

CENTRO UNIVERSITÁRIO AUTÔNOMO DO BRASIL - UNIBRASIL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - DOUTORADO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO DIREITOS FUNDAMENTAIS E DEMOCRACIA

Clayton Gomes de Medeiros

**FOMENTO FISCAL: DIRETRIZES DE CONTROLE COMO REQUISITO PARA A
EFETIVAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

Curitiba

2023

Clayton Gomes de Medeiros

**FOMENTO FISCAL: DIRETRIZES DE CONTROLE COMO REQUISITO PARA A
EFETIVAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Doutorado em Direitos Fundamentais e Democracia, linha de pesquisa Constituição e Condições Materiais da Democracia do Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil, apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientadora: Prof.^a Dra. Adriana da Costa Ricardo Schier

Coorientadora: Prof.^a Dra. Caroline Müller Bitencourt

Curitiba

2023

Catálogo da Publicação

M488f

Medeiros, Clayton Gomes de.

Fomento fiscal: diretrizes de controle como requisito para a efetivação do desenvolvimento sustentável e dos direitos fundamentais / Clayton Gomes de Medeiros. - Curitiba: UniBrasil, 2023.

309p.; 29cm.

Orientadora: Adriana da Costa Ricardo Schier.

Coorientadora: Caroline Müller Bitencourt.

1. Direito – Tese. 2. Direitos Fundamentais. 3. Administração Pública. 4. Fomento Fiscal. 5. Diretrizes de Controle Pública. I. Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil. Doutorado em Direitos Fundamentais e Democracia. II. Título.

Tese (doutorado) – Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil.

Programa de Pós-graduação em Direito. Doutorado em Direitos Fundamentais e Democracia, 2023.

Inclui bibliografia.

CDD 340

TERMO DE APROVAÇÃO

CLAYTON GOMES DE MEDEIROS

FOMENTO FISCAL: DIRETRIZES DE CONTROLE COMO REQUISITO PARA A EFETIVAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Tese aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor no Curso de Pós-Graduação em Direitos Fundamentais e Democracia, do Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil, pela seguinte banca examinadora:

Componentes:

Orientadora Prof.^a Dra. Adriana da Costa Ricardo Schier

Coorientadora Prof.^a Dra. Caroline Müller Bitencourt

Examinadora externa da UNISC Prof.^a Dra. Denise Bittencourt Friedrich

Examinadora externa da UNIFOR Prof.^a Dra. Natércia Sampaio Siqueira

Examinador interno do UniBrasil Prof.^o Dr. Paulo Ricardo Schier

Examinador interno do UniBrasil Prof.^o Dr. Octavio Campos Fischer

Curitiba, 29 de março de 2023.

DEDICATÓRIA

Ao meu porto seguro, grande amor da minha vida: Cleide Maria Gomes de Carvalho, minha mãe-amiga, mulher guerreira, exemplo de vida, sinônimo de amor, carinho e honestidade. Se alguma verdadeira qualidade eu tiver, devo a ela. Se outra vida houver, sem dúvida, não teria honra maior nos encontrarmos em outra história. Sem ela eu nada seria.

Às minhas irmãs Paula Gomes Spinelli e Patricia Gomes de Medeiros pelo amor, encorajamento, amizade e por me darem meus novos amores Gabriel Gomes de Oliveira, Leonardo Gomes Spinelli e Rafaella Gomes Spinelli, sem esses abraços, sorrisos e palavras amorosas a vida não teria a graça e o brilho que tem.

Aos meus amigos pelo carinho, dedicação e compreensão em nossas caminhadas conjuntas, apoio em minhas escolhas, pela força em todos os momentos de minha jornada.

À minha família que longe ou perto me apoia com carinho, amor e compreensão.

A todos os meus mestres que me despertam inquietações, me inspiram e me conduzem em meus passos acadêmicos e pela vida.

Aos meus alunos que me estimulam e me ensinam. Que eu possa ser melhor e mais consciente na concretização de minha opção de utilidade na vida.

AGRADECIMENTOS

Tudo em minha vida era um pouco improvável, ser e estar, era improvável. O menino que nasceu na periferia de São Paulo, filho de uma menina sertaneja de Serra Talhada-PE, que sempre dizia: “filho, estude”, mesmo sem ter, ela, uma dimensão exata do que era estudar. O que ela sabia era que tínhamos que lutar continuamente, e ela lutava firmemente em suas orações e vibrações pedindo a intervenção das divindades e energias do universo para me protegerem e abrirem meus caminhos. Isso era tudo o que estava ao seu alcance, e não era pouco!

Aquelas vibrações e energias sempre reiteradas pela menina sertaneja buscaram tudo o que havia de melhor e foram ressoar na vida de alguém que nunca me faltou nesses anos de pesquisa e de amizade. Encontrei uma gigante que, mesmo sabendo das minhas fraquezas e deficiências na formação humilde e cheia de falhas, me olha e fala com ternura enérgica: “você pode”. Teve e tem uma fé gigantesca em mim, não deveria. Só posso agradecer ilimitadamente à professora Adriana da Costa Ricardo Schier pela devoção e exemplo em tudo que faz, por todo o apoio durante toda a pesquisa, pela confiança, pelo precioso tempo dispendido, pelas horas e horas de conversas e debates sobre o trabalho, por toda a bibliografia cedida, pelo brilhantismo e leveza no trato, pelo sorriso e verdadeira amizade que aí reconheço, pelo aceite em me guiar na orientação da tese, mesmo após ter me orientado no mestrado e ter percebido todas as minhas fragilidades enquanto ser humano e enquanto pesquisador. Como disse durante o mestrado e agora repito: em muitos momentos não segurou minha mão, me carregou no colo. Por me proporcionar uma linda família em Curitiba. Muito, muito obrigado.

Agradeço infinitamente à professora Caroline Müller Bitencourt, por aceitar a coorientação da presente pesquisa, por todo o tempo e carinho ao ler meus escritos e sempre realizar aportes necessários, por cada diálogo e aprendizado de vida e acadêmico, por ter sido fundamental na construção desse trabalho. Por me proporcionar uma linda família em Santa Cruz do Sul. Muito, muito obrigado.

Agradeço aos Professores Paulo Ricardo Schier, Octavio Campos Fischer e Natércia Sampaio Siqueira pela leitura, carinho, atenção e inestimáveis contribuições

feitas durante a banca de qualificação, nas oportunidades de aprendizado dentro e fora da sala de aula. Muito obrigado.

Agradeço aos professores e professoras Adriana da Costa Ricardo Schier, Paulo Ricardo Schier, Caroline Müller Bitencourt, Juarez Freitas, Marco Antônio Lima Berberi, Allana Campos Marques Schrappe, Rosalice Fidalgo Pinheiro, Octavio Campos Fischer, Marina Michel de Macedo Martynychen, Estefânia Maria de Queiroz Barboza, Vanice Regina Lírio do Valle, Denise Bittencourt Friedrich, Janriê Rodrigues Reck, Rita de Cassia Correa de Vasconcelos, Marcos Augusto Maliska, Eduardo Biacchi Gomes, Clèmerson Merlin Clève, William Soares Pugliese, Ana Claudia Santano, meus mestres que me conduziram em minhas atividades acadêmicas e de pesquisa durante o Doutorado em Direitos Fundamentais e Democracia do Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil, que me oportunizaram verdadeiros aprendizados e encorajaram a trilhar o caminho da ciência, mesmo quando os dias não eram tão propícios. Permitiram-me conhecer novas leituras e debates, dialogaram com minhas inquietudes, contribuíram abundantemente na produção desse trabalho e na minha formação acadêmica e pessoal, tenho nesses grandes mestres um modelo, uma referência a seguir. Obrigado.

Agradeço à solícita e eficiente colaboradora e amiga do Programa de Pós-graduação em Direito do UniBrasil Rafaela Matos pelo trato irretocável durante o período em que estive à frente da secretaria, apoio em meus infindáveis pedidos de ajuda, pela sempre cordial e amistosa atenção. Obrigado.

Agradeço a todos os meus companheiros da inquieta e árdua jornada doutoral, há momentos em que notamos que dividir a trajetória com aqueles que verdadeiramente acreditam na pesquisa, na ciência e na educação é sincero balsamo. Especiais agradecimentos aos amigos Bárbara Dayana Brasil, Flávia Balduino Brazzale, Mariane Yuri Shiohara Lübke, Francieli Korquievicz Morbini, Luiz Carlos Gueseler Junior, Luiz Henrique Santos Da Cruz, Sandra Mara de Oliveira Dias, Kennedy Josué Greca de Mattos, Edgard Fernando Barbosa, Fabrício Gonçalves Zipperer, Paulo Cesar de Lara, Maria Cristina Cruz Lima, Alessandra da Silva Fonseca, Andrei Meneses Lorenzetto, Fernanda Velo Lopes, Giovana Lonque de Assis, Julie Katlyn Antunes Schramm, Regina Teresa Pinheiro da Silva, Rafael Langer

Santos, Jose Roberto Della Tonia Trautwein, Juliane Andréa de Mendes Hey Melo, Carolina Ferreira Olsen de Oliveira, Giorgio Jacques Breda, Amilcar Cordeiro Teixeira Filho, Andréa Arruda Vaz, Sérgio Rodrigo de Pádua, Rogério Carlos Born, Ana Paula Viana Barmann, Nathan de Freitas Fernandes, Jorge Rafael Matos, Heroldes Bahr Neto, Joyce Finato Pires, Gabriela Ganho, Lucas Mano e a todos os colegas que estiveram conosco dentro ou fora das instalações do UniBrasil nesses últimos quatro anos. Obrigado.

Agradeço aos meus amigos que não largaram a minha mão durante esse árduo período que foram os últimos quatro anos, não apenas pelo caminho trilhado durante o doutorado, mas pelo desgoverno que vivemos, pela pandemia de Covid-19, pelas dores e incertezas que passamos juntos, agradeço aos sorrisos, cheiros e abraços de conforto de Scheila Barbosa, Sérgio Ioshi, Alessandra Back, Ricardo Teixeira dos Santos, Mariangela Albuquerque, Elisa Matos, Aline Wine, Cristiane Back, Cristiano Queiroz, Claudia Beck, Aline Lessa, Cintia Nalini, Danilo Mergulhão, Kaled Sulaiman Khidir, Enio Holanda França, Luciana Faustino, Dayana de Moraes, Isabela Garcia, Tarso Cabral Violin, Camila Rafanhim, Maria do Socorro, Maria Mariana, Camila Gomes, Manuela Gomes, Leonardo Gomes, Marcos Alexandre, Marco Aurélio, Geisla, Laura, Giovanne, Claudia Carvalho, Guilherme Alves, Erica Kazumi, Eliane Peçanha, Marília Remes, Ricardo Alexandre Pereira, Ana Maria Carvalh, e os amigos que aqui não nomeiei mas reconheço na vida, que me acolhem. Juntos somos mais felizes. Obrigado.

Agradeço aos amigos do Instituto Educacional Santo Antônio pelo apoio durante a jornada do doutorado, especialmente Daniela, Sandro, Juliana, Patrícia, Mateus e Rafael.

Aos meus demais companheiros de jornada do UniBrasil/PR, Instituto Federal do Paraná Colombo/PR, Universidade Santa Cruz do Sul/SC, Instituto Paranaense de Direito Administrativo, Instituto Brasileiro de Direito Administrativo. Obrigado.

Agradeço o trabalho dedicado e atento da Elizandra Pedroso de Moraes que se desdobrou para me apoiar na revisão do trabalho em prazo ínfimo. Obrigado.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES), Programa de Suporte à Pós-Graduação de Instituições de Ensino Particulares (PROSUP).

Não poderia ser injusto e não agradecer por todas as adversidades, complicações, dores e lágrimas (e não foram poucas) que me foram apresentadas durante a jornada do doutorado, estas me fizeram mais forte, agradeço a quem me proporcionou tudo isso, aprendi a como não ser.

Sem a contribuição das pessoas aqui mencionadas, e muitas outras não citadas, esse trabalho não seria possível.

