



## **POLÍTICAS PÚBLICAS E INCENTIVOS FISCAIS\***

**Carlos Renato Vieira do Nascimento\*\***

**RESUMO:** Os incentivos fiscais são um importante instrumento a serviço das políticas públicas, induzindo os particulares à busca de fins coletivos. Entretanto, quando desmedidos, colocam em risco algumas diretrizes constitucionais tão caras quanto àquelas que justificaram o seu emprego. O controle jurídico e popular desse instrumento é indispensável à otimização dos resultados perseguidos.

**PALAVRAS-CHAVE:** incentivos fiscais; políticas públicas; justiça fiscal.

**ABSTRACT:** Tax incentives are an important tool in the service of public policies, inducing individuals to search for collective purposes. However, when unmeasured, endanger some constitutional guidelines as important as those justifying its use. The legal and popular control of this resource is essential to optimize results persecuted.

**KEY-WORDS:** tax incentive; public policies; fiscal justice.

### **1 – Introdução**

É de longa data a utilização de incentivos fiscais como instrumento de realização de políticas públicas, objetivando a indução dos interesses privados em prol dos interesses públicos. No Brasil, por exemplo, é muito comum os entes federados concederem incentivos fiscais a fim de promover o desenvolvimento econômico de determinada região, a proteção do meio-ambiente, atividades desportivas e culturais, dentre muitas outras.

Entretanto, não se pode ignorar que o Estado Moderno<sup>1</sup> tem como principal fonte de custeio a arrecadação tributária e a concessão de incentivos fiscais para alguns contribuintes

---

\* Artigo submetido em 1 mar. 2013 e aceito para publicação em 4 abr. 2013.

\*\* Advogado. Mestre em Direito da Cidade pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ.

<sup>1</sup> “De feito, é inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno, eis que surge ele com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado Patrimonial, com as suas incipientes formas de receita

certamente provocará a sobrecarga de outros. Não existe mágica. As despesas públicas continuarão existindo e alguém precisará prover as receitas para custeá-las. Então, quando há renúncia de receitas tributárias, são três as soluções fiscais: (i) reduzir as despesas públicas quantitativamente ou qualitativamente; (ii) cobrar tributos de quem não contribuía; ou (iii) cobrar mais tributos de quem já contribuía.

Nesse sentido, a concessão e a fruição dos incentivos fiscais devem ser objeto de um rigoroso controle jurisdicional e popular, pois a renúncia injustificada de receitas tem reflexos imediatos para os entes tributantes, que colocam em risco o equilíbrio orçamentário, e reflexos mediatos – mas não menos significativos – sobre a coletividade, que suporta uma distribuição desigual da carga tributária<sup>2</sup>.

## **2 – Extrafiscalidade e incentivos fiscais**

A figura do tributo sempre esteve diretamente associada à captação de recursos pelo poder estatal em detrimento do patrimônio particular. Esta feição nitidamente arrecadatória dos tributos, denominada fiscalidade, em razão de sua predominância, por muito tempo dificultou a exata compreensão das normas tributárias como instrumento de simplificação, estímulo ou desincentivo de comportamentos, ou seja, da extrafiscalidade, provocando a equivocada separação entre normas tributárias fiscais e normas tributárias extrafiscais.

Com as sucessivas transições políticas, econômicas e culturais ocorridas nas últimas décadas, há algum tempo foi superada aquela distinção, tratando-se fiscalidade e extrafiscalidade como finalidades coexistentes da norma tributária. Assim, uma mesma norma tributária pode

---

fiscal protegidas pelas primeiras declarações de direito. Por isso é que se começa a ver na ‘problemática fiscal-financeira o ponto detonador da dissolução da estrutura medieval e da sua substituição pela estrutura institucional moderna’. Mas só com o advento do liberalismo se transforma o tributo na categoria básica de receita” (TORRES, Ricardo Lobo. A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p.2)

<sup>2</sup> Em entrevista à Revista Época, o ex-Secretário de Reformas Econômico-Fiscais da União Federal, Bernardo Appy, ao ser perguntado sobre a necessidade de reforma tributária e melhoria da qualidade da receita pública, deu a seguinte resposta: “O desenho da estrutura tributária do Brasil prejudica o crescimento do país porque há tributos aos investimentos. Na hora que você tributa o investimento, você tem impacto de reduzir o nível de investimentos e na atividade econômica. E no longo prazo no próprio nível de arrecadação. Você tributa as exportações e quando isso acontece você prejudica a competitividade do país e o crescimento. Você tem distorções no sistema de tributos estaduais - principalmente ICMS, em função da guerra fiscal - que beneficiam as importações em detrimento da produção nacional. Você tem incentivos fiscais cujo único efeito que eles têm é fazer as mercadorias passarem pelo país, sem nenhuma agregação de valor. Só com custo. No bojo da guerra fiscal, você tem estados mais desenvolvidos concedendo incentivos para empresas que deveriam estar nos estados menos desenvolvidos do país. Aí você tem um efeito da guerra fiscal sobre a eficiência econômica muito negativo e sobre a segurança jurídica dos investidores. O investidor que faz um investimento sem receber incentivo fiscal, corre o risco do concorrente se instalar no estado vizinho recebendo um incentivo e comprometer a capacidade competitiva dele. É bom explicar que todos os incentivos fiscais são ilegais. Só seriam legais se fossem aprovados em unanimidade pelo Confaz (fórum que reúne todos os secretários de Fazenda dos Estados), mas o fato que se tornaram prática comum na concessão. Mas muitos estão em situação de insegurança jurídica. Muitos Estados não aceitam crédito de ICMS concedido em outro Estado. E também tem ações no Judiciário que têm derrubado incentivos fiscais e obrigam as empresas a pagar impostos que deveriam ter pago. Em função de tudo isso você tem um sistema tributário que prejudica o crescimento do País.” APPY, Bernardo. "Carga tributária é alta, mas benefícios sociais também". Revista Época, Editora Globo, 10/07/2009, atualizado em 13/07/2009, <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EMI81934-15223,00.html>> Data de acesso: 15/10/2012.

