcomes in early adulthood*. Journal of Economic Inequality. pp. 1-27. 2017. Disponível em: <https://eprints.lse.ac.uk/68507/13/Karagiannaki_Effect%20of%20parental%20wealth.pdf>. Acesso em: 06/12/2019.

KRUGMAN, Paul; **WELLS**, Robin. *Macroeconomics*. 4. ed. Nova Iorque: Worth Publishers, 2015.

LAFFER, Arthur B.; **MOORE**, Stephen; **TANOUS**, Peter. *The end of prosperity – how higher taxes will doom the economy – if we let it happen*. Nova Iorque: Threshold editions, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* v. 15. São Paulo, Dialética. 2011. pp. 125-133.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Fundamentos do direito*. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. *Guerra Fiscal e Efeitos das Decisões do STF*. in ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 167 a 181.

_____. *Por que dogmática jurídica?* Rio de Janeiro, 2008.

_____. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. pp. 200-224.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre estados*. pp. 225-243. in MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Inteligência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangidos –* opinião legal. Disponível em: <<https://gandramartins.adv.br/parecer/inteligencia-do-artigo-14-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-lei-complementar-n-101-2000-estimulos-sem-impacto-orcamentario-nao-sao-pelo-dispositivo-abrangidos-opinio-legal/>>. Acesso em: 15/12/2019.

MALHERBE, Jacques. *Ascensão e Queda dos Incentivos Fiscais no Cenário Internacional*. Direito Tributário Atual, revista do IBDT/Dialética, São Paulo, 2008, nº 23, pp. 50 a 71.

MENDES, Gilmar Ferreira; **BRANCO**, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

MONEBHURRUN, Nitish. *Manual de Metodologia Jurídica: técnicas para argumentar em textos jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2015.

NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista de Direito Público da Economia, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/28500>>. Acesso em: 27/06/2018.

_____. *Direito Fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional de estado fiscal contemporâneo* – Tese de doutoramento. Coimbra: Almedina, 2012

_____. *Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*. In: Coimbra: Almedina, 2012. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 88. Set/2009. p. 269.

NOGUEIRA, Fernando Antunes Nunes. *A política de atração de investimentos industriais no Ceará e o impacto no emprego: uma análise do período 2002-2005*. Mestrado em Economia, UFC, 2008.

NOZICK, Robert. *Anarchy, State and Utopia*. Oxford: Blackwell, 1999.

OECD. In It Together: *Why Less Inequality Benefits All*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264235120-en>. Acesso em: 12/09/2019.

OKUN, Arthur M. *Equality and efficiency – the big tradeoff*. Washington: Brookings, 2015.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; **CHIEZA**, Rosa Ângela. *Auge e declínio da federação brasileira: 1988-2017*. pp. 559-585. in **FAGNANI**, Eduardo (org.). *A reforma tributária necessária*. Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Social, 2018.

PIKETTY, Thomas. *Capital in the twenty-first century*. Traduzido por Arthur Goldhammer. Cambridge: Harvard University Press, 2014

PRADO JUNIOR, Caio. *História econômica do Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 2008.

RAWLS, John. *A Kantian Conception of Equality*. Cambridge Review, Fevereiro, 1975.

_____. *A Theory of Justice*. ed. rev. Cambridge: Harvard Press, 1999.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *Concessão de incentivos fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios*. Revista NOMOS – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 36.2, jul./dez. 2016.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *O princípio constitucional da igualdade*. Belo Horizonte: Jurídicos Lê, 1990.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. trad. Maria Lacerda de Moura. ed. RCM. 2003. Ebook.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Limites formais à concessão de incentivos fiscais*. pp. 91-125. in **MACHADO**, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang; **MARINONI**, Luiz Guilherme; **MITIDIERO**, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHAUER, Frederick. *The force of law*. Cambridge: Harvard University Press. 2015.

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

_____. Livre concorrência e tributação. In: *Grandes questões atuais de direito tributário*. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007. pp.241-271.

SEN, Amartya Kumar. *Development as freedom*. New York: Alfred A. Knopf, 2000.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. Revista dos Tribunais 798 (2002): 23-50.

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

SUSTEIN, Cass R.; **HOLMES**, Stephen. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. 1. ed. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 1999. Não Paginado.

TEIXEIRA, Ricardo Santos. *Investigação sobre a sobrevivência das empresas beneficiárias de incentivos fiscais no Ceará no período de 2005 a 2010*. Mestrado em Economia, UFC, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 5.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ZOLT, Eric. *Inequality, Collective Action, and Taxing and Spending Patterns of State and Local Governments*. New York university tax review. 62 Tax L. Rev. 445 2008-2009.