*Minha esperança é necessária, mas não é suficiente.
Ela, só, não ganha a luta, mas sem ela a luta fraqueja
e titubeia.*

Paulo Freire
Pedagogia da esperança.
Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

LISTA DE SIGLAS

AFRMM	Adicional ao frete para renovação da marinha mercante
AGNU	Assembleia Geral das Nações Unidas
AIL	Análise de Impacto Legislativo
AIR	Análise de Impacto Regulatório
APEX-Brasil	Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos
ATER	Assistência Técnica e Extensão Rural
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento Pessoal de Nível Superior
CCMEQ	Constituição e Condições Materiais da Democracia
CEBAS	Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social
CGU	Controladoria Geral da União
CIG	Comitê Interministerial de Governança
CMAP	Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas
CMAS	Comitê de Avaliação de Subsídios
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPSS	Contribuição do Plano de Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DATER	Diretor do Departamento de Assistência Técnica e Extensão Rural
DOE PR	Diário Oficial do Estado do Paraná
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
EPP	Empresas de pequeno porte
FCO	Financiamento do Centro-Oeste
FEBRAFITE	Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais
FNE	Financiamento do Nordeste
FNO	Financiamento do Norte
FUNDESC	Fundo de Desenvolvimento de Santa Catarina
GPI	Indicador de Progresso Genuíno
IBEE	Índice de Bem-Estar Econômico
IBES	Índice de Bem-Estar Econômico Sustentável
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
INPI	Instituto Nacional da Propriedade Industrial
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre produto industrializado
IPTU	Imposto sobre a propriedade territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade veicular automotiva
IRPF	Imposto sobre a renda das pessoas físicas
IRPJ	Imposto sobre renda de pessoa jurídica
ISEW	<i>Index of Sustainable Economic Welfare</i>
ISS	Imposto sobre serviços
ITGP	Índice de Transparência e Governança Pública
ITR	Imposto Territorial Rural
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCTI	Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação
ME	Microempresas
MEI	Microempreendedor Individual
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ODS	Objetivos do Desenvolvimento Sustentável
ONU	Organização das Nações Unidas
PADIS	Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PNATER	Política Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural
PNDR	Política Nacional de Desenvolvimento Regional
PPA	Plano Plurianual
PROCAPE	Programa Especial de Apoio à Capitalização de Empresas

PRONAF	Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar
PRONAS/PCD	Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência
Pronater	Programa Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural
PRONON	Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica
PROUNI	Programa Universidade para todos
RECINE	Regime especial de tributação para desenvolvimento da atividade de exibição cinematográfica
REIDI	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura
RENUCLEAR	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Usinas Nucleares
REPORTO	Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária
RETAERO	Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira
RETID	Regime especial de tributação para a indústria de defesa
RFB	Receita Federal do Brasil
SAF	Safra da Agricultura Familiar
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEFA	Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
STPC	Secretaria de Transparência e Prevenção à Corrupção
SUDAN	Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
TCU	Tribunal de Contas da União
TEF	Tributação Específica do Futebol
TI	Tecnologia da Informação
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação

SUMÁRIO

RESUMO.....	8
ABSTRACT.....	10
RESUMEN	11
1. INTRODUÇÃO.....	14
2. O CUSTO DOS DIREITOS E O CUSTEIO DO ESTADO BRASILEIRO E A MANDATÓRIA VINCULAÇÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL.....	21
2.1. Cenários e premissas para a compreensão do instituto do fomento fiscal.	24
2.2. O desenvolvimento sustentável enquanto paradigma axiológico para a atuação do Poder Público.....	48
2.3. Tributos, arrecadação e desenvolvimento sustentável.....	63
2.4. A extrafiscalidade tributária: as normas tributárias indutivas enquanto mecanismo de fomento estatal.....	77
2.5. O impacto dos gastos tributários na consecução do desenvolvimento sustentável.....	87
3. FOMENTO FISCAL COMO MECANISMO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E INSTRUMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS	104
3.1. O papel das políticas públicas na Constituição de 1988	105
3.2. Classificação e modalidades de fomento público	117
3.3. O instituto do fomento fiscal como instrumento de políticas públicas.....	141
3.4. Fomento tributário e o seu poder indutivo	154
4. DIRETRIZES NORMATIVAS PARA A ATIVIDADE DE FOMENTO FISCAL E SEU CONTROLE.....	179
4.1. Diretrizes constitucionais: o limite imposto pelo núcleo constitucional de proteção dos direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável enquanto filtros e limites às práticas de fomento fiscal	182

4.2. O regime jurídico das políticas públicas enquanto diretriz aplicada à atividade de fomento fiscal.....	202
4.3. O regime jurídico administrativo enquanto diretriz como referência para o controle: o fomento fiscal se transmuta em ato administrativo.....	217
4.4. Papel da Análise de Impacto Legislativo (AIL) como diretriz para as atividades de fomento fiscal: a análise <i>ex-ante</i> e <i>ex-post</i>	238
4.5. Aplicação das diretrizes de controle do fomento fiscal: o caso Ambev no Estado do Paraná	261
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	275
REFERÊNCIAS.....	281

RESUMO

Apresenta-se como tema da tese o fomento fiscal e as diretrizes para a efetivação de seu controle à luz do desenvolvimento sustentável e dos direitos fundamentais. O assunto limita-se, temporalmente, no cenário democrático brasileiro após a promulgação da Constituição de 1988 e, espacialmente, no debate sobre o fomento no Brasil. O recorte da temática será relativo às possibilidades do controle do fomento fiscal. Busca-se responder ao seguinte problema de pesquisa: quais diretrizes normativas e interpretativas podem ser propostas no sentido de propiciar o controle da atividade de fomento fiscal seguindo os critérios do desenvolvimento sustentável e dos direitos fundamentais? A fim de responder à questão, a hipótese apresentada é de que a diretriz a ser observada deve ser a conformidade constitucional em razão da atividade fomentada, de modo a avaliar se o estímulo praticado não se contrapõe às demais normas previstas em sede constitucional, ao regime jurídico das políticas públicas, ao regime jurídico administrativo e à Análise de Impacto Legislativo (AIL), que devem se valer dos parâmetros ético, social, econômico, administrativo e ambiental da medida indutiva. O fomento público de natureza tributária, denominado fomento fiscal, embora seja mecanismo importante de indução de práticas desejadas pelo Estado, pode ocasionar distorções no custo dos direitos e no orçamento público quando sua prática estiver desacompanhada da lógica que deveria permear sua utilização. Não obstante o fomento seja uma ferramenta extremamente útil no Estado Democrático de Direito, pois permite que o governo estimule os particulares a atuarem conforme os desígnios da Administração Pública mediante normas tributárias indutivas, muitas vezes a utilização do fomento fiscal termina por não atingir nenhum benefício social ou interesse efetivamente coletivo, transmutando-se em mera transferência de recursos públicos para os beneficiados. Por tal razão, compreender as possibilidades de controle do fomento fiscal à luz dos compromissos assumidos com o desenvolvimento sustentável e os direitos fundamentais é a intenção da presente tese. Os objetivos específicos buscam responder em seu desenvolvimento o problema proposto e se apresentam em três capítulos. O primeiro analisa o custo dos direitos e o custeio do Estado brasileiro a partir de sua vinculação ao desenvolvimento sustentável e à teoria dos direitos fundamentais. O segundo objetivo específico, desenvolvido no capítulo dois, pretende demonstrar que o fomento fiscal é um instrumento das políticas públicas e um importante mecanismo do desenvolvimento sustentável. No terceiro e último capítulo, são propostas diretrizes interpretativas e normativas para o controle do fomento fiscal no Brasil. O método de abordagem utilizado foi o dialético, de cunho analítico-dogmático. A partir da investigação conclui-se que as diretrizes normativas e interpretativas para o controle do fomento fiscal são a conformidade do mecanismo utilizado com os anseios constitucionais, com o regime jurídico das políticas públicas, com o regime jurídico administrativo e com a Análise de Impacto Legislativo, pois, cada uma delas, contribui para garantir que o fomento fiscal esteja de acordo com os preceitos da Constituição e com as normas jurídicas que regulam as políticas públicas e a Administração Pública na efetiva promoção dos direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável.

Palavras-chave: Políticas públicas. Fomento fiscal. Diretrizes de controle. Direitos fundamentais. Desenvolvimento sustentável.

**FOMENTO FISCAL: DIRETRIZES DE CONTROLE COMO REQUISITO PARA A
EFETIVAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

ABSTRACT

The thesis topic is presented as fiscal promotion and guidelines for its effective control considering sustainable development and fundamental rights. The subject is limited temporally to the Brazilian democratic scenario after the promulgation of the Constitution of 1988 and spatially to the debate on promotion in Brazil. The focus of the theme will be on the possibilities of controlling fiscal promotion. The research question to be addressed is: What normative and interpretive guidelines can be proposed to facilitate the control of fiscal promotion activity following the criteria of sustainable development and fundamental rights? In order to answer the question, the hypothesis presented is that the guideline to be observed should be constitutional compliance in relation to the promoted activity, in order to assess whether the stimulus practiced does not contradict the other norms provided for in the constitutional sphere, the legal regime of public policies, the administrative legal regime and the Legislative Impact Analysis (AIL), which should use ethical, social, economic, administrative and environmental parameters of the inductive measure. The public promotion of a tax nature, called fiscal promotion, although an important mechanism for inducing practices desired by the State, can cause distortions in the cost of rights and the public budget when its practice is not accompanied by the logic that should underlie its use. Nevertheless, promotion is an extremely useful tool in the Democratic State of Law, as it allows the government to encourage individuals to act in accordance with the aims of the Public Administration through inductive tax rules, often leading to the use of fiscal promotion not achieving any social benefit or effectively collective interest, becoming a mere transfer of public resources to beneficiaries. For this reason, understanding the possibilities of controlling fiscal promotion considering commitments made to sustainable development and fundamental rights is the intention of this thesis. Specific objectives aim to address the proposed problem and are presented in three chapters. The first analyzes the cost of rights and the financing of the Brazilian state based on its connection to sustainable development and the theory of fundamental rights. The second specific objective, developed in chapter two, aims to demonstrate that fiscal promotion is an instrument of public policies and an important mechanism for sustainable development. In the third and final chapter, interpretive and normative guidelines are proposed for the control of fiscal promotion in Brazil. The dialectical approach method used was analytical-dogmatic. From the investigation, it is concluded that the normative and interpretive guidelines for the control of fiscal promotion are the conformity of the mechanism used with constitutional aspirations, the legal regime of public policies, the administrative legal regime, and Legislative Impact Analysis, as each contributes to ensuring that fiscal promotion is in accordance with the precepts of the Constitution and with legal norms that regulate public policies and the Public Administration in the effective promotion of fundamental rights and sustainable development.

Keywords: Public policies. Fiscal incentives. Control guidelines. Fundamental rights. Sustainable development.

FISCAL INCENTIVES: CONTROL GUIDELINES AS A REQUIREMENT FOR THE EFFECTIVENESS OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT AND FUNDAMENTAL RIGHTS.

RESUMEN

El tema de la tesis es el fomento fiscal y las directrices para su control en el marco del desarrollo sostenible y los derechos fundamentales. El asunto se limita temporalmente al escenario democrático brasileño posterior a la promulgación de la Constitución de 1988 y espacialmente al debate sobre el fomento en Brasil. El enfoque temático se relaciona con las posibilidades de control del fomento fiscal. El objetivo de la investigación es responder a la siguiente pregunta: ¿Qué directrices normativas e interpretativas pueden proponerse para propiciar el control de la actividad de fomento fiscal siguiendo los criterios del desarrollo sostenible y los derechos fundamentales? Para responder a esta pregunta, se plantea la hipótesis de que la directriz a observar debe ser la conformidad constitucional en función de la actividad fomentada, de manera que se evalúe si el estímulo practicado no se contrapone a las demás normas previstas en la Constitución, el régimen jurídico de las políticas públicas, el régimen jurídico administrativo y el Análisis de Impacto Legislativo (AIL), que deben valerse de los parámetros éticos, sociales, económicos, administrativos y ambientales de la medida inductiva. El fomento público de naturaleza tributaria, denominado fomento fiscal, aunque es un mecanismo importante de inducción de prácticas deseadas por el Estado, puede ocasionar distorsiones en el costo de los derechos y en el presupuesto público cuando su práctica no está acompañada de la lógica que debería permear su utilización. No obstante, el fomento es una herramienta extremadamente útil en el Estado Democrático de Derecho, pues permite que el gobierno estimule a los particulares a actuar conforme a los designios de la Administración Pública mediante normas tributarias inductivas. Sin embargo, muchas veces, la utilización del fomento fiscal termina por no lograr ningún beneficio social o interés efectivamente colectivo, convirtiéndose en una mera transferencia de recursos públicos para los beneficiados. Por esta razón, comprender las posibilidades de control del fomento fiscal a la luz de los compromisos asumidos con el desarrollo sostenible y los derechos fundamentales es la intención de la presente tesis. Los objetivos específicos buscan responder en su desarrollo el problema propuesto y se presentan en tres capítulos. El primer capítulo analiza el costo de los derechos y el coste del Estado brasileño a partir de su vinculación al desarrollo sostenible y a la teoría de los derechos fundamentales. El segundo objetivo específico, desarrollado en el capítulo dos, pretende demostrar que el fomento fiscal es un instrumento de las políticas públicas y un importante mecanismo del desarrollo sostenible. En el tercer y último capítulo, se proponen directrices interpretativas y normativas para el control del fomento fiscal en Brasil. El método de abordaje utilizado fue el dialéctico, de corte analítico-dogmático. A partir de la investigación, se concluye que las directrices normativas e interpretativas para el control del fomento fiscal son la conformidad del mecanismo utilizado con los anhelos constitucionales, con el régimen jurídico de las políticas públicas, con el régimen jurídico administrativo y con el Análisis de Impacto Legislativo, ya que cada una de ellas contribuye a garantizar que el fomento fiscal esté de acuerdo con los preceptos de la Constitución y con las normas jurídicas que regulan las políticas públicas y la Administración Pública en la efectiva promoción de los derechos fundamentales y el desarrollo sostenible.