desempenhar fins fiscais e extrafiscais, havendo apenas maior ou menor prevalência, neste ou naquele sentido.<sup>3</sup>

Ocorre que a apreensão da finalidade de uma determinada norma tributária – mesmo a sua finalidade principal – impõe extrema dificuldade ao intérprete, pois inexistem critérios objetivos ou subjetivos que permitam uma identificação segura de qual é a sua finalidade. A majoração de alíquota de um determinado tributo (indício objetivo), por exemplo, pode significar a indução/desestímulo de um determinado comportamento, a simples necessidade de receitas ou ambos ao mesmo tempo. Por outro lado, a vontade do legislador (indício subjetivo) muito provavelmente não se mostrará suficiente àquela descoberta, sobretudo em países com uma estrutura legislativa semelhante à do Brasil, onde não é possível identificar a intenção de todos os parlamentares que aprovaram um determinado texto normativo. Cada legislador defende interesses diversos, de diferentes grupos sociais, os quais nem sempre são convergentes. Mesmo nos tributos, cuja alteração de alíquotas fica a cargo do chefe do executivo, não é fácil vislumbrar a finalidade por trás da norma tributária indutora, pois, igualmente, diversas razões políticas (intenções de Ministérios diferentes, por exemplo) podem determinar a adoção de certa medida extrafiscal.

Obviamente, não se pretende analisar os efeitos extrafiscais das normas tributárias, o que deve ficar a cargo de outras ciências, mas a potencialidade das normas tributárias produzirem tais efeitos.

É preferível, então, examiná-las conforme sua eficácia, ou seja, a aptidão das mesmas para produzir efeitos e, como a eficácia de cada norma depende dos diversos comandos nela indicados, mais ou menos realizáveis, far-se-á necessário dissecar as normas tributárias segundo suas funções. Por isso, Sérgio Vasques<sup>4</sup> defende a “vocação” da norma tributária para produzir efeitos extrafiscais.

Igualmente, mesmo não sendo possível ao legislador dimensionar os efeitos das normas tributárias com exatidão – restando esta análise para outras ciências – isto não o dispensa de analisar, no momento da deliberação legislativa, se a norma poderá alcançar os efeitos pretendidos sem macular as diretrizes constitucionais e, eventualmente, os tratados internacionais<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup>BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 597.

<sup>4</sup> “A extrafiscalidade do imposto – como, de resto, a fiscalidade, o propósito da angariação de receita – não é um traço congênito, mas tão só uma vocação que este pode, ou não adquirir. O imposto pode servir mil e um propósitos extrafiscais ou pode, pelo contrário, satisfazer-se apenas com a angariação da receita. Admitir-se-á, isto sim, e sem custo, que todos os impostos produzam efeitos extrafiscais – mas trata-se então de algo inteiramente diverso, tão diverso quanto o são a essência e o acidente. Se nem sempre se concretiza no imposto a sua vocação extrafiscal, também é certo que quando isso suceda, nem só ao ‘sistema econômico’ ela se subordina ou deve, na óptica constitucional, subordinar.” (VASQUES, Sergio. *Os impostos do pecado*. Coimbra: Almedina, 1999, p.58).

<sup>5</sup> “A faceta da globalização, todavia, que mais tem chamado a atenção em todo o mundo é a econômica. Não é de hoje que se discutem os efeitos negativos e/ou positivos da internacionalização das empresas, das atividades econômicas, em face dos reflexos sociais que impõem. E é incontestável a necessidade de se criarem instrumentos de harmonização

A natureza multifacetária do tributo demanda uma mudança de perspectiva na identificação do intuito extrafiscal nas normas tributárias, uma vez que a ideia de finalidade não fornece critérios seguros para o seu reconhecimento, sendo necessário, portanto, o deslocamento da finalidade para a funcionalidade, ou seja, a aptidão da norma tributária para produzir os efeitos desejados.

Ressalte-se que isto não descarta a ideia de que fiscalidade e extrafiscalidade caminham juntas. Segundo Klaus Vogel<sup>6</sup>, além da inseparável função arrecadatória, toda norma tributária pode desempenhar outras três funções, embora não necessariamente: distribuir a carga tributária; induzir comportamentos; e simplificar a arrecadação de tributos.

Afasta-se, apenas, a polarização entre fiscalidade e extrafiscalidade. Um fenômeno não prejudica o outro. Ambos coexistem e interagem. Uma mesma norma tributária pode ter efeitos fiscais e extrafiscais. A constatação de que não existe tributo meramente extrafiscal, mas sim tributo com função extrafiscal mais acentuada tem extrema importância também para afastar o mito de que a ordem constitucional admite a extrafiscalidade apenas em casos esporádicos, nos quais expressamente autoriza a instituição dos mesmos. Nada mais incongruente, haja vista que a função extrafiscal é característica indissociável da norma tributária. O tributo sempre será fiscal e extrafiscal, mesmo que a função extrafiscal permaneça latente.