_____. *Fire side interview*. Viena, dezembro, 2014. Disponível em:
<<https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/videos/taxpolicyfiresidechats>>. Acesso em:
12/10/2019.

_____; **BIRD**, Richard M. *Redistribution via taxation: the limited role of personal income tax in developing countries*. 52 UCLA L. Rev. 1627 2004-2005.

ANEXO I – CRITÉRIOS PARA O CÁLCULO DOS INCENTIVOS ASSOCIADOS AOS PROGRAMAS VINCULADOS AO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL

Critérios para a concessão dos incentivos previstos no Anexo I do Decreto nº 32.438 de 8 de dezembro de 2017.

1. PROVIN – Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial: até 75% do ICMS devido; retorno de 1% a 25%.

Metodologia para cálculo do benefício

P1: Geração de empregos

P2: Custo de transação (operação)

P3: Localização geográfica do empreendimento

P4: Responsabilidade Social, Cultural e Ambiental

P5: Programa de Pesquisa e Desenvolvimento

Pe: Adequabilidade a Base de Produção Regional

A base para cálculo percentual é feita após a análise de 5 parâmetros básicos, em que cada um deles tem uma escala de pontuação específica. O benefício é definido em função da pontuação que a empresa adquirir, na qual cada ponto corresponderá a 1 ponto percentual de benefício, respeitando o limite máximo de 75% do ICMS devido. A pontuação Total (PT) é definida por:

$$PT = P1 + P2 + P3 + P4 + P5 + Pe$$

P1 – Geração de Empregos

A pontuação P1 é definida por:

- a) Acima de 300 empregos diretos: 25 pontos
- b) 200-299 empregos diretos: 20 pontos
- c) 100-199 empregos diretos: 15 pontos
- d) 50-99 empregos diretos: 10 pontos
- e) Até 49 empregos diretos: 05 pontos

P2 – Custo de Transação (operação)

A pontuação P2 é definida por:

$$P2 = [(entradas\ externas + saídas\ externas - exceto\ exportação) / (entrada\ total + saída\ total)] \times 100$$

Onde:

Entradas externas = valor contábil das operações de entrada de mercadorias na empresa provenientes de fora do Estado.

Saídas externas = valor contábil das operações de saída de mercadorias da empresa para fora do Estado (exceto exportação).

Entrada total = valor contábil do total de operações de entrada de mercadorias na empresa.

Saída total = valor contábil do total de operações de saída de mercadorias da empresa.

- a) Acima de 60: 20 pontos
- b) 51-60: 15 pontos

- c) 41-50: 10 pontos
- d) 30-40: 05 pontos
- e) Até 29: 00 pontos

P3 – Localização Geográfica do Empreendimento

A pontuação P3 é definida por:

$$P3 = \text{Dist} + [(\text{PIBceará} - \text{PIBmun}) / 25]$$

Onde:

Dist = Distância em linha reta entre o município no qual a empresa irá se instalar e a Capital do Estado

PIBceará = PIB Per Capita do Estado do Ceará

PIBmun = PIB Per Capita do Município no qual a empresa irá se instalar

Obs: Só serão considerados valores positivos para o segundo componente da fórmula que define P3.

- a) Acima de 201: 40 pontos
- b) 101-199: 30 pontos
- c) 50-100: 20 pontos
- d) Até 49: 10 pontos

P4 – Responsabilidade Social, Cultural e Ambiental

A pontuação P4 é definida por:

- a) Educação, saúde e segurança alimentar: 01 ponto
- b) Cultura (*): 01 ponto
- c) Esporte (**): 01 ponto
- d) Inclusão digital (***): 01 ponto
- e) Gestão ambiental: 02 pontos
- f) Adesão ao Programa de Apoio às Pessoas com Deficiência (PCD): 02 pontos
- g) Adesão aos Programas Sociais do Governo Municipal, Estadual ou Federal: 01 ponto

P4 pode chegar ao máximo de 5 pontos.

(*) Investimentos em aparelhos culturais, investimentos em patrimônio material, investimentos em patrimônio imaterial, tecnologia aplicada à cultura, investimentos fonográficos, investimentos audiovisuais, investimentos musicais, acervos e outros.

(**) Investimentos no esporte que favoreçam famílias de baixa renda.

(***) Adoção de 1 Ilha Digital, incluindo montagem e manutenção.

P5 – Programa de Pesquisa e Desenvolvimento

A pontuação P5 é definida por:

Para cada 1% do ICMS a recolher investido em P&D será concedido um ponto no ranking da pontuação, limitado, no máximo, a 5 pontos. Os investimentos em P&D devem ser reconhecidos/validados pela Secretaria da Ciência, Tecnologia, e Educação Superior do Estado do Ceará - SECITECE.