Palabras-clave: Políticas públicas. Fomento tributario. Directrices de control. Derechos fundamentales. Desarrollo sostenible.

***FOMENTO TRIBUTARIO: DIRECTRICES DE CONTROL COMO REQUISITO
PARA LA EFECTIVIDAD DEL DESARROLLO SOSTENIBLE Y LOS DERECHOS
FUNDAMENTALES***

1. INTRODUÇÃO

A proteção contra um ônus é uma coisa; o direito a um benefício é outra coisa.

Stephen Holmes e Cass R. Sustein.

O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos.

A importância da pesquisa no campo da teoria se coloca de extrema relevância quando analisados os mecanismos de fomento, pois observa-se que a sua finalidade está em consonância com as premissas do Estado brasileiro, em especial para com o incentivo ao desenvolvimento socioeconômico do Estado, como ampliação de postos de trabalho, aquecimento de economias locais, proteção do meio ambiente e de outros direitos fundamentais. Porém, o desvirtuado uso do fomento a partir da concessão de benefícios fiscais pode esvaziar os cofres públicos em prol de suposto desenvolvimento prometido pela iniciativa privada, inviabilizando a atuação estatal na concretização de atribuições constitucionais sob alegação de déficit financeiro decorrentes da queda na arrecadação ou renúncia fiscal, ocasionadas por tais concessões.

A tese em análise investiga o fomento tributário, que é estabelecido por meio da concessão de estímulos fiscais. Uma das funções possíveis dos tributos é a extrafiscal, que se caracteriza pela capacidade intrínseca de indução pelo Estado como forma de intervenção na sociedade e na economia.

Ocorre que as práticas indutivas através do fomento fiscal, enquanto potenciais mecanismo interventivos, são úteis ao desenvolvimento de políticas públicas e devem seguir parâmetros republicanos para serem coerentes com a sociedade que os financia. No entanto, verificam-se diversas situações em que a prática do fomento fiscal não está devidamente orientada pelas normas contidas no ordenamento jurídico brasileiro.

Para fazer frente ao custo estatal, os tributos figuram como a principal fonte de receita do Estado Social e de livre mercado, que é compreendido como o modelo político-econômico que reserva aos particulares, em regra, o exercício da atividade econômica e que não monopoliza o desenvolvimento de tal atividade, mas sem se olvidar, porém, da promoção de direitos sociais. Com esses recursos, advindos predominantemente da tributação, se dá a manutenção e financiamento das atribuições estatais.

O Estado pode utilizar a função extrafiscal dos tributos para regular, equilibrar, incentivar e desestimular práticas privadas. Geralmente, a aplicabilidade dessa função é vista quando o Poder Público propõe isenção de tributos, incentivos econômicos, redução de alíquotas, etc.

A relevância do presente debate coloca-se exatamente na restrição econômico-financeira do Estado ao valer-se de práticas que afetam diretamente a sua capacidade de suportar os custos associados à prestação de serviços públicos, à garantia dos direitos fundamentais e à promoção do desenvolvimento sustentável.

Ao adotar práticas que limitam a capacidade financeira do Estado, como a adoção de políticas fiscais restritivas, a concessão de incentivos fiscais excessivos a empresas, ou a não arrecadação adequada de tributos, o Poder Público pode não manter ou deixar de arrecadar os recursos necessários para financiar suas atividades e garantir o cumprimento de seus deveres constitucionais. Isso pode levar ao distanciamento ou à não concretização de direitos fundamentais, além de impactar negativamente o desenvolvimento sustentável.

Um olhar crítico quanto à prática do fomento fiscal, com o objetivo de qualificar sua utilização, é crucial para garantir que o Estado tenha recursos suficientes para cumprir suas obrigações constitucionais, bem como para promover um equilíbrio adequado entre a responsabilidade fiscal e a promoção do bem-estar social e da sustentabilidade.

O tema das diretrizes de controle do fomento fiscal é de suma importância porque está diretamente relacionado à forma como o Estado utiliza seus recursos para promover o desenvolvimento econômico e social do país. No entanto, é fundamental que essas políticas de fomento fiscal sejam implementadas de forma responsável e eficiente, levando em consideração o impacto sobre as finanças públicas e sobre a concretização de direitos fundamentais.

A Constituição Federal de 1988 estabelece normas e princípios que orientam a atuação do Estado na promoção do desenvolvimento econômico e social, como a busca pela redução das desigualdades regionais e sociais e a defesa do meio ambiente. Dessa forma, as diretrizes de controle do fomento fiscal devem estar alinhadas aos princípios constitucionais, de forma a garantir que a utilização dos recursos públicos esteja em consonância com o projeto constitucional do país.

Ademais, é importante que haja transparência e prestação de contas na implementação das políticas de fomento fiscal, para que a sociedade possa

acompanhar e avaliar o impacto dessas medidas sobre o desenvolvimento socioeconômico, bem como sobre a concretização de direitos fundamentais e do desenvolvimento sustentável.

Assim, os mecanismos de fomento merecem e vêm ganhando destaque em razão das funções atribuídas aos atuais modelos de Estado. Nos Estados em que se ressalta a concretização de suas atribuições constitucionais, diversas atuações e interesses são fomentados pelo próprio Poder Público, para que a sociedade civil desenvolva práticas por ele almejadas.

A presente investigação se limitará a tratar do instituto do fomento de natureza pública, não retratando o fomento de origem privada, que também pode estimular condutas muitas vezes de interesse público, mas que por recorte e delimitação temática não será abordado no nesse estudo, justamente por ser um estímulo de conduta cujo controle merece menor atenção por normalmente estar desvinculado de recursos públicos e por preservar o ânimo, interesse e energia que são peculiares à liberdade típica da iniciativa privada.

A liberdade de escolha, de direcionamento de energia e de recursos que é característica dos particulares não possui a equivalente correspondência quando se observam as tomadas de decisão da Administração Pública e a utilização do erário, razão pela qual o fomento público ganha destaque e deve ser estudado, desenvolvido, estruturado, aprimorado e principalmente controlado, motivo pelo qual o presente trabalho se restringe em analisar o fomento de natureza pública, mais especificamente os instrumentos que manejam normas tributárias.

Em que pese a relevância das atividades de fomento enquanto normas indutivas dos anseios estatais, os favores fiscais decorrentes de tais normas podem ser extremamente prejudiciais ao Estado, ao desenvolvimento sustentável e à concretização de direitos fundamentais. Esse é o problema que se apresenta no presente estudo.

Na atual sistemática de concessão de benesses tributárias como mecanismo de fomento estatal, afasta-se o Estado da concretização de suas atribuições constitucionais e promoção dos direitos fundamentais em favor de suposto desenvolvimento econômico. Tais prática acabam por sobrecarregar excessivamente os contribuintes com uma carga tributária elevada, sem haver correspondência entre a arrecadação efetuada e a concretização dos direitos fundamentais alicerçados no Estado Democrático.

Propõe-se discutir, ainda, a prática de fomento de natureza tributária enquanto atividade que se justifica somente se aproximar o cidadão da concretização dos direitos fundamentais, razão pela qual se faz necessário seu controle.

Logo, é imprescindível verticalizar o entendimento quanto à prática do fomento estatal.

Embora exista qualificada doutrina acerca do fomento estatal, não se observa o aprofundamento e debate interdisciplinar entre fomento, o dever de arrecadar, as consequências dessa relação no plano do direito financeiro e orçamentário e os impactos e limitações dos entes públicos daí decorrentes, principalmente no que tange à promoção dos direitos fundamentais.

Essa análise pode levar a debates e trazer à tona as implicações resultantes do incentivo fiscal nas políticas públicas de fomento e a obrigação de concretizar os direitos fundamentais.

Sendo assim, torna-se imperioso o controle e estabelecimento de critérios para a efetivação de fomento estatal baseados principalmente em benefícios fiscais, a medida em que a redução dos recursos nos cofres públicos pode impedir ou dificultar a adequada atuação do Estado.

Considerada a problemática apresentada, surgem as seguintes perguntas: quais diretrizes normativas e interpretativas podem ser propostas no sentido de propiciar o controle da atividade de fomento fiscal, à luz do desenvolvimento sustentável e direitos fundamentais? As políticas públicas de fomento fiscal podem ser conferidas sem a observância das diretrizes de controle apresentadas?

A hipótese que orienta esta investigação apresenta-se como original a partir da análise das orientações constitucionais e jurídicas existentes e aqui concatenadas. É possível propor um conjunto de diretrizes normativas e interpretativas que possam ser aplicadas no controle da atividade de fomento fiscal. Essas diretrizes deverão levar em consideração os compromissos assumidos com o desenvolvimento sustentável e com os direitos fundamentais, de forma a garantir que o fomento fiscal esteja alinhado com esses objetivos.

Ao adotar as diretrizes normativas e interpretativas enquanto balizas na prática do fomento fiscal, será possível obter uma maior clareza e assertividade nas alocações de recursos públicos, elevando qualitativamente os parâmetros para sua aplicação. Tal prática permitirá que as escolhas relativas ao fomento fiscal sejam mais fundamentadas e coerentes com os princípios constitucionais.

A complexidade dos conteúdos envolvidos nas práticas do fomento de natureza fiscal que interferem na efetivação dos direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável evidencia a importância e relevância da pesquisa. Conceitos como extrafiscalidade tributária, alocação de recursos, gasto tributário, racionalidade e controle são utilizados para estabelecer critérios que possam nortear o controle do fomento fiscal.

Assim o estudo proposto se ocupa em debater elementos que possam promover e proteger os recursos públicos em face de possíveis arbitrariedades na consecução de políticas que se valem das normas tributárias indutoras, para que eventual degeneração das práticas de fomento sejam controladas e evitadas em prol da promoção dos Direitos Fundamentais. Tal problematização relaciona-se com a linha de pesquisa Constituição e Condições Materiais da Democracia, à medida que versa exatamente sobre uma das relevantes condições materiais da concretização da democracia, que está ligada ao financiamento e controle social do Estado.

Dentre os propósitos do presente trabalho, tem-se como objetivo geral compreender as possibilidades de controle do fomento fiscal à luz dos compromissos assumidos com o desenvolvimento sustentável e os direitos fundamentais. Não como uma inovação jurídica no tipo de controle, mas sim como uma análise das formas de controle já existentes e aplicáveis ao fomento fiscal.

Os objetivos específicos buscam responder em seu desenvolvimento o problema proposto e se apresentam em três capítulos. O primeiro objetivo específico, exposto no capítulo dois do presente trabalho, pretende analisar o custo dos direitos e o custeio do Estado brasileiro a partir de sua vinculação com o desenvolvimento sustentável e com a teoria dos direitos fundamentais. O desenvolvimento sustentável é apresentado como um paradigma axiológico para a atuação do Poder Público, sendo fundamental sua relação com os tributos e arrecadação. Nesse contexto, a extrafiscalidade tributária é abordada enquanto mecanismo de fomento estatal. Além disso, o capítulo também discute o impacto dos gastos tributários na consecução do desenvolvimento sustentável, questionando se tais gastos representam um efetivo fomento tributário ou apenas um escoamento dos recursos públicos.

O capítulo três trata do segundo objetivo específico, que é demonstrar que o fomento fiscal é um instrumento das políticas públicas e um importante mecanismo do desenvolvimento sustentável. Além disso, o capítulo aborda o relevante papel das políticas públicas na Constituição de 1988 e o fomento fiscal enquanto instrumento

dessas políticas. Esse trecho do trabalho de pesquisa ainda apresenta a noção do instituto do fomento fiscal, suas modalidades e classificações, além de discutir o poder indutivo do fomento tributário, destacando sua capacidade de incentivar o cumprimento de objetivos de políticas públicas e promover o desenvolvimento sustentável.

O terceiro objetivo específico da presente pesquisa é abordado no último capítulo, e visa propor diretrizes interpretativas e normativas para o controle do fomento fiscal no Brasil. Apresenta-se a diretriz constitucional que opera como filtro às práticas de fomento fiscal, sendo o núcleo constitucional de proteção dos direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável um desses limites. Além disso, transcorre-se sobre o regime jurídico das políticas públicas e sobre o regime jurídico administrativo, já que o fomento fiscal pode se exteriorizar mediante atos administrativos. Trata-se, ainda, da Análise de Impacto Legislativo (AIL) como outra diretriz importante para o controle do fomento fiscal, tendo nas análises ex-ante e ex-post estruturas fundamentais de tal diretriz. Buscando-se materializar a aplicação das diretrizes de controle do fomento fiscal anunciadas anteriormente o capítulo traz, a título de exemplo, o caso da empresa de bebidas Ambev no Estado do Paraná.