Vale dizer que a extrafiscalidade é um fenômeno contemporâneo ao surgimento da fiscalidade, ou melhor, ambos têm a mesma gênese, o tributo. Com isso, é possível afirmar que o fenômeno extrafiscal vem sendo percebido pelo menos desde o fim do regime feudal, mesmo de forma incipiente, ganhando volume somente com a transformação das bases econômicas experimentadas no Estado Moderno.

Em obra do início da década de 1950, Aliomar Baleeiro<sup>7</sup> registrava que “há cerca de cinco séculos” já eram conhecidos os efeitos da extrafiscalidade, notadamente a redistribuição da fortuna e da renda entre os indivíduos, por meio da “décima escalata”, tributo escalonado em percentuais progressivos proposto em Florença para a guerra de Pisa.

---

internacional. Ou os Estados se fecham, o que se apresenta praticamente impossível, ou se adequam à nova realidade de quebra de barreiras. E nesta nova realidade jurídica, os Estados se veem obrigados a integrar suas ordens jurídicas às dos demais Estados. O conceito clássico de soberania, portanto, passa por uma evolução. Pela constante necessidade de integração econômica, os países não podem mais se fechar às realidades políticas do globo.” (ELALI, André. “Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: A questão da redução dos desenvolvimentos locais e regionais.” In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2006)

<sup>6</sup> *apud* SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

<sup>7</sup> *Uma introdução à ciência das finanças*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p.192.

Tenham-se, ainda, os impostos alfandegários que desde muito tempo atrás serviam aos Estados como instrumento de arrecadação e de protecionismo do mercado interno<sup>8</sup>. A experiência histórica demonstra que diversos foram os eventos relacionados à tributação aduaneira como, por exemplo, o Tratado de Methuen, de 1703, pelo qual a Coroa Britânica se comprometia a importar os vinhos de Portugal sem exigir quaisquer “Direitos de Alfândega”, ou, ainda, a Tarifa de Abominação, de 1832, instituída nos Estados Unidos da America, cujo peso do gravame inviabilizava que o Sul importasse produtos manufaturados, adquirindo-os apenas das indústrias do Norte.

No entanto, foi em sequência lógica ao *Welfare State* que a extrafiscalidade surgiu com força perante o Direito Tributário, pois as contradições sociais e ideológicas deflagradas desde a Revolução Francesa até a Revolução Russa, passando pela Revolução Industrial, levaram o Estado a assumir diretamente a função de agente econômico quer como propulsor do desenvolvimento quer como distribuidor de riquezas, na tentativa de atenuar distorções do mercado e amparar contingentes à margem do progresso econômico<sup>9</sup>.

Como sabido, o alargamento das pautas constitucionais para acolher direitos econômicos e sociais impôs um esforço cada vez maior ao Estado na organização institucional para mitigar a tendência desagregadora do capitalismo e garantir os próprios direitos fundamentais individuais, o que, acarretou inexoravelmente uma explosão das despesas estatais.

Até mesmo porque, as sociedades em condições econômicas e sociais mais precárias demandam pela efetividade de direitos fundamentais individuais e sociais em um só tempo, o que,

---

<sup>8</sup> Rubens Ricupero destaca que o protecionismo alfandegário dos EUA, assim como de outros países, está diretamente relacionado ao avanço econômico: “Se a liderança ianque voltou a afirmar-se no plano das negociações multilaterais, seria preciso olhar mais de perto para a estrutura do comércio externo dos Estados Unidos, a fim de compreender a evolução histórica que conduziu a esse estado de coisas. Da mesma forma que a imensa maioria dos demais países avançados, eles foram um país essencialmente protecionista durante a maior parte de sua história (um século e meio, ao menos), coincidente com a prolongada fase em que defendiam suas *infant industries* (ou indústrias nascentes) contra a concorrência inglesa. No auge da Primeira Revolução Industrial, quando os britânicos pregavam e praticavam o livre comércio, os americanos preferiam seguir os conselhos do primeiro secretário do Tesouro, Alexander Hamilton, autor de obra pioneira do protecionismo industrial, considerada a primeira grande crítica de Adam Smith, o *Report on manufactures* (1791). Em certos momentos, o nível de proteção alcançou as nuvens, como por ocasião da ‘tarifa de abominação’ (1828-31), com a média de 52,7%, ou a ‘tarifa de guerra’, na Guerra da Secessão (1861-71), sendo então a média de 41,3%. Mesmo após a guerra civil, a média tarifária dos produtos não isentos era ainda de 46,5% (tarifa Dingley, 1898-1909) e 51,5% na ‘infame’ tarifa Hawley-Smoot, na Grande Depressão (1930-34). A história tarifária americana pode ser dividida em duas grandes fases. Na primeira, da Independência até 1934, o Congresso reteve ciumentamente o poder de estabelecer a proteção comercial, mantendo-a em patamar constantemente elevado. Na segunda, o Legislativo iniciou a prática de delegar a autorização para negociar tarifas ao Executivo, que, desde então, ao longo de nove sucessivas etapas (de 1935 a 2000), foi reduzindo as barreiras tarifárias até chegar à situação presente, na qual a média tarifária sobre todas as importações é de cerca de 2% e a média sobre todos os produtos não isentos é de 4%. (“Os Estados Unidos e o comércio mundial: protecionistas ou campeões do livre comércio?”, *Estudos avançados*, São Paulo, v. 16, n. 46, set./dez., 2002.)

<sup>9</sup> BARROSO, Luis Roberto. *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 391.

se por um lado, mostra-se indispensável para o exercício da democracia, por outro lado, torna o custeio da atividade estatal ainda mais árduo.