Pe – Adequabilidade a Base de Produção Regional

A pontuação Pe é definida por:

Pontuação de até 30% da soma de P1 + P2 + P3 + P4 + P5, para os empreendimentos cujas atividades representam avanços concretos na consolidação de setores econômicos

que apresentem relevância estratégica para o desenvolvimento da região onde os referidos empreendimentos pretendem se instalar, definidas a critério do CEDIN.

Definição dos Retornos

O retorno será definido de acordo com a pontuação obtida da seguinte forma:

- a) $PT \leq 75 = 25\%$ de retorno
- b) $PT > 75 = [25 - (PT - 75)] \%$ de retorno

Prazo do Benefício

O prazo do benefício será definido de acordo com a pontuação obtida da seguinte forma:

- a) $PT \geq 50$: 10 anos
- b) $35 \leq PT < 50$: 8 anos
- c) $PT < 35$: 5 anos

2. PDCM – Programa de Incentivos às Centrais de Distribuição de Mercadorias do Ceará: até 75% do ICMS gerado nas saídas interestaduais de mercadorias. Diferimentos: ativo fixo 100%; matéria-prima até 100%.

Serão assegurados às empresas incentivadas pelo PDCM:

- I) Garantia, pelo prazo de até 120 meses consecutivos, dos incentivos do PDCM, com a redução do ICMS gerado nas saídas interestaduais de mercadorias, em até 75%;
- II) O diferimento do ICMS incidente:
 - a) Na importação de mercadorias sem similar produzido no Ceará;
 - b) Na importação do exterior, bem como na entrada de outras Unidades da Federação, de bens para integrar o ativo imobilizado

O Critério do benefício é definido por:

Faturamento total anual mínimo de R\$ 15.000.000,00, que poderá ser alcançado da seguinte forma:

- R\$ 5.000.000,00 nos primeiros 12 meses
- R\$ 10.000.000,00 do 13º ao 24º mês

3. PIER – Programa de Incentivos da Cadeia Produtiva Geradora de Energias Renováveis – PIER PIER: 75% do ICMS recolhido mensalmente e dentro do prazo legal; retorno de 1%.

Critérios

Benefício destinado para empresas fabricantes de equipamentos utilizado para geração de energia renovável.

Sociedades empresariais incentivadas pelo PIER terão assegurados:

- I) Garantia dos incentivos concedidos pelo prazo de até 120 meses;
- II) Diferimento de 75% do ICMS recolhido mensalmente;
- III) Limite do retorno principal e acréscimos de 1%, devidamente corrigido pela Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

4. PROADE –Programa de Atração de Empreendimentos Estratégicos – PROADE: até 99% do ICMS relativo às operações de produção própria da empresa; retorno de até 1%.

São incentivos destinados à implantação de empreendimentos econômicos considerados estratégicos para o desenvolvimento do Ceará.

Sociedades empresariais incentivadas pelo PROADE terão assegurados:

- I) Garantia dos incentivos concedidos pelo prazo de até 10 anos, prorrogáveis por igual período;
- II) Incentivos de até 99% do ICMS relativo às operações de produção própria da empresa;
- III) Retorno de até 1%.

Consideram-se projetos de empreendimentos estratégicos para o desenvolvimento do Estado do Ceará as implantações, modernizações e ampliações de estabelecimentos industriais de:

- I) Extração de minerais metálicos;
- II) Fabricação de produtos de minerais não metálicos;
- III) Fabricação de produtos farmoquímicos e farmacêuticos;
- IV) Fabricação de automóveis, caminhonetas, utilitários, caminhões e ônibus;
- V) Fabricação de produtos químicos;
- VI) Indústria têxtil;
- VII) Fabricação de calçados;
- VIII) Fabricação de produtos de refino de petróleo e de produtos petroquímicos;
- IX) Siderurgia;
- X) Fabricação de locomotivas, vagões e outros materiais rodantes;
- XI) Fabricação de aeronaves, suas peças e componentes;
- XII) Moagem de trigo;
- XIII) Fabricação de motores elétricos, suas partes e acessórios;
- XIV) Outras atividades industriais que não tenham similar em produção no território nacional;
- XV) Implantação de sociedade empresária em poligonais a serem definidas por ato próprio do Poder Executivo, localizados, necessariamente, em regiões que possuam unidades prisionais e/ou casas de privação provisória de liberdade, administradas pela Secretaria de Justiça e Cidadania do Estado do Ceará - SEJUS, ou qualquer outra que a substitua, garantindo-se um percentual mínimo de 90% das vagas de emprego aos internos dos Complexos Penitenciários do Estado do Ceará