A matéria em questão carece de estudo sistematizado a ser aqui realizado pelo método de abordagem dialético, de cunho analítico-dogmático, que cuidará, precipuamente, da tarefa de identificar o direito. Uma vez identificado é preciso entendê-lo, fixar-lhe um sentido. Assim, na abordagem dialética, parte-se das premissas analisadas e estudadas pela doutrina pátria e estrangeira, valendo-se, ainda, da técnica de pesquisa à documentação indireta, sob a forma de consulta bibliográfica de livros, artigos científicos e textos de lei, bem como do levantamento de dados realizados por instituições e organizações que atuam cientificamente com pesquisas na área de interesse do trabalho.

Nas considerações finais pretende-se responder ao problema proposto, contribuindo para a pesquisa científica através das diretrizes normativas e interpretativas para o controle do fomento fiscal e a conformidade de tal mecanismo com os anseios constitucionais, com o regime jurídico das políticas públicas, com o regime jurídico administrativo e com a Análise de Impacto Legislativo. Afinal, cada uma delas contribui para garantir que o fomento fiscal esteja de acordo com a Constituição e com as normas jurídicas que regulam as políticas públicas e a

Administração Pública para que atuem na efetiva promoção dos direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável.

2. O CUSTO DOS DIREITOS E O CUSTEIO DO ESTADO BRASILEIRO E A MANDATÓRIA VINCULAÇÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Se os direitos políticos podem ser usados para enraizar e solidificar as liberdades pessoais assentadas no poder econômico, dificilmente garantirão liberdades pessoais aos despossuídos, que não têm direito aos recursos sem os quais a liberdade pessoal não pode ser obtida nem, na prática, desfrutada.

Zygmunt Bauman

Tempos líquidos. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2007, p. 70.

Agrupamentos sociais veem no seio da sociedade uma maior utilidade de coexistirem, organizando estruturas estatais que possam conduzi-los na busca de bens comuns.

O Estado pode representar a melhor oportunidade de estrutura capaz de proteger e desenvolver grupos de pessoas ao implementar instituições, organizações, limites jurídicos aos poderes e sociedade, além de uma gama de outras benesses à coletividade.¹

O que atualmente melhor dá guarida para essa estrutura é o Estado Constitucional que, segundo Paulo Bonavides, é marcado por diversas preocupações, porém, menos definido por anseios de liberdade do que de justiça, pois a liberdade já está praticamente adquirida e positivada nos ordenamentos constitucionais, enquanto a justiça deve ser vista como o anseio e valor social superior, ainda, aquém de se atingir.² Logo, o Estado Constitucional, que sucedeu ao Estado Liberal, propugna pelos direitos de justiça, que abrangem direitos sociais e direito ao desenvolvimento.³

¹ Não se tem por objetivo aqui apresentar debates ou aprofundamentos teóricos em razão da amplitude temática. PAES MÜLLER, L. A. **O conceito moderno de sociedade civil: do jusnaturalismo à economia política.** Revista Discursos. [s. l.], v. 47, n.º 2, p. 144–166, 2017. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=foh&AN=127073302&lang=pt-br&site=ehost-live>. Acesso em: 29 jun. 2022.

² Paulo Bonavides assevera que o Estado Liberal é o da separação dos Poderes, das formas de governo e dos direitos de liberdade (direitos individuais, civis e políticos), este foi sucedido pelo Estado Constitucional. BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado.** 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 52.

³ Paulo Bonavides assevera que o Estado Liberal é o da separação dos Poderes, das formas de governo e dos direitos de liberdade (direitos individuais, civis e políticos), este foi sucedido pelo Estado Constitucional. BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado.** 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 52.

Conforme Paulo Bonavides, “o binômio justiça/liberdade torna-se, de imediato, o pedestal do Estado Constitucional dos direitos fundamentais”.⁴

O Estado pode ser visto, também, como uma forma de associação humana que busca proporcionar à sociedade meios para alcançar os desideratos do bem-estar, a pacífica convivência e a adequada ordenação das relações sociais.⁵ O seu principal objetivo é garantir a existência digna e satisfatória de seus membros, sendo que o Estado moderno se baseia na legitimidade das leis, consistindo o Direito a base do seu funcionamento e a orientação para a execução das suas funções principais. Nesse cenário, e no que importa para a presente tese, a atividade financeira desempenha um papel importante - essencial - na materialização dessas funções.⁶

Assim sendo, a atividade financeira do Estado apresenta-se como uma ferramenta usada para atender às necessidades dos indivíduos, da coletividade e as transindividuais. Tais necessidades incluem nutrição, vestimenta, moradia, educação, saúde, sistema judicial, preservação ambiental, defesa externa, direitos humanos, desenvolvimento econômico, dentre outros. A visão contemporânea do Estado é a de que ele é usado como um meio para promover o florescimento humano e o bem comum.⁷

O atual Estado de Direito, entendido por Jorge Reis Novais como Estado Social e Democrático de Direito, apresenta-se em toda a sua amplitude como um Estado de Direito material, e reconhece a “dignidade da pessoa humana, o livre desenvolvimento da personalidade e os direitos fundamentais como princípios básicos da convivência social e objetivos da limitação jurídica do Estado”.⁸ O autor delinea assim, a atual roupagem dada ao Estado.

⁴ Paulo Bonavides assevera que o Estado Liberal é o da separação dos Poderes, das formas de governo e dos direitos de liberdade (direitos individuais, civis e políticos), este foi sucedido pelo Estado Constitucional. BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 52.

⁵ ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução**. São Paulo: Almedina, 2021. *E-book*. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023, p. 39.

⁶ ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução**. São Paulo: Almedina, 2021. *E-book*. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023, p. 46.

⁷ ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução**. São Paulo: Almedina, 2021. *E-book*. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023, p. 46-47.

⁸ Jorge Reis Novais define o “Estado social e democrático de Direito - enquanto conceito que exprime a limitação e vinculação jurídica do Estado com vista à garantia dos direitos fundamentais do homem e à promoção das condições do livre e autónomo desenvolvimento da personalidade individual

Ao definir o Estado Social e Democrático de Direito como expressão da ideia de que este deve estar legalmente limitado e vinculado a fim de garantir os direitos fundamentais do homem e promover as condições para o livre e autônomo desenvolvimento da personalidade individual, Novais identifica que esse conceito deve integrar e acolher as transformações econômicas e sociais decididas democraticamente e, assim, ser um princípio fundamental que estrutura a ordem constitucional das sociedades democráticas contemporâneas.⁹

No bojo das constituições que adotam o modelo de Estado Social e Democrático de Direito, a Constituição de 1988 está alicerçada, dentre outros elementos, na democracia, na dignidade humana, na limitação de poder e na promoção das condições para o livre e autônomo desenvolvimento da personalidade, e tudo isso tendo os direitos fundamentais como orientação geral.

Para tanto, a Constituição de 1988 guia o Estado Democrático de Direito a fim de que este arcabouço estatal atinja os fins ali delineados.

Tal Estado Democrático prima pela igualdade entre as pessoas, oferecendo espaço público estatal para uma vida comum a todos, estabelecendo atribuição de poder decisório a agentes escolhidos pela sociedade e possibilitando a participação do povo nos processos de tomada de decisões.¹⁰ Vale ressaltar que um dos conteúdos materiais da democracia, nesse modelo de Estado, refere-se à necessidade de respeito aos direitos fundamentais.¹¹

Ao admitir-se que os direitos fundamentais consistem em um dos conteúdos materiais da democracia, faz-se necessária sua proteção e promoção por meio de políticas públicas que demandam recursos financeiros, porém os recursos públicos são limitados e sua escassez pode impedir que objetivos traçados pelo Estado sejam atingidos.

A missão do Estado contemporâneo deve ser compreendida como a integral realização dos direitos fundamentais, que serão efetivados prioritariamente através de

- acolher e integrar juridicamente as transformações econômicas e sociais democraticamente decididas e, com tal alcance, constituir-se em princípio estruturante da ordem constitucional das sociedades democráticas contemporâneas". NOVAIS, Jorge Reis. **Contributo para uma Teoria do Estado de direito**. Coimbra: Almedina, 2013, p. 213.

⁹ NOVAIS, Jorge Reis. **Contributo para uma Teoria do Estado de direito**. Coimbra: Almedina, 2013, p. 218.

¹⁰ BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 125.

¹¹ BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 125.

políticas públicas. Mediante tais políticas, a Administração Pública atuará valendo-se das funções decorrentes do poder de polícia e da prestação de serviços públicos, institutos que se apresentam como instrumentos de execução das políticas públicas. Mas a atuação da Administração Pública¹² não termina em tais instrumentos, “pois além e em complemento a essas atividades, cabe-lhe a elevada função de estimular o desenvolvimento integrado da sociedade, que se perfaz proporcionando estímulos”¹³ capazes de expandir e aperfeiçoar suas próprias potencialidades. Identifica-se, portanto, a noção de fomento que é tema central da presente pesquisa.

Desse modo, a missão do Estado de dar concretude aos direitos fundamentais típicos do constitucionalismo “não se esgota com as atividades do Estado como garantidor desses direitos, mas se completa como prestador de condições propícias para que todos possam melhor usufruí-los, pelo incentivo, a seu cargo, do progresso integral do homem em sociedade”.¹⁴

Em um mundo de desigualdades de fato, sejam elas econômicas, sociais, políticas ou pessoais, se faz cada vez mais necessária a atuação do Estado.¹⁵ A Administração Pública é colocada à prova ao tentar equalizar suas ações na promoção do progresso.

O Estado pode atuar de diversas formas na busca pelo desenvolvimento e concretização dos direitos fundamentais. Os serviços públicos e o fomento estatal surgem como duas das principais maneiras de seguir rumo à sustentabilidade.

2.1. Cenários e premissas para a compreensão do instituto do fomento fiscal

Com o surgimento do Estado Social, que caracterizou o século XX, houve uma mudança do paradigma do não-intervencionismo para o Estado prestador de serviços, ou Estado prestacional, redistribuidor de riqueza e comprometido com a garantia de

¹² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 577.

¹³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 577.

¹⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 577.

¹⁵ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 185.

uma vida digna através da concessão de benefícios, ao invés de seguir a ideologia da inação ou ausência de intervenção.

Conforme Norberto Bobbio, enquanto os direitos de liberdade surgem em oposição ao excesso de poder do Estado, com o objetivo de limitá-lo, os direitos sociais demandam exatamente o oposto para sua efetivação prática, ou seja, a expansão do poder do Estado, que vai além da simples declaração verbal para garantir sua proteção efetiva.¹⁶

Bobbio ressalta também que para garantir sua proteção efetiva, os direitos sociais requerem a ação positiva do Estado. Isso significa que, para garantir a efetivação dos direitos sociais, o Estado precisa expandir sua atuação, criando políticas públicas e investindo recursos para assegurar que esses direitos sejam garantidos na prática. Portanto, a importância da ação do Estado na efetivação dos direitos sociais ensejou uma mudança na concepção de seu papel em relação aos direitos de liberdade e os direitos sociais.

Para ampliar a eficácia da atuação pública no Estado prestacional, outras medidas se fazem necessárias como “fazer valer as imposições e os incentivos que orientarão a maneira como os indivíduos vão se conduzir, fazendo com que as decisões que serão conduzidos a tomar aliviem os custos e maximizem os resultados.”¹⁷

Além da prestação direta pelo Estado, a eficácia da ação pública dependerá da capacidade de se estabelecer um conjunto de incentivos e sanções que induzam tanto os agentes públicos quanto os privados a agirem de acordo com os objetivos estabelecidos.

Toda essa complexa e necessária atuação estatal eleva o custo público. Tal custo, no entanto, pertence à sociedade, que deve solidariamente dar ao Estado sustentação financeira. Logo, para garantir cada vez mais direitos são necessários cada vez mais recursos, bem como a melhor utilização destes.

Observa-se que o Brasil se orienta pelo vetor da dignidade humana, o que eleva consideravelmente os padrões sociais, pois, a partir desse vetor, não basta ter direitos, mas sim ter garantida a consolidação da dignidade humana em cada direito,

¹⁶ BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 72.

¹⁷ DARDOT, PIERRE; LAVAL, Christian. **A nova razão do mundo**: ensaio sobre a sociedade neoliberal. Trad. Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 285.

e conseqüentemente, o Estado deve possuir a estrutura necessária para implementar tal feito.

Vale recordar que o conceito da dignidade humana¹⁸ é típico nas constituições modernas. No Brasil, a dignidade da pessoa humana está presente no rol dos princípios fundamentais da República. A dignidade humana não é um direito fundamental, mas serve como base¹⁹ dos direitos fundamentais “clássicos” previstos no artigo 5.º e dos direitos fundamentais sociais do artigo 7.º da Constituição Federal.