Nesse particular, se por um lado alguns consideram a garantia de direitos sociais como um nefasto óbice ao desenvolvimento econômico, haja vista a perda de competitividade perante os demais Estados, por outro é importante considerar que a falta de garantia dos mesmos pode ter efeito semelhante. Conforme pondera Maria Paula Dallari Bucci<sup>10</sup>, faz-se necessária uma relativização. Quando o domínio tecnológico, por exemplo, é um diferencial na alocação de investimentos pela iniciativa privada, o nível de educação é um dos elementos determinantes à posição de um Estado no cenário mundial, em termos de desenvolvimento.

Em verdade, o ponto central dessa discussão não é se a inexistência de direitos sociais atrapalha ou favorece a posição de determinado Estado perante seus pares, mas se a pretensão daquele determinado Estado é realizar o progresso social, o progresso econômico ou tentar a conciliação entre ambos. Lembrando-se, sempre, que quanto maior a intervenção social maior a intervenção econômica.

Com esse panorama, é importante deixar claro que extrafiscalidade é gênero<sup>11</sup> que se subdivide em diversas espécies, dentre as quais os incentivos fiscais.

Desde já, cabe destacar que não há um consenso doutrinário, legislativo ou jurisprudencial quanto ao conceito de incentivo fiscal. Em linhas gerais, com base na maioria das manifestações, pode-se conceituar o incentivo fiscal como um estímulo estatal, mediante a renúncia de receitas, para que os agentes econômicos tenham comportamento distinto daquele que adotariam naturalmente, com base exclusiva na lógica empresarial, atendendo também aos reclames do interesse público.

Por ora, ante a falta de uma definição expressa dos incentivos fiscais, o presente trabalho se valerá das espécies de renúncia de receita elencadas no art. 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, pelo qual “*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*

---

<sup>10</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. “O conceito de política pública em direito”. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. (org.) *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006, p.4.

<sup>11</sup>“O gênero da extrafiscalidade inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. No dizer de José Marcos Domingues de Oliveira, a tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição de renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. Inclui, neste sentido, além de normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito, como se verá abaixo), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado.” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.32)

*benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*”. Embora tal rol não seja taxativo, nele constam as espécies mais comuns de incentivo fiscal.

É importante acrescentar que o diferimento no pagamento de tributos não será considerado como espécie de incentivo fiscal no presente trabalho, haja vista o entendimento firmado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>12</sup>.

### **3 – Em busca de um conceito de políticas públicas**

Embora os direitos fundamentais tenham recebido grande atenção da CRFB/1988, é a busca pela sua efetividade que tem levado os juristas contemporâneos às mais intensas reflexões. Diante da inoperância do Estado Social e Democrático, até mesmo em decorrência da escassez de recursos para atender tantas demandas (complexas e distintas) ao mesmo tempo, as políticas públicas ganharam importância ainda maior.

O aparato jurídico-estatal, essencialmente burocrático, acaba por inviabilizar que as demandas sociais dinâmicas e cambiantes sejam atendidas, em conformidade com as diretrizes constitucionais, demandando, assim, novas formas de efetivação dos direitos fundamentais. As políticas públicas surgem, portanto, como uma alternativa de sincronização dos esforços públicos e privados para a realização de direitos fundamentais, cujo atendimento, provavelmente, não seria alcançado se deixado a cargo do funcionamento ordinário da máquina administrativa.

No entanto, muito se fala de políticas públicas sem uma mínima compreensão do seu significado jurídico, sendo a mesma imprescindível para a implantação e reivindicação das prestações nelas veiculadas. Afinal, a exteriorização das políticas públicas ocorre através do direito, uma vez que o poder público está submetido ao princípio da legalidade, podendo agir somente quando e como a lei determina.

A distinção clássica entre “políticas de Estado” – realizadas em um longo período, até mesmo décadas, independentemente de quem ocupa o governo, e “políticas de governo” – desempenhadas em um período mais imediato, geralmente vinculadas ao programa de um governo específico, pouco ajuda na compreensão das políticas públicas e, por vezes, acaba reduzindo a importância sobre a reflexão do tema.

---

<sup>12</sup>“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigos 9o a 11 e 22 da Lei n. 1.963, de 1999, do Estado do Mato Grosso do Sul. 2. Criação do Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado de Mato Grosso do Sul - FUNDERSUL. Diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários. 3. A contribuição criada pela lei estadual não possui natureza tributária, pois está despida do elemento essencial da compulsoriedade. Assim, não se submete aos limites constitucionais ao poder de tributar. 4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio. 5. Precedentes. 6. Ação que se julga improcedente.” (ADI nº 2.056/MS, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 17/8/07)

A nebulosa relação entre as políticas públicas e o Direito também não facilita a compreensão da matéria. Seja porque o tema é objeto clássico da ciência política e, quando muito, do Direito Público, abarcando diversos de seus ramos como constitucional, administrativo, financeiro e tributário. Seja porque as políticas públicas podem ser veiculadas por diferentes normas: Constituição, leis, decretos, portarias, instruções normativas e até mesmo instrumentos jurídicos de outra natureza como, por exemplo, os contratos de concessão de serviço público.

De fato, não nos parece possível fixar um conceito rígido de políticas públicas, que permita sua exata conformação em uma das categorias do ordenamento jurídico. Até mesmo porque cada política pública tem um conteúdo próprio, pode ser exteriorizada por atos jurídicos distintos e pode ter diversos sujeitos responsáveis pela sua promoção.

Por este motivo, utilizar-se-á a definição proposta por Maria Paula Dallari Bucci<sup>13</sup>, segundo a qual, política pública é um tipo, com objetivos definidos, seleção de prioridades, reserva dos meios necessários e indicação do intervalo de tempo para verificação de resultados.