Denota-se assim que a dignidade humana é vetor constitucional que “deixa claro que o Estado existe a serviço da vontade do homem, não o contrário”.²⁰

Como se observa, a “organização estatal dos Estados Constitucionais democráticos encontra-se em consonância com a proteção da dignidade pelo fato de vincular autoridade com controle. A dignidade humana também influencia a realização de tarefas estatais.”²¹

Assevera-se que a sociedade brasileira fez a opção constitucional em afiançar a dignidade da pessoa humana, revelando-se tal escolha um legítimo e imprescindível interesse e custo estatal.

Em verdade o Estado não tem necessidades, “apenas os indivíduos têm necessidades, mas algumas dessas necessidades podem ser otimamente satisfeitas por ação estatal e por meio da despesa pública”.²²

Ao custear necessidades humanas com recursos públicos, a sociedade assume um compromisso político de suprir tais necessidades de todos ou de alguns grupos de cidadãos.

O elemento jurídico é a ponte entre intenção e compromisso na tomada de decisões políticas, garantindo a exigibilidade de acordos políticos e a necessidade de seu custeio.

¹⁸ STARCK, Christian. Dignidade Humana como garantia constitucional: o exemplo da Lei Fundamental alemã. In: **Dimensões da Dignidade: Ensaio de Filosofia do Direito e Direito Constitucional**. Org. Ingo Wolfgang Sarlet. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 199.

¹⁹ STARCK, Christian. Dignidade Humana como garantia constitucional: o exemplo da Lei Fundamental alemã. In: **Dimensões da Dignidade: Ensaio de Filosofia do Direito e Direito Constitucional**. Org. Ingo Wolfgang Sarlet. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 200.

²⁰ STARCK, Christian. Dignidade Humana como garantia constitucional: o exemplo da Lei Fundamental alemã. In: **Dimensões da Dignidade: Ensaio de Filosofia do Direito e Direito Constitucional**. Org. Ingo Wolfgang Sarlet. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 208.

²¹ STARCK, Christian. Dignidade Humana como garantia constitucional: o exemplo da Lei Fundamental alemã. In: **Dimensões da Dignidade: Ensaio de Filosofia do Direito e Direito Constitucional**. Org. Ingo Wolfgang Sarlet. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 208.

²² DALTON, Hugh. **Princípios de finanças públicas**. Trad. Maria de Lourdes Modiano. Rio de Janeiro: FGV, 1960, p. 178.

Aliomar Baleeiro afirma que “determinadas necessidades coletivas são consideradas públicas em determinada época, ou em certo país, e não se revestem desse aspecto em outra época ou noutro país”.²³ As necessidades públicas não são estáticas, seus conceitos e seus parâmetros variam no tempo e no espaço onde são observadas. “É que a medida das intervenções do Estado, na vida humana, varia de país para país, e até mesmo no mesmo país, conforme a época, as tradições, as instituições políticas, é menor nos países de inclinações individualistas ou de fortes iniciativas individuais”.²⁴

A sociedade enquanto um agrupamento complexo de relações, em que seus membros buscam por meio de um vínculo associativo alcançar interesses comuns, com atuação solidária, de modo a formar essa entidade superior,²⁵ dependerá, por vezes, da atuação estatal para atingir tais objetivos compartilhados.

Vale ressaltar que as finanças públicas, através das despesas públicas, devem atender às necessidades humanas e “manter a vida social segura e ordenada ou fazer esta vida segura e ordenada mais digna de ser vivida”.²⁶

Paulo Bonavides salienta que “a sociedade supõe ação conjunta e racional dos indivíduos no seio da ordem jurídica e econômica”²⁷ para assim atingir objetivos comuns. E nada mais adequado do que observar que essa coletividade considere como forma de governo os modelos democráticos em que todos podem ser ouvidos e participar das escolhas que lhes serão impostas.

Desse modo, a democracia, enquanto forma de governo, pela lógica aristotélica corresponde ao “governo que deve atender na sociedade aos reclamos de conservação e observância dos princípios de liberdade e igualdade”.²⁸

Sendo assim, pode-se intuir que em todo governo democrático a soberania deve residir nas mãos do povo²⁹ e, estando o poder soberano nas mãos do povo, nada mais adequado que a personificação jurídica dessa coletividade, o Estado, atuar em prol da proteção e desenvolvimento dessa coletividade.

²³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 7.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 7.

²⁵ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 57-58.

²⁶ DALTON, Hugh. **Princípios de finanças públicas**. Trad. Maria de Lourdes Modiano. Rio de Janeiro: FGV, 1960. p. 181.

²⁷ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 57-58.

²⁸ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 208.

²⁹ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 211.

Nesse diapasão, a Constituição Brasileira³⁰ identifica o povo como fonte de todo o poder do Estado Democrático de Direito, ou seja, o destinatário de todo o ordenamento jurídico.

Como destaca Friedrich Müller,

As invocações do povo legitimador nos textos das normas apresentam-se como o direito constitucional com um caráter de obrigatoriedade na República Federativa do Brasil a legitimidade dessa Constituição bem como a da Constituição Alemã que precisa deixar vincular-se no plano da realidade ao povo ativo, ao povo legitimante, ao povo-destinatário e ao povo participante.³¹

Logo, é imperioso que as normas do sistema jurídico sejam pensadas e produzidas de forma a se legitimarem no plano da realidade do povo em todos os seus sentidos.

Um “Estado democraticamente constituído pode efetivamente tornar-se uma República no sentido enfático da palavra: uma *res publica*, coisa pública - quer dizer, segundo a etimologia do Latim arcaico, uma *res populica*: uma coisa do povo”.³² Devendo o Estado atuar para ser esta “coisa do povo e para o povo”.

Portanto, é necessário que o Estado atue negativa e positivamente na promoção de direitos. Negativamente se abstendo quando necessário, para que o cidadão possa fazer escolhas lícitas sem interferência: para que o indivíduo exerça sua liberdade. Positivamente quando tiver que promover de forma ativa, realizando e colocando serviços públicos à disposição dos cidadãos, a fim de que estes tenham condições para existir e se desenvolver: oportunizando condições de igualdade.

Assim operam no ordenamento jurídico os chamados direitos fundamentais, que são vetores axiológicos, onde toda a sociedade vincula-se de forma a observá-los. Tais direitos resultam da personalização e positivação constitucional de

³⁰ Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Parágrafo único. **Todo o poder emana do povo**, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (sem grifo no original)

³¹ MÜLLER, Friedrich. **Quem é o povo?** A questão fundamental da democracia. 7. ed. Trad. Peter Naumann. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 126.

³² MÜLLER, Friedrich. **Quem é o povo?** A questão fundamental da democracia. 7. ed. Trad. Peter Naumann. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 126.

determinados valores básicos, que integram o lado dos princípios estruturais e organizacionais bem como da substância de direitos propriamente dita, fazendo frente aos espectros das ditaduras e do totalitarismo.³³

Dentre outros aspectos relevantes que podem ser analisados quanto aos direitos fundamentais, ressalta-se sua função decisiva num regime democrático como garantia das minorias contra eventuais desvios de poder praticados pela maioria. Reconhece-se que entre os direitos fundamentais e a democracia existe uma relação de interdependência e reciprocidade.³⁴ Porquanto a democracia restaria reduzida sem as garantias promovidas pelos direitos fundamentais às minorias, como a liberdade de participação por exemplo.

Como bem ensina Ingo Wolfgang Sarlet,

[...] no âmbito de um Estado social de Direito os direitos fundamentais sociais constituem exigência inarredável do exercício efetivo das liberdades e garantia da igualdade de chances (oportunidades) inerentes a noção de uma democracia e um estado de direito de conteúdo não meramente formal, mas, sim, guiado pelo valor da justiça material.³⁵

Há, portanto, essencial elo entre os direitos fundamentais, a dignidade humana e o desenvolvimento sustentável. É salutar compreender que para o desenvolvimento humano enquanto processo de expansão das liberdades, o Estado deve atuar de forma planejada, inclusive, manejando e alocando recursos necessários para fazer frente a essa plêiade de direitos, sempre preservando a dignidade humana e visando o desenvolvimento sustentável.

Para tanto, o Estado deve administrar seus recursos, que são oriundos principalmente da arrecadação de tributos, observando as leis orçamentárias e limitações constitucionais. Tanto a tributação quanto as limitações orçamentárias objetivam a operacionalização da atuação estatal e a concretização de seus compromissos constitucionais.

³³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos Direitos Fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 61.

³⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos Direitos Fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 61.

³⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos Direitos Fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 62.

Perante o modelo em que lhe são atribuídos diversos deveres constitucionais, o Estado se valerá de mecanismos para desenvolver sua atuação e atingir seus fins, como o próprio poder de polícia e o serviço público, mas também se utilizará da prática de estímulos à sociedade civil para desenvolver atuações e condutas almejadas por ele, valendo-se da atividade de fomento como mecanismo indutor de tais práticas. Em diversas atividades de fomento o Estado poderá estimular condutas com ou sem baixos custos, mas em várias ocasiões se valerá da utilização de recursos públicos para que o estímulo seja efetivo. Em algumas condutas há considerável gasto público, que exigem cada vez mais recursos para seu custeio.³⁶

O Estado Democrático de Direito deve pautar seus atos em leis aprovadas pelo Poder Legislativo, logo, tanto para realizar a previsão de receitas quanto autorização de despesas, deverá atuar em conformidade com as leis orçamentárias.

Inicialmente o orçamento correspondia a um instrumento contábil, que previa as receitas e autorizava as despesas, “era uma peça que continha a previsão das receitas e a autorização das despesas, sem preocupação com planos governamentais e com interesses efetivos da população. Era mera peça contábil, de conteúdo financeiro”.³⁷

Com a evolução das ideias da função do Estado nas atividades econômicas, a lógica do orçamento foi paulatinamente alterada, para que nele pudessem conter “seu aspecto político, porque revela desígnios sociais e regionais, na destinação das verbas; econômico, porque manifesta a atualidade econômica; técnico, com o cálculo de receitas e despesas; e jurídico, pelo atendimento às normas constitucionais e legais”.³⁸

O processo político é essencial para revelar as preferências do governo quanto aos bens sociais oferecidos e para fornecer os recursos fiscais necessários para pagá-los. A decisão orçamentária, nesse sentido, é a norma obrigatória para demonstrar as preferências e determinar a provisão do bem social. Nas palavras de Regis Fernandes de Oliveira:

Daí o orçamento se constituir em peça importante na vida das nações. Deixa de ser mero documento financeiro ou contábil para passar a ser o instrumento

³⁶ GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p.30.

³⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 600.

³⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 601.

de ação do Estado. Através dele é que se fixam os objetivos a serem atingidos. Por meio dele é que o Estado assume funções reais de intervenção no domínio econômico. Em suma, deixa de ser mero documento estático de previsão de receitas e autorização de despesas para se constituir no documento dinâmico solene de atuação do Estado perante a sociedade, nela intervindo e dirigindo seus rumos. Assim como tudo na vida, é cíclico, vendo nascer e extinguirem-se relações jurídicas.³⁹

Assim o orçamento público deixa de ser uma mera peça administrativa e contábil com as previsões de receitas e despesas, esquecendo-se dos planos governamentais e interesses da população, para ser um plano vital de ação estatal. É através do orçamento que o Estado fixa suas metas de atuação socioeconômicas.

Dessa forma o orçamento passa a conter diversos aspectos: político, econômico, técnico e jurídico. Sendo que todos estes aspectos devem ser observados buscando qualificar cada vez mais o uso dos recursos públicos, inclusive no que se refere ao fomento público.^{40 41}

O orçamento torna-se o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza a atuação do Poder Executivo de forma detalhada e por determinado período, determina quais as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou política geral do país, bem como antevê a arrecadação das receitas já previstas em lei.⁴²

³⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 601.

⁴⁰ O presente trabalho adota as expressões fomento público e fomento estatal como sinônimas. A exemplo Diogo Figueiredo Moreira Neto adota o uso da expressão fomento público como sendo a atuação estatal suasiva, orientadora e estimuladora, despida de coação, com o oferecimento de novos modelos alternativos de livre adesão, racionais, razoáveis e voltados à coordenação de esforços para o desenvolvimento econômico e social a serem executados pela Administração e postos à disposição da sociedade a partir do planejamento público. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 131.

⁴¹ A atividade de fomento pode ser enquadrada como gênero, podendo dentre muitas divisões e classificações existentes, ser dividida também em duas espécies: Fomento Estatal e Fomento Privado. Como já explanado, o Fomento Privado não será desdobrado no presente trabalho, que se limitará em compreender e debater o Fomento Estatal, horas valendo-se da terminologia sinônima: Fomento Público.

O Fomento Estatal pode se desdobrar em duas espécies, que são úteis ao propósito do presente trabalho, o Fomento de natureza administrativa, visto acima, e o de natureza fiscal, onde preponderam, em cada uma delas, características de implementação, controle e sistemas protetivos derivados de ramos jurídicos distintos, o que reitera a relevância e necessidade de estudo do referido instituto jurídico.