É importante sublinhar que tal definição está calcada nos três elementos a seguir sintetizados: (1) programa – uma política pública não existe sem um conteúdo propriamente dito, no qual devem ser especificados os objetivos a atingir, os meios correspondentes e o intervalo de tempo estimado; (2) ação-coordenação – a atuação do poder público deve ser conjunta e organizada para obtenção dos resultados, conjugando esforços dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário com os organismos da sociedade civil; e (3) processo – o procedimento destinado a implementar determinada política pública deve estar associado ao contraditório, estimulando participação popular

Estabelecido o conceito de políticas públicas ora adotado, cumpre averiguar como os incentivos fiscais nele se enquadram.

#### **4. Os incentivos fiscais como instrumentos de políticas públicas**

Em nossa história recente, diversos foram os incentivos fiscais utilizados para fomentar o desenvolvimento econômico-social do país, especialmente a partir da década de 1950, em decorrência do tardio processo de industrialização nacional. Senão vejamos alguns exemplos:

---

<sup>13</sup> “Política pública é o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.

Como tipo ideal, a política pública deve visar à realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que se espera o atingimento dos resultados.” (BUCCI, Maria Paula Dallari. “O conceito de política pública em direito”. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. (org.) Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p.11)



No dia 6 de junho de 1957, o presidente Juscelino Kubitschek sancionou a Lei nº. 3.173, que criava a Zona Franca de Manaus, cujo art. 5º. livrava “as mercadorias de procedência estrangeira” desembarcadas diretamente na área da Zona Franca, enquanto permanecessem dentro da mesma, do pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais que pudessem gravá-las.

Posteriormente, regulamentando a matéria, o Decreto nº. 47.757, de 2 de fevereiro de 1960, dispunha que a Zona Franca era “uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais”, criada com a finalidade de fomentar um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitissem o desenvolvimento do interior da Amazônia, diante dos “fatores locais e da grande distância”, em que se encontravam os centros consumidores de seus produtos (art. 1º.).

Nesse propósito, uma série de incentivos fiscais foi prevista para as mercadorias que transitassem pela Zona Franca de Manaus: isenção dos impostos de importação e sobre produtos industrializados para mercadorias estrangeiras “destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação” (art. 3º.); isenção do imposto de exportação de mercadorias da Zona Franca para o estrangeiro, qualquer que fosse sua origem (art. 5º.); e isenção do imposto sobre produtos industrializados para todas as mercadorias lá produzidas e destinadas ao seu consumo interno ou a qualquer outra parte do território nacional (art. 9).

A utilização de incentivos fiscais também foi percebida em outros programas desenvolvimento regional daquela época como, por exemplo, na Lei nº. 4.239, de 27 de junho de 1963, que aprovou o Plano Diretor do Desenvolvimento do Nordeste para os anos de 1963, 1964 e 1965, prevendo em seu art. 13 a isenção de imposto de renda e adicionais não restituíveis pelo prazo de 10 (dez) anos, a contar da entrada em operação, para os empreendimentos industriais e agrícolas que se instalassem na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste, a SUDENE .

A lógica de estimular o setor privado para o desenvolvimento de regiões economicamente desassistidas prosseguiu na década de 1970, com a criação de fundos de investimento regionais como, por exemplo, o Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR), o Fundo de Investimentos da Amazônia, (FINAM) e o Fundo de Investimentos Setoriais (FISSET), instituídos pelo Decreto-Lei nº. 1.376, de 12.12.1974, em que os contribuintes do Imposto de Renda apurado pela sistemática do lucro real poderiam optar por deduzir parte do imposto assim apurado, destinando-o àqueles fundos e recebendo em troca quotas de empresas da região. Sendo certo que

os recursos dos Fundos de Investimentos seriam aplicados em empresas consideradas aptas para receber tais incentivos fiscais, sob a forma de subscrição de ações ou debêntures conversíveis ou não em ações (art. 4º). Às agências de desenvolvimento regional ou setorial caberia definir prioridades, analisar e aprovar projetos para aplicação dos incentivos fiscais, acompanhar e fiscalizar a sua execução, bem como autorizar a liberação, pelos bancos operadores, dos recursos atribuídos aos projetos (art. 8º).

Nos anos 1980, diante da crise econômica enfrentada pelo país, a “política” de incentivos fiscais mostrou-se mais tímida. Mesmo assim, alguns exemplos podem ser mencionados como a Lei nº. 7.505, de 02 de julho de 1986, “Lei Sarney”, que permitiu aos contribuintes do Imposto de Renda abaterem da renda bruta ou deduzirem como despesa operacional, o valor das doações, patrocínios e investimentos, realizados por meio de ou em favor de pessoas jurídicas de natureza cultural, com ou sem fins lucrativos.

Nos anos 1990, alguns incentivos importantes foram concedidos pela União Federal como, por exemplo, a Lei nº. 8.313, de 23 de dezembro de 1991, Lei Rouanet, que facultou às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural (art. 18).

A Lei nº. 9.940, de 14 de março de 1997, estabeleceu diversos incentivos fiscais à instalação de montadoras e fabricantes de veículos automotores, nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país, como, por exemplo: isenções e reduções do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados incidentes na aquisição de bens aplicados em suas atividades; isenção do adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante (AFRMM); isenção do IOF nas operações de câmbio realizadas para pagamento dos bens importados; isenção do imposto sobre a renda e adicionais, calculados com base no lucro da exploração do empreendimento; bem como crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados e ressarcimento das contribuições sociais sobre o faturamento.