Em que pese a relevância da identificação da finalidade da atividade fomentada e de seus destinatários iniciais, por necessidade de delimitação temática e recorte metodológico, o presente trabalho não se ocupará dessa perspectiva, pois de igual forma as práticas de fomento estarão abarcadas e deverão observar mecanismos próprios de controle ao serem enquadradas enquanto Fomento Administrativo ou Fomento fiscal, nada interferindo a classificação enquanto Fomento Econômico ou Fomento Social.

⁴² BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 387.

Assim, o orçamento deve ser considerado um instrumento fundamental para a gestão do Estado, prevendo e autorizando as despesas e receitas necessárias para o período orçamentário, e essencial para a operacionalização e custeio dos direitos.

Adverte Basile Georges Campos Christopoulos quanto ao aspecto político do orçamento, considerando, assim, que as normas que definem e regulam a atividade orçamentária do Estado nascem da necessidade de controle e são instrumentos fundamentais no planejamento do Estado, bem como possuem, por essa razão, uma clara escolha política sobre quem receberá os recursos orçamentários e quais interesses públicos serão satisfeitos.⁴³

O aspecto político enfatizado é de suma relevância para o presente trabalho, justamente pela questionável abertura orçamentária que pode ser dada pelo fomento de natureza fiscal e a dificuldade de controle de tais práticas, como será analisado mais adiante.

Em matéria de fomento público de natureza fiscal, que é a delimitação da presente pesquisa, o Estado pode se valer de instrumentos tributários para estimular os particulares objetivando a concretização de suas finalidades. Porém, as mesmas ferramentas utilizadas para a concretização podem proporcionar o descontrole dos gastos tributários e resultar na escassez de recursos e restrição orçamentária para concretizar direitos fundamentais e promover o desenvolvimento sustentável.

José Maurício Conti orienta que “os entes federados, em especial os chamados ‘entes subnacionais’ (Estados, Distrito Federal e Municípios), precisam dispor de recursos suficientes para fazer frente as suas despesas, e sem depender dos demais, particularmente da União”.⁴⁴

No entanto, tal contexto pode ser demasiadamente prejudicado por práticas de fomento público desalinhadas com as diretrizes que se delinearão mais adiante.

Há uma complexa equação inerente à cada ente estatal para que possa ajustar suas receitas e despesas, em decorrência dos diversos fatores que devem ser

⁴³ CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de constitucionalidade de normas orçamentárias: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal**. 2014. Tese. Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2014. doi:10.11606/T.2.2014.tde-11022015-103805. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-103805/pt-br.php>. Acesso em: 03 mar. 2022.

⁴⁴ CONTI, José Maurício. **Levando o direito financeiro a sério**. São Paulo: Blucher, 2016. 9788580391442. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580391442/>. Acesso em: 03 fev. 2022, p. 14.

observados, principalmente no que se refere aos serviços públicos a que ficam responsáveis segundo a Constituição.

Conforme prevê disposição do § 6.º, do artigo 150 da Constituição Federal, qualquer medida que preveja subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativas a impostos, taxas ou contribuições, só podem ser concedidas mediante lei específica do ente concedente que regulará exclusivamente sobre tais matérias.⁴⁵

Nesse sentido, a Constituição definiu no art. 163 - A que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios disponibilizariam periodicamente suas informações contábeis, orçamentárias e fiscais em sistema e formato estabelecidos pelo órgão central de controle da União, de forma a garantir rastreabilidade, comparabilidade, publicidade e acesso público dos dados apresentados. Tal previsão converge para apoiar o controle da Administração Pública e do erário.⁴⁶

O constituinte foi além da previsão de publicização das informações contábeis, orçamentárias e fiscais da União, Estados, Distrito Federal e Município. Impôs em norma constitucional mecanismo em que o Poder Executivo dos entes deve, ao elaborar seus projetos de lei orçamentária, acompanhá-los de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, dada a potencialidade que tais normas tem de impactar toda a estrutura jurídica salvaguardada na Constituição.⁴⁷

⁴⁵ Vide art. 150 da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

§ 6.º 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.

⁴⁶ Vide art. 163-A da Constituição Federal:

Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

⁴⁷ Vide art. 165 da Constituição Federal:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

...

§ 6.º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Um processo orçamentário bem-sucedido deve levar em conta as necessidades e limitações da nação, considerando as prioridades de curto, médio e longo prazo, e equilibrar investimentos e despesas para atingir os objetivos desejados.

E buscando dar concretude ao orçamento público, o Direito Financeiro moderno tem como objetivo garantir a arrecadação de receitas tributárias de forma equitativa, bem como estabelecer mecanismos de gestão dos recursos públicos guiados por princípios de governança, como moralidade, transparência, eficiência e responsabilidade. Além disso, se fazem necessárias novas formas de controle e destinação dos gastos públicos que garantam o interesse da coletividade e responsabilizem os gestores públicos por seus atos administrativos.⁴⁸

Tanto o Direito Financeiro quanto o próprio orçamento são ferramentas de mudança social para promover o desenvolvimento socioeconômico através de um conjunto de normas para a gestão dos recursos financeiros do Estado. Tais normas visam garantir a transparência e responsabilidade na utilização dos recursos públicos, bem como a criação de condições para o desenvolvimento socioeconômico.

A lei orçamentária é uma forma de financiamento essencial para a realização de direitos como a saúde, previdência e educação. Na esfera federal, o processo de elaboração desta lei começa com as unidades orçamentárias e agrega os níveis hierárquicos superiores até o Ministério,⁴⁹ onde é consolidada. A proposta orçamentária é, então, enviada ao Poder Legislativo, que leva cerca de meio ano para aprovação. Quando aprovada, a lei é sancionada pelo presidente. Essa é uma área complexa de estudo, que exige compreensão das influências e conexões entre os processos de formulação e execução de políticas públicas e orçamentárias.⁵⁰

A execução orçamentária é extremamente importante para a sociedade, pois é nela que constam as autorizações para uso dos recursos públicos. Não há, no entanto, uma relação real entre o orçamento autorizado e o realizado, o que dificulta ainda mais a adequada utilização do erário.⁵¹

⁴⁸ ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução**. São Paulo: Almedina, 2021. *E-book*. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023, p. 32.

⁴⁹ Ministério da Economia, Ministério da Fazenda ou o ministério que fizer as vezes.

⁵⁰ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 113.

⁵¹ “A execução orçamentária é especialmente importante entre nós, dado o caráter autorizativo do orçamento. O orçamento efetivamente executado é bastante distinto do orçamento autorizado, correspondendo a uma parcela deste. Dadas as injunções que se apresentam na fase de

O realce da execução orçamentária se dá justamente por ter dado vida ao que foi autorizado na lei orçamentária.

A execução orçamentária é difícil devido aos passos legais necessários para gastar o dinheiro público, como empenho, liquidação e pagamento. Esses passos pressupõem projetos bem estruturados, especialmente no caso de obras, que representam uma grande parte do investimento público. A qualidade do processo de licitação e contratação, realizado pela iniciativa privada, influencia sua capacidade de ser sustentável em face de questionamentos legais.⁵²

Na gestão do dinheiro público deve existir um processo complexo e rigoroso que visa garantir a transparência e a eficiência na aplicação dos recursos. A legislação prevê diversos requisitos e procedimentos para a execução das despesas, desde a elaboração de projetos até a realização de licitações e contratações, não pode ser diferente quando da utilização do fomento fiscal.

Logo, não é tão fácil gastar corretamente o dinheiro público e tampouco obter novas receitas, já que há diversos princípios informadores do Direito Tributário, e a legalidade estrita é um dos que limita a vontade estatal. Assim como para exigir tributos há limitações, há também limites para gastá-los, principalmente quando se trata da concessão de benefícios fiscais.

Além de exigir lei para a criação de tributos, é importante ressaltar que a Constituição estabelece, em seu artigo 150, parágrafo 6.º, que a concessão de benefícios fiscais também deve ser regulamentada por lei específica, que aborde exclusivamente a matéria ou o tributo correspondente. No caso de benefícios relativos ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), também é necessário um convênio prévio entre os estados (artigo 155, parágrafo 2.º, inciso XII, alínea g). Esses benefícios incluem qualquer tipo de subsídio, isenção, redução de base de

execução, no entanto, a alteração desse caráter e a adoção do orçamento impositivo, na linha de diversas propostas em curso no Congresso Nacional, por si só, dificilmente alteraria o estado de coisas". BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 113-114.

⁵² "É extremamente trabalhoso gastar legalmente o dinheiro público, do que resulta difícil a execução orçamentária. Os passos previstos na legislação para efetivamente executar a despesa (empenho, liquidação e pagamento) pressupõem a existência de projetos razoavelmente estruturados – no caso de obras, que representam parcela considerável do investimento público, projeto básico e projeto executivo – passíveis de embasar a licitação, contratação e execução da obra. E a qualidade do processo de licitação e contratação, conduzido pelo Poder Público, mas executado pela iniciativa privada, influi sobre a capacidade de sua sustentação diante de questionamentos, seja de eventuais licitantes vencidos, seja dos órgãos de controle ou do Poder Judiciário". BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 113-114.

cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão. No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) considerou válida a Lei n.º 13.043/2014, que criou o benefício fiscal estadual Reintegra, e estabeleceu critérios para que o Poder Executivo pudesse determinar o percentual do benefício dentro de uma faixa e critério temporal, baseado em questões técnicas e discricionárias.⁵³

Ou seja, em sentido diverso ao que exige a Constituição Federal, o STJ considerou válido que a lei instituidora do benefício fiscal Reintegra, por exemplo, estabelecesse critérios para que o Poder Executivo preenchesse mediante aferição de questões técnicas e discricionárias o percentual do benefício conferido.

Essa é uma das questões que prejudica o orçamento e as finanças públicas pois coloca justamente as possibilidades de definições dessa natureza a cargo do executivo.

O processo orçamentário tem sido afetado por problemas jurídicos como o acima ventilado, muitos dos quais são causados por padrões irracionais ou subjetivos de execução. O Direito Financeiro ainda está em fase de desenvolvimento para abordar tais problemas, pois a disciplina orçamentária no país está fragmentada, não está uniformizada e não corresponde como prática necessária para sua boa execução.

Essa falta de correspondência entre o orçamento planejado e as práticas executadas, ou a simulação de realizações causa uma artificialidade que envolve o processo orçamentário, cujos problemas mais graves não se limitam apenas à fase de planejamento, mas que estão fortemente ligados a padrões irracionais de implementação, é a raiz dos problemas jurídicos nas políticas públicas. No entanto, o Direito Financeiro ainda carece de estudos mais aprofundados sobre esse assunto, o que reflete a fragmentação da disciplina orçamentária no país, por falta de consenso quanto ao tema.⁵⁴

É importante salientar a desconexão existente entre o processo legislativo orçamentário e o processo legislativo ordinário, que autoriza despesas contínuas não previstas na lei orçamentária. Ao prever benefícios em leis ordinárias é necessário que estas tenham correspondência com a lei orçamentária, ou a desconexão e

⁵³ PAUSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 151.

⁵⁴ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 116.

distanciamento da realidade ficarão cada vez abissais. Essa lacuna é particularmente problemática na criação de despesas obrigatórias e contínuas, as quais, de acordo com a legislação de responsabilidade fiscal, devem ser incluídas obrigatoriamente no orçamento devido ao seu caráter rígido e praticamente perpétuo.

A falta de harmonia entre a criação dessas despesas e o suporte orçamentário necessário pode ser agravada por meio de táticas de "proteção de receita", utilizadas para evitar mecanismos regulares de limitação e contingenciamento. Isso ocorre, por exemplo, quando se utiliza a renúncia de receita, que é muito menos transparente do que a disciplina exigida pelas despesas obrigatórias contínuas.⁵⁵ Portanto, para que se dê um uso minimamente adequado dos recursos públicos necessários ao desenvolvimento, é impreterível a conexão entre o orçamento e as demais leis e atos do Estado.

As intervenções estatais realizadas a partir dos recursos tributários, estipulados por leis, muitas vezes desconectadas das leis orçamentárias, são deveras gravosas ao desenvolvimento encaçado pelo Estado. Práticas como a relatada, perseguem um suposto desenvolvimento, mas tem-se que o fomento não pode atender a qualquer tipo de desenvolvimento.

O pensamento desenvolvimentista não considerava a questão social como parte do desenvolvimento econômico, pois se preocupava com a industrialização como forma de inserção na economia capitalista mundial. Isso exigia instrumentos específicos de intervenção estatal, diferentes dos bancos de fomento ou de impulso regional.⁵⁶

A discussão dos reformistas do norte europeu sobre o *welfare state* foi o foco do debate pós-guerra, enquanto nos Estados Unidos e na Europa Central, a reestruturação da grande indústria pesada foi a prioridade. Na América Latina, foi preferido um modelo de Estado interventor desenvolvimentista, mas cinquenta anos de atraso foram acumulados. Os grandes bancos e corporações de fomento se

⁵⁵ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 116 -117.

⁵⁶ "O pensamento desenvolvimentista, preocupado com a industrialização como sinônimo de inserção da economia brasileira na ordem capitalista mundial, não considerava a questão social como inerente ao desenvolvimento. Esta última reclama formas de intervenção estatal específicas, não se ajustando aos instrumentos de desenvolvimento industrial, como bancos de fomento ou de impulso regional". BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119.

dedicaram ao financiamento de grandes capitais e reestruturação industrial, mas não às necessidades sociais.⁵⁷

Com a Constituição democrática, surge uma compreensão renovada sobre o papel central do direito na transformação das estruturas sociais e econômicas. Os países em desenvolvimento têm à disposição uma variedade de instrumentos para articular a economia e a sociedade com o direito, incluindo planejamento, participação do Estado e incentivos. O desafio é determinar como o Estado pode agir efetivamente para alcançar os objetivos democráticos escolhidos.⁵⁸

A Constituição democrática tem legitimado a centralidade do direito, expandindo assim os instrumentos para a transformação das estruturas. Isso torna possível que os países em desenvolvimento usem modos específicos de articulação entre a economia, a sociedade e o direito, através de mecanismos de participação do Estado, incentivos e fomentos. O problema agora é descobrir como o Estado deve agir para alcançar os objetivos democráticos desejados.

Se faz necessário que qualquer das modalidades do fomento estatal sejam controladas. Tal controle pode ser complementado por diretrizes já existentes no ordenamento jurídico e pela implementação de outros mecanismos debatidos, mas ainda pouco usuais.

⁵⁷ “Na verdade, os grandes bancos, as grandes corporações de fomento servem para financiar o grande capital, a reestruturação industrial, para apoiar a indústria pesada. Na hora em que se pede para apoiar a ‘miséria’, normalmente ocorre o fracasso. A miséria é outro assunto. O problema social é na verdade a discussão dos grandes reformistas do norte europeu, porque enquanto os economistas do centro da Europa estavam discutindo a grande indústria pesada obsoleta, a estatização das ferrovias, o aço etc., os do Norte estavam discutindo: vamos fazer reformas sociais, vamos fazer pleno emprego, vamos fazer *welfarestate*. As três vertentes do debate do após-guerra são as seguintes: no caso americano, reprivatização da grande indústria moderna feita pelo Estado americano na guerra; na Europa, reconstrução versus pleno emprego e Estado interventor industrializante versus *welfarestate*. As grandes vertentes são o Estado do bem-estar social e o Estado desenvolvimentista, industrialista, interventor. Obviamente pode-se perguntar: qual foi o modelo adotado na América Latina, no Brasil em particular? O do Estado desenvolvimentista interventor. O negócio agora parece ser o *welfarestate*, o social é a meta. Mas já estamos com cinquenta anos de atraso”. TAVARES, Maria da Conceição. O planejamento em economias mistas. **Seminário Estado e Planejamento: os Sonhos e a Realidade:** comemorativo dos vinte anos do Centro de Treinamento para o Desenvolvimento Econômico (CENDEC). Instituto de Planejamento Econômico e Social (IPEA), Secretaria de Planejamento da Presidência da República (SEPLAN), projeto Gerenciamento do Setor Público, Banco Mundial, 1986, p. 23-52.

⁵⁸ “O que há de novo, com a centralidade do direito relegitimada pela Constituição democrática, é a compreensão de que os instrumentos para a transformação das estruturas se ampliaram muito. Com isso, os países em desenvolvimento têm à disposição modos particulares de articulação da economia e da sociedade com o direito, seja pela atividade planejadora, seja pelos mecanismos de participação do Estado, fomento e incentivo, que se refinaram e se tornaram mais complexos e diversificados. O problema não é apenas saber qual o papel do Estado num país já não tão periférico como no passado, mas apontar os modos de sua atuação para a realização bem-sucedida dos objetivos democraticamente escolhidos”. BUCCL, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 20.

Nas palavras de Juarez Freitas “o controle social dos atos administrativos contribui para a construção de uma esfera pública que não sucumba às artimanhas do senhorio prepotente, dos privilégios nefastos e dos recorrentes patrimonialistas anseios”.⁵⁹

Para Caroline Müller Bitencourt, o controle de políticas públicas⁶⁰ se faz necessário para uma compreensão e monitoramento adequado dos enlaces discursivos, é necessário identificar e controlar separadamente os discursos empregados para fundamentar as políticas públicas e seus juízos de aplicação. No entanto, esses controles podem ocorrer simultaneamente em uma mesma situação.⁶¹

Lógica similar pode ser aplicável às atividades de fomento estatal, ou seja, o fomento pode ser analisado em um momento prévio, onde seja avaliado/controlado o seu discurso de fundamentação. E em outro momento, normalmente posterior, deve ser controlado o juízo de aplicação. As duas análises de controle somente podem ocorrer em uma mesma oportunidade.

Nesse sentido, para promover o desenvolvimento sustentável de forma responsável, o governo necessita estabelecer padrões que coloquem todos os indivíduos no centro das decisões. Qualquer medida pública de incentivo deve ser cuidadosamente monitorada em todas as etapas, para garantir que esteja alinhada com os objetivos da República.⁶²

⁵⁹ FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2004, p. 92.

⁶⁰ Pode-se compreender que políticas públicas se referem à “coordenação dos meios à disposição do Estado, harmonizando as atividades estatais e privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. É uma caracterização bem ampla, pois envolve inclusive a atuação normativa, reguladora e de fomento em áreas diversificadas, mas a plena execução desses itens somada às ações concretas do Poder Público é o que possibilitará os fins almejados, tanto pela Constituição quanto pela sociedade”. BITENCOURT, Caroline Müller. **Controle jurisdicional de políticas públicas**. Santa Cruz do Sul/RS, Tese, UNISC defendida em 2012, p. 37. Disponível em https://www.unisc.br/images/cursos/stricto/ppgd/dissertacoes/2012/caroline_bitencourt.pdf. Acesso em: 03 fev. 2020.

⁶¹ “[...] compreender e controlar os enlaces discursivos em cada um dos seus momentos e com a devida lógica que lhe é disponível. Um momento é destinado ao controle dos discursos de fundamentação. Outro momento, que é distinto, é destinado ao controle dos juízos de aplicação. O que não significa que esses controles não poderão ser observados em uma mesma situação”. BITENCOURT, Caroline Müller. **Controle jurisdicional de políticas públicas**. Santa Cruz do Sul/RS, Tese, UNISC defendida em 2012, p. 172. Disponível em https://www.unisc.br/images/cursos/stricto/ppgd/dissertacoes/2012/caroline_bitencourt.pdf. Acesso em 03 de fev. de 2020.

⁶² “[...] ao valer-se das práticas de fomento na busca pelo desenvolvimento sustentável, deve impingir-se de parâmetros a partir dos quais sua atuação se preocupe em colocar todas e todos no centro de suas justificações. Por isso, qualquer medida de fomento público proposto deve ser controlada, em suas diversas etapas de implantação, de modo a direcionar tal instituto aos objetivos da República”. SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; MEDEIROS, Clayton Gomes de. Fomento estatal:

Assim, quando se refere ao setor público “cujo conteúdo é justamente a moral e cuja justificação é formada a partir do consenso, está se tratando do controle do procedimento enquanto critério de validade e legitimidade para a formação da vontade, da norma geral na esfera pública”.⁶³

Pode-se compreender que o tipo de controle que pode ser considerado e examinado é “o controle de procedimentos relacionados à criação da vontade pública em relação às necessidades sociais que precisam ser atendidas”.⁶⁴

Juarez Freitas, em sua obra sobre Controle dos Atos Administrativos, destaca o controle social do orçamento público ressaltando o caráter cogente do princípio da democracia, bem como a necessidade de controle através da participação popular, valendo-se como exemplos de controle social os mecanismos explicitados no Estatuto das Cidades e na Lei de Responsabilidade Fiscal.⁶⁵

A ausência ou baixa participação popular no que se refere ao orçamento público dificulta mormente seu controle, oportunizando o uso inadequado e oportunista dos recursos públicos.

Élida Graziane Pinto apresenta crítica ao retratar o agravamento da crise COVID-19 pela iniquidade e fragilidade das regras fiscais brasileiras. De acordo com a autora, o processo de elaboração das leis de Planejamento Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA é frequentemente usado de forma oportunista para explorar brechas e esvaziar o sentido das leis orçamentárias, em um padrão vicioso de tomada de decisão patrimonialista.⁶⁶

aproximações e distinções entre fomento administrativo e fomento fiscal. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 23, n.º 128, p. 17-43, jul./ago. 2021. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/172/42092/93910>. Acesso em: 12 out. 2022.

⁶³ BITENCOURT, Caroline Müller. **Controle jurisdicional de políticas públicas**. Santa Cruz do Sul/RS, Tese, UNISC defendida em 2012, p. 172. Disponível em: https://www.unisc.br/images/cursos/stricto/ppgd/dissertacoes/2012/caroline_bitencourt.pdf. Acesso em: 03 fev. 2020.

⁶⁴ Ressalva-se que a autora não se quer dizer “que o conteúdo não tem qualquer valia para a questão posta, antes pelo contrário, quando se trata de procedimento sempre se trata do pano de fundo, o qual já se alertou que é composto por paradigmas, no caso o paradigma do Estado Democrático de Direito”. BITENCOURT, Caroline Müller. **Controle jurisdicional de políticas públicas**. Tese, Doutorado. UNISC. 2012. p. 172. Disponível em: https://www.unisc.br/images/cursos/stricto/ppgd/dissertacoes/2012/caroline_bitencourt.pdf. Acesso em: 03 fev. 2020.

⁶⁵ FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2013, p. 378.

⁶⁶ “O processo meramente protocolar na elaboração das leis de plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual (doravante PPA, LDO e LOA) é capturado como espaço de experimentação voluntariosa de brechas e esvaziamento hermenêutico em padrão vicioso de patrimonialismo decisório”. PINTO, Élida Graziane. Agravamento da Crise da COVID-19 pela

No exemplo citado observa-se o tratamento de experimentação e patrimonialismo com que os orçamentos públicos são administrados. Além disso acumulam ainda a falta de mensuração das metas e impactos, bem como avaliações dos resultados que poderiam ser esperados.

A falta do cumprimento das obrigações em se estabelecer metas e avaliar programas resultou na adição do §10 ao art. 165 da Constituição, que determina o dever da Administração Pública de executar as programações orçamentárias para garantir a entrega efetiva de bens e serviços à sociedade. No entanto, as leis do ciclo orçamentário não conseguem equilibrar as tensões entre vinculação e discricionariedade, Legislativo e Executivo, e têm uma força normativa consideravelmente mitigada.⁶⁷

Assim, os orçamentos públicos convivem com elevado enfraquecimento de sua força normativa. A Emenda 95/2016, por exemplo, limitou as despesas primárias de forma desigual, sem que fossem cumpridas as obrigações legais e constitucionais de revisão das renúncias fiscais. Desde 2015, várias emendas foram feitas sem enfrentar o mal-estar fiscal causado por capturas patrimonialistas em busca de benefícios eleitorais de curto prazo, às custas do dinheiro público.⁶⁸

iniquidade e fragilidade das regras fiscais brasileiras. In: **Direito administrativo do pós-crise**. Coord. Maurício Zockun, Emerson Gabardo. Curitiba: Íthala, 2021. p. 211. Disponível em: <https://journal.nuped.com.br/index.php/congressoibda/issue/view/livroibda2021/ibda2021>. Acesso em: 13 out. 2022.

⁶⁷ “O descumprimento dos deveres de estimar adequadamente metas e impactos e de avaliar programas (por meio da mensuração de resultados em face dos seus custos no contraste entre planejado e realizado) explica porque soa como norma programática o §10 acrescido ao art. 165 da Constituição: A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade. Ao invés de equalizarem as fortes tensões entre vinculação e discricionariedade, de um lado, e Legislativo e Executivo, de outro, as leis do ciclo orçamentário convivem com considerável nível de mitigação da sua força normativa”. PINTO, Élide Graziane. Agravamento da Crise da COVID-19 pela iniquidade e fragilidade das regras fiscais brasileiras. In: **Direito administrativo do pós-crise**. Coord. Maurício Zockun, Emerson Gabardo. Curitiba: Íthala, 2021. p. 211. Disponível em: <https://journal.nuped.com.br/index.php/congressoibda/issue/view/livroibda2021/ibda2021>. Acesso em: 13 out. 2022.

⁶⁸ “De forma iníqua, escolhemos limitar as despesas primárias na Emenda 95/2016, sem jamais termos cumprido – de fato – as inúmeras previsões legais e constitucionais relativas, **por exemplo, ao dever de revisão das renúncias fiscais**. Talvez para ocultar tudo isso, desde 2015, doze emendas se sucederam sem que tenhamos enfrentado, de fato, o mal-estar fiscal da nossa sociedade tão desigual e tão suscetível a capturas patrimonialistas que visam ao curto prazo eleitoral e à maximização de utilidades individuais às custas do erário”. (sem grifo no original) PINTO, Élide Graziane. Agravamento da Crise da COVID-19 pela iniquidade e fragilidade das regras fiscais brasileiras. In: **Direito administrativo do pós-crise**. Coord. Maurício Zockun, Emerson Gabardo. Curitiba: Íthala, 2021. p. 213. Disponível em: <https://journal.nuped.com.br/index.php/congressoibda/issue/view/livroibda2021/ibda2021>. Acesso em: 13 out. 2022.