A partir do ano 2000, tem-se o recente Decreto nº. 6.890, de 29 de junho de 2009, que, a fim de estimular o consumo e aquecer o mercado interno, minimizando os efeitos de uma crise financeira internacional (a maior desde a quebra da Bolsa de Nova York em 1929), veiculou a redução das alíquotas do IPI incidente sobre automóveis, eletrodomésticos, materiais de construção e equipamentos industriais.

Cada um desses “programas” poderia ser objeto de estudo específico e vários outros poderiam ser mencionados no âmbito dos estados e municípios, conforme a competência legislativa e as políticas públicas de cada um deles.

Entretanto, o que se pretende demonstrar é que os incentivos fiscais sempre fizeram parte das “políticas públicas” no cenário brasileiro, mas a indução tributária nem sempre surtiu os efeitos esperados<sup>14</sup>. Veja-se, por exemplo, que diversos foram os incentivos voltados para o desenvolvimento econômico das regiões Norte e Nordeste, em momentos diferentes, e nem por isso foram atingidos resultados significativos. Isso porque, muitas vezes, o emprego dos incentivos fiscais ocorre de forma isolada e indiscriminada, sem integrar uma verdadeira “política pública” com um programa de ações coordenadas e diretrizes bem marcadas.

Em um exemplo hipotético poderíamos pensar numa empresa beta que, dedicada primordialmente à exportação, procuraria se instalar em um município próximo à zona portuária, mas, em razão de diversos incentivos fiscais, instala-se em localidade distante. A concessão criteriosa de tais incentivos permitiria, de um lado, uma diminuição de custos operacionais para a empresa e a maximização dos lucros (fim último da economia capitalista) e, de outro, o desenvolvimento da municipalidade incentivadora, por meio da criação de postos de trabalho, de um mercado consumidor local, atração de empresas periféricas e etc.

Neste simples exemplo, é fácil perceber que os incentivos fiscais podem ser um importante instrumento para implantação de políticas públicas. Por intermédio de isenções, créditos fiscais, entre outros, o Poder Público vê a possibilidade de induzir os investimentos privados na consecução de determinado fim socialmente relevante.

É oportuno lembrar a advertência de Alfredo Augusto Becker<sup>15</sup>, segundo a qual o Direito Tributário não tem objetivo próprio, sendo apenas instrumental, e a sua razão de existir é servir como instrumento de uma determinada política, a qual, por sua vez, tem seus próprios objetivos econômico-sociais. Por isso, a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la, conforme os interesses de quem a manipula.

Assim, os incentivos fiscais não podem servir como instrumento de um interesse político qualquer, mas apenas daqueles programas que estiverem formalmente e materialmente adequados aos princípios constitucionais.

A renúncia fiscal não pode servir como privilégio de determinados contribuintes ou grupos. A desigualdade da tributação exigirá sempre uma justificativa especial, *in casu* a atuação do contribuinte em conformidade ou desconformidade com os fins de determinada política pública. Como já enunciado, nos casos de desoneração fiscal, os efeitos da norma tributária indutora não

---

<sup>14</sup> Por todos, leia-se: Incentivos perdulários, Estado de São Paulo, 24/10/2011, <http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,incentivos-perdularios-,789635,0.htm>, Data de acesso: 15/10/2012; PAES, Nelson Leitão; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Desenvolvimento regional e federalismo fiscal no Brasil: em busca da igualdade na distribuição de receitas. *Economia Aplicada*, Ribeirão Preto, v. 12, n.º. 4, out./dez., 2008.

<sup>15</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 596

estão restritos àquele contribuinte ou àquele grupo de contribuintes, mas, sim, a todos os contribuintes. A aferição da igualdade, portanto, não se encerra na fruição igualitária do incentivo dentro do grupo de contribuintes favorecidos, pois, diante das prestações sociais crescentes, toda renúncia fiscal terá impactos relevantes para a coletividade, seja na redução quantitativa ou qualitativa dos serviços públicos, seja na redistribuição da carga tributária.

Por isso, o ordenamento jurídico brasileiro carrega vários dispositivos, a fim de evitar distinções fiscais injustificadas, sobretudo em matéria orçamentária. Primeiramente, o art. 70, da CRFB/1988, prevê que o Congresso Nacional, mediante controle externo, notadamente com o auxílio do Tribunal de Contas da União, fiscalizará a aplicação das subvenções e a renúncia de receitas. O art. 165, § 6º, da CRFB/1988, por sua vez, estabelece que o projeto de lei orçamentária seja *“acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”*. Já o art. 14 da Lei Complementar nº. 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, determina que 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 pelo menos uma das seguintes condições: a demonstração de que *“a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária”* e *“de que não afetará as metas de resultados fiscais”* previstas nas diretrizes orçamentárias; ou estar acompanhada de medidas de compensação, *“por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”*.

Com essas medidas, fica nítida a preocupação do legislador tanto em equilibrar as finanças públicas, equalizando despesas e receitas, quanto em prestigiar a igualdade tributária, evitando que alguns contribuintes sejam obrigados a suportar gravame maior em decorrência de uma vantagem fiscal injustamente concedida a outros.

Note-se, ainda, que o texto constitucional estabelece uma política orçamentária planejada. Deve o Poder Executivo instituir um plano plurianual, de forma regionalizada, com as *“diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”* (art. 165, § 1º) e, ainda, lei de diretrizes orçamentárias contemplando *“as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente”*, orientando *“a elaboração da lei orçamentária anual”*, dispondo sobre as *“alterações na legislação tributária”* e estabelecendo *“a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”* (art. 165, § 2º).

Assim, o emprego dos incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas não somente está autorizado pelo ordenamento constitucional brasileiro, como também é incentivado<sup>16</sup>. E, retomando o conceito ora utilizado de “políticas públicas”, as medidas extrafiscais não devem ser concedidas de forma indiscriminada, mas sim compor um programa de ações e atender suas diretrizes (resultados a alcançar, ordem de prioridades, tempo de duração, disponibilidade de recursos etc.).

No caso específico do Brasil, contudo, um grande obstáculo ao emprego da extrafiscalidade (onde se incluem os incentivos fiscais) é a repartição constitucional da competência tributária entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Embora esta descentralização pudesse, ao menos em tese, facilitar a implantação de políticas públicas "sob medida" para cada uma das regiões de um país com dimensões continentais, o que se percebe, infelizmente, é o exercício do poder político de forma isolada e concorrente, desafiando a conduta amistosa dos entes federados.

O maior exemplo disso é a “guerra fiscal” travada no âmbito dos Estados e Municípios, em que inúmeros incentivos fiscais são concedidos com a finalidade exclusiva de atrair investimentos da iniciativa privada. Muitas vezes, sem considerar sequer a qualidade do investimento. Por isso, manter o equilíbrio entre os entes é preocupação constante da federação<sup>17</sup>, o que pode ser verificado na adoção de algumas medidas como a Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, que estabelece os critérios para instituição e cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, e a Lei Complementar nº. 87/96, que procede da mesma forma com o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

---

<sup>16</sup> É bem verdade que a intervenção do Estado na ordem econômica por meio da extrafiscalidade não é pacífica quer perante os economistas, quer perante os juristas. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, menciona que a utilização de incentivos fiscais era vista como uma poderosa ferramenta para o crescimento econômico no período de fastígio do Estado intervencionista nas décadas de 1950 a 1970. Entretanto, com a crise fiscal do Estado de Bem-Estar Social, esta concepção é revista. Segundo o autor, diversos estudos concluem que os incentivos fiscais eram concedidos de forma indiscriminada e inidônea, tornando-se privilégios odiosos. A ineficácia dos incentivos fiscais apresentava-se, em última análise, como um verdadeiro gasto público, não colaborando seja com o crescimento econômico, seja com o fortalecimento dos direitos humanos (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. v. II, Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 353).

<sup>17</sup> Em Abril de 2012, o Ministro Gilmar Mendes apresentou ao Pleno do Supremo Tribunal Federal a Proposta de Súmula Vinculante 69, com o seguinte texto: “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional”. Vale dizer que a proposta foi justificada com base nos seguintes precedentes: ADI 2345/SC, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 5.8.2011; ADI 2906/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 29.6.2011; ADI 3794/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJ, 1º.8.2011; ADI 1247/PA, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 17.8.2011; ADI 1247/PA, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJ 17.8.2011; ADI 2548/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 15.6.2007; ADI 1308/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 4.6.2004; ADI 3312/MT, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 9.3.2007; ADI 1179/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 19.12.2002.

Esta preocupação com a unidade da federação, evitando-se a guerra fiscal, serve de reforço para o que se propõe no presente trabalho: os incentivos fiscais devem ter como pressuposto uma autêntica política pública, com coordenação de ações, objetivos constitucionalmente relevantes e previamente determinados. A utilização indiscriminada de incentivos fiscais é maléfica tanto para os entes federados, quanto para os contribuintes.

Em outras palavras, retomando o exemplo hipotético que inaugurou o presente tópico, os incentivos fiscais concedidos à empresa  $\beta$  para instalação em região interiorana não passarão de um privilégio odioso àquele contribuinte, com o único fim de aumentar sua margem de lucro, caso não haja nenhuma contraprestação à coletividade que foi sobrecarregada por aquela renúncia fiscal. É necessário averiguar a efetiva existência de algum elemento que justifique a diferença tributária para com os demais contribuintes como, por exemplo, a criação de postos de trabalho, a pavimentação de estradas ou o desenvolvimento econômico do entorno.

## 5 – Conclusões

Como visto, os incentivos fiscais têm indiscutível potencial como instrumento de políticas públicas, conformando a atuação da iniciativa privada com os interesses públicos.

Contudo, a eficácia dos incentivos fiscais depende de um controle<sup>18</sup> tanto na sua concessão pelo poder público, quanto na sua fruição pelo particular. Muitas experiências com incentivos fiscais não dão certo pelo simples emprego indiscriminado desse instrumento. São diversos os exemplos práticos nesse sentido.

Embora a ideia de economizar tributos com incentivos fiscais seja tentadora sob a perspectiva particular, faz-se necessário um maior esforço cooperativo dos próprios contribuintes. Até porque, o mesmo contribuinte que agora está na posição de incentivado, cedo ou tarde ocupará a posição do sobrecarregado.

Pela perspectiva estatal, a falta de calibre nos incentivos fiscais traz significativa redução de receitas, perda de credibilidade, aumento do aparato burocrático e guerra fiscal entres os próprios entes políticos. Mais do que isso, as soluções criadas para contornar a iniquidade de alguns incentivos trazem, muitas das vezes, consequências igualmente perversas.

Por certo, não compete às ciências jurídicas analisar os efeitos práticos dos incentivos fiscais, mas é seu dever fornecer instrumentos para conformá-los ao texto constitucional caso necessário.