O descontrolado orçamentário e das políticas que dele devem decorrer prejudicam cada vez mais a consecução das políticas públicas. As atividades de fomento muitas vezes seguem nessa mesma direção.

Vanice Regina Lírio do Valle entende que o controle das políticas públicas se dá “pelo tratamento constitucional e legislativo do planejamento da ação estatal” e que este “traduz uma constrição política a governos futuros com vistas à continuidade e adaptabilidade de políticas públicas no tempo”.⁶⁹ Assim, pode-se entender que as atividades de fomento estatal planejadas podem ser controladas da mesma forma, ou melhor, que o fomento é mecanismo pelo qual os direitos fundamentais, através de políticas públicas, são atingidos. Dessa forma as práticas de fomento devem se incluir dentro do sistema de controle das políticas públicas.

Denota-se que os direitos fundamentais são o fim que se pretende atingir enquanto as atividades de fomento e as políticas públicas são os meios.

A autora destaca ainda que o constitucionalismo que orienta o agir do poder determina que os instrumentos de enunciação de políticas públicas devem estar funcionalmente dirigidos à consecução dos preceitos constitucionais, o que demanda uma coordenação de esforços que, (i) no plano interno, deve visar a articulação de vários segmentos da Administração envolvidos no desenvolvimento da política e; (ii) no plano externo, o quadro normativo do agir cuidará da coordenação de vários agentes estatais com a sociedade no desenvolvimento da política.⁷⁰

A par disso, Vanice Regina Lírio do Valle reconhece que a ação da Administração não deve ser apenas uma reação às demandas do dia a dia. Em vez disso, é necessário planejamento para conciliar eficiência, resultados e compromisso com os direitos fundamentais, considerando uma visão relacional das suas diversas manifestações para otimizar o uso dos recursos disponíveis em prol do interesse público.⁷¹

⁶⁹ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 80.

⁷⁰ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 76/77.

⁷¹ “[...] reconhece que o agir da Administração não se pode resumir à mera reação às provocações do dia; ao contrário, esse agir só poderá conciliar eficiência e valor, resultado e compromisso com direitos fundamentais; se construído a partir de um planejamento que contemple ainda uma visão relacional das suas múltiplas manifestações que otimize o uso dos elementos de que se dispõe para o melhor atendimento ao interesse público”. VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 88.

Nesse ponto, tem-se a distinção mais gritante entre o fomento de natureza administrativa e o fomento de natureza fiscal. Em ambos, é importante o controle social através da participação popular sugerindo prioridades, impedindo abuso e omissões e questionando desde o nascedouro as escolhas do administrador público.⁷²

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) considera que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da receita e da renúncia de receita no âmbito do setor público prevista na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal “é de suma importância para a eficiência da gestão fiscal, para a preservação da equidade, para a transparência das contas públicas e para a garantia de acesso a informações de melhor qualidade à sociedade”.⁷³ E denuncia que:

Apesar da relevância da referida atividade para o Controle Externo Brasileiro, verificou-se que essa não é prática consolidada no âmbito dos Tribunais de Contas. Esse fato motivou a Atricon a estabelecer como prioridade estratégica a definição de diretrizes relativas à temática, tendo em vista a definição de parâmetros nacionais uniformes e suficientes à sua implementação pelos Tribunais de Contas.⁷⁴

Ou seja, mesmo para os órgãos de controle externo havia uma falta de direcionamento e uniformidade para essa fiscalização essencial e estratégica.

É possível controlar juridicamente as políticas públicas uma vez que é possível controlar cada ato estatal e a movimentação rumo ao todo. É mais grave empreender uma política injurídica do que praticar um simples ato contraposto ao Direito. Portanto, é possível controlar tanto os comportamentos produtores de política pública quanto os de omissão de política devida.⁷⁵

⁷² FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2013, p. 378.

⁷³ Resolução 06/2017 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - Atricon aprova as Diretrizes de Controle Externo 3210/2016, relacionadas à temática “**Receita e renúncia de receita**”. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-renuncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

⁷⁴ Resolução 06/2017 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - Atricon aprova as Diretrizes de Controle Externo 3210/2016, relacionadas à temática “**Receita e renúncia de receita**”. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-renuncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

⁷⁵ “Estamos em que é inequívoco que se pode controlar juridicamente políticas públicas. Com efeito, se é possível controlar cada ato estatal, deve ser também possível controlar o todo e a movimentação rumo ao todo. Assim como agredir um princípio é mais grave que transgredir uma norma, empreender uma política - que é um plexo de atos - que seja em si mesma injurídica é mais grave que praticar um simples ato contraposto ao Direito. Logo, se é possível atacar o menos grave, certamente será possível atacar o mais grave. Uma vez que tanto se ofende o direito fazendo o que

Conforme Rafael Munhoz de Mello, o risco à isonomia é a distribuição de benefícios sem critérios racionais que justifiquem o tratamento diferenciado. Isso pode ocorrer por pressão política ou compadrio, ou mesmo com base em critérios lógicos que promovam valores incompatíveis com a Constituição. Para reduzir esse risco, é necessário estabelecer critérios objetivos e transparência na concessão do fomento.⁷⁶

Portanto, é possível inferir que o perigo à igualdade está no fato de que os benefícios são distribuídos com base em critérios não racionais, como influência política ou nepotismo, ou até mesmo em critérios lógicos, mas que violam a Constituição. A fim de minimizar esse risco, é crucial aumentar a transparência e enfatizar os critérios objetivos já estabelecidos para orientar os incentivos fiscais.

Dada a relevância de diversos elementos do Direito Financeiro para o Estado, este teve seu núcleo constitucionalizado,⁷⁷ o que se deu por meio de um complexo normativo de hierarquia constitucional que estabelece os princípios e valores que regem a atuação do Estado na seara financeira. Tais normas buscam dar resposta às necessidades coletivas do país, considerando as particularidades regionais e as metas estabelecidas pela Constituição.⁷⁸

No Brasil, a Constituição possui um detalhamento incomum do Direito Financeiro, e a legislação infraconstitucional tem a função de explicitar os detalhes contidos nela.⁷⁹

ele proíbe como não fazendo o que ele manda, pode-se controlar tanto os comportamentos produtores de política pública, isto é, os comissivos, quanto os de omissão de política devida". MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 802.

⁷⁶ "O maior risco à isonomia é que os benefícios e privilégios sejam distribuídos sem qualquer critério racional que justifique o tratamento diferenciado. Em tal situação, os particulares beneficiados são escolhidos não porque se distingam dos demais pela sua atuação numa atividade cuja promoção é do interesse coletivo, tal qual definido em lei, mas sim porque têm meios de exercer maior pressão política ou mesmo simples compadrio [...] Pode acontecer também de o tratamento discriminatório em que consiste a medida de fomento ser outorgado com base em critérios lógicos [...] mas ainda assim com ofensa ao princípio da isonomia, em função da promoção de valores incompatíveis com o texto constitucional [...] tanto num caso como noutro a atividade de fomento será ilícita, eis que contrária ao princípio constitucional da igualdade". Como medida destinada à redução do risco de ilicitude, o autor defende a transparência e a definição de critérios objetivos para a concessão do fomento". MELLO, Rafael Munhoz de. Atividades de fomento e o princípio da isonomia. In: SPARAPANI, Priscila; ADRI, Renata Porto (Coord.). **Intervenção do Estado no domínio econômico e no domínio social: homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 263-285.

⁷⁷ O que se chama de Direito Financeiro Constitucionalizado. ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução**. São Paulo: Almedina, 2021. E-book. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023, p. 80.

⁷⁸ ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução**. São Paulo: Almedina, 2021. E-book. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023, p. 80.

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 37.

A matéria financeira está prevista em diversos dispositivos da Constituição. Assim definem, por exemplo, a competência para instituir normas de direito financeiro,⁸⁰ a possibilidade de intervenção em casos de descumprimento de deveres financeiros,⁸¹ a fiscalização da atividade financeira,⁸² normas quanto ao Sistema Tributário Nacional,⁸³ repartição de receitas tributárias,⁸⁴ alinhamentos acerca do sistema monetário nacional e das finanças públicas⁸⁵ e, por fim, normas referentes ao orçamento.⁸⁶

Ou seja, há verdadeira proteção da estrutura que envolve o Direito Financeiro em sede Constitucional, justamente por ele se transformar na expressão do custeio dos gastos públicos e estrutura estatal.

Importante frisar que há correntes que entendem que o custo da máquina pública e dos direitos por ela promovidos são desnecessários, mas, tal visão neoliberal, que tenta reduzir e restringir a atuação estatal, se depara com acontecimentos sociais em que se impõe necessário freio ao discurso do Estado mínimo diante da prática insuficiência desse modelo estatal.

Como exemplo de períodos em que se viu a prevalência das teses neoliberais, podem ser citadas as crises mundiais causadas pelos choques do petróleo de 1973 e 1979. Os neoliberais propõem um Estado mínimo, rigor fiscal e maior incentivo à iniciativa privada. No entanto, para eles, o Estado ainda deve fornecer serviços que não são atraentes para o setor privado.⁸⁷

Na contramão das teses neoliberais surge o movimento neodesenvolvimentista, liderado por Amartya Sen e Joseph Stiglitz, que defende que o desenvolvimento econômico deve ser guiado por princípios éticos e de equidade, e

⁸⁰ Arts. 24, 48, 52, 62 e 68 da Constituição de 1988.

⁸¹ Arts. 34 e 35 da Constituição de 1988.

⁸² Arts. 21, 70, 71 e 74 da Constituição de 1988.

⁸³ Arts. 145 a 156 e 195 da Constituição de 1988.

⁸⁴ Arts. 157 a 162 da Constituição de 1988.

⁸⁵ Arts. 163 e 164 da Constituição de 1988.

⁸⁶ Arts. 165 a 169 da Constituição de 1988.

⁸⁷ ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução**. São Paulo: Almedina, 2021. *E-book*. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023, p. 54.

que o Estado e mercado devem trabalhar de forma complementar. Tal corrente de pensamento é baseada nas ideias keynesianas⁸⁸ e tem ganhado força pelo mundo.⁸⁹

A crise dos subprimes nos EUA, em 2008, levou a uma rápida ascensão das ideias neokeynesianas. Assim, diversas nações desenvolvidas passaram a adotar medidas monetárias e fiscais como o aumento das despesas e investimentos públicos, concessão de benefícios fiscais e redução da taxa de juros para estimular a economia.⁹⁰

Não foi diferente em 2020, quando a pandemia da Covid-19 desencadeou uma série de estímulos financeiros, monetários e fiscais por parte dos governos de todo o mundo para manter a economia global e lidar com as consequências sociais e sanitárias do vírus.⁹¹

Fica evidente o indispensável papel do Estado e dos necessários custos com sua estruturação e suporte relativos às suas atividades regulares e extraordinárias, como ficaram demonstrados nos dois momentos históricos citados.

Os direitos econômicos, sociais e culturais, por outro lado, são direitos que exigem que os governos garantam para as pessoas serviços como educação, saúde, seguridade social etc. Conforme analisam Stephen Holmes e Cass R. Sustein,

Tanto o direito ao bem-estar social quanto o direito à propriedade privada custam dinheiro para o público. O direito à liberdade contratual tem custos públicos, assim como o direito à assistência médica; o direito à liberdade de expressão tem custos públicos, do mesmo modo que o direito a uma habitação decente. Todos os direitos impõem exigências ao tesouro público. “O custo dos direitos” é uma expressão rica e ambígua, pois as palavras são dotadas de significados múltiplos e inevitavelmente controversos. Para que esta análise se mantenha tão centrada e – nesta dimensão – tão pouco controversa quanto possível, entenderemos “custo” aqui como custo orçamentário, e “direitos” como interesses importantes que possam ser protegidos de modo confiável por indivíduos ou grupos mediante o uso dos instrumentos disponibilizados pelo Estado.⁹²

⁸⁸ Teoria econômica baseada nas ideias do economista John Maynard Keynes, conhecida como **Keynesianismo**.

⁸⁹ ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução**. São Paulo: Almedina, 2021. *E-book*. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023, p. 55.

⁹⁰ ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução**. São Paulo: Almedina, 2021. *E-book*. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023, p. 55.

⁹¹ ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução**. São Paulo: Almedina, 2021. *E-book*. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023, p. 55.

⁹² HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 12.

Para se falar em custeio do Estado, necessariamente deve-se tratar das despesas que serão suportadas por ele. O Estado tem um papel crucial na