---

<sup>18</sup> Sem prejuízo do controle jurisdicional, os incentivos fiscais também deveriam se submeter ao controle popular. A participação social no planejamento e na fiscalização de políticas públicas, onde se incluiriam os incentivos fiscais, intermediada pelas instituições públicas e por organizações da sociedade civil, garantiria que tais “políticas” correspondessem as suas reais expectativas. Parece bastante razoável estimular que a população participe da decisão de como repartir a carga tributária incidente sobre ela mesma. Em última análise, eleger quais situações permitem o tratamento tributário desigual.

Em síntese, com a justa concessão e fruição de incentivos fiscais, haverá uma distribuição mais igual da carga tributária, o que beneficiará toda a sociedade e não apenas um ou outro contribuinte.

## REFERÊNCIAS

APPY, Bernardo. "Carga tributária é alta, mas benefícios sociais também". Revista Época, Editora Globo, 10/07/2009, atualizado em 13/07/2009, <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EMI81934-15223,00.html>> Data de acesso: 15/10/2012.

ARAÚJO, J. B. "Um modelo exaurido: a experiência da SUDENE". *Teoria e Evidência Econômica*, v. 12, n. 23, nov. 2004.

BAHRO, Horst; ZEPP, Jürgen. "Mudança e política de desenvolvimento regional no Brasil desde o ano 1964". *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado Federal, nº. 99, jul./set., 1988, p. 285-310.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª ed. atual. por Flavio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BARBOSA, Hermano Antonio do Cabo Notaroberto. "Regulação econômica e tributação: o papel dos incentivos fiscais". In: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. (ORG.) *Direito tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008, p. 237-298.

BARCELLOS, Ana Paula de. "Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático". In: SOUZA NETO, Claudio Pereira de; e SARMENTO, Daniel. *A Constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007, p. 599-635.

BARROSO, Luis Roberto. *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. "Extrafiscalidade: desenvolvimento econômico e justiça social", *Revista de Direito Público*, v. 18, n. 73, jan./mar., 1985, p. 333-337.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. "Incentivos fiscais (SUDENE). Isenção fiscal condicionada: irrevogabilidade e inalterabilidade em detrimento do contribuinte. Direito adquirido e expectativa de direito. Direito intertemporal. Competência da autoridade administrativa." *Direito tributário aplicado: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *A Constituição aberta e os direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

- CATÃO, Marcos Andre Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- CAVALCANTI, Francisco. “Considerações sobre incentivos fiscais e globalização.” In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, Andre; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2006.
- COSTA, Rafael Santiago. “Tributação extrafiscal: necessidade de análise dos objetivos e resultados efetivos”. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 7, nº. 37, jan./fev., 2009, p. 193-210.
- ELALI, André. “Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais.” In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, Andre; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2006.
- ELALI, André; ZARANZA, Evandro. “Indução econômica por meio da tributação: incentivos fiscais nas microrregiões – aspectos pontuais da Lei 11.196/2005”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº. 72, pp. 7-23, nov./dez., 2006.
- FLORENZANO, Modesto. “Sobre as Origens e o Desenvolvimento do Estado Moderno no Ocidente”. *Lua nova: Revista de Cultura e Ciência Política*. São Paulo, 71:11-39, 2007.
- FURTADO, Celso. *Brasil: a construção interrompida*. São Paulo: Paz e Terra, 1992.
- \_\_\_\_\_. *Formação econômica do Brasil*. 14ª ed. São Paulo: Cia. Editora Nacional, 1976.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- \_\_\_\_\_. “Desenvolvimento regional, conceitos: à procura de uma literatura nacional do desenvolvimento regional”. *Revista de Direito Renovar*, Rio de Janeiro: Renovar, nº. 41, mai./ago., 2008, p. 1-31.
- MARTINS, Gustavo do Amaral. “Mercado e tributação: os tributos, suas relações com a ordem econômica e a necessidade de considerá-la na interpretação e aplicação do sistema tributário”. In: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. (ORG.) *Direito tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008.
- MELLO, Gustavo Miguez de. “Política fiscal: finalidades da tributação”, *Revista Forense*, ano 75, v. 267, jul./set., 1979, p. 31-42.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.



- PACHECO, Angela M. da Motta. “Denúncia espontânea e isenções – duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 57, junho, 2000, p. 7-18.
- PAES, Nelson Leitão; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Desenvolvimento regional e federalismo fiscal no Brasil: em busca da igualdade na distribuição de receitas. *Economia Aplicada*, Ribeirão Preto, v. 12, nº. 4, out./dez., 2008.
- PIRES, Adilson Rodrigues. “Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil.” In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, Andre; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2006.
- POLIZELLI, Victor Borges. “Progressividade: distribuição de renda e indução”, *Direito Tributário Atual*, v. 21, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2007, p. 361-362.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008.
- RICUPERO, Rubens. “Os Estados Unidos e o comércio mundial: protecionistas ou campeões do livre-comércio?”. *Estudos avançados*, São Paulo, v. 16, n. 46, set./dez., 2002.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributação Ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. Curitiba: Juruá, 2006.
- SOUSA, Rubens Gomes de. “As isenções condicionadas e a Zona Franca de Manaus.” *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 3, 1970.
- TIPKE, Klaus. “Princípio da igualdade e a ideia de sistema no direito tributário”. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito tributário*. trad. Luiz Dória Furquim. 18ª ed alemã. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, v. I.
- TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- \_\_\_\_\_. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, Andre; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2006.
- \_\_\_\_\_. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Texto para discussão n.º. 500. Rio de Janeiro: IPEA, 1997.

VASQUES, Sergio. “Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo”. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 3, n.º. 17, set./out. 2005, p. 49-98.

VASQUES, Sergio. *Os impostos do pecado*. Coimbra: Almedina, 1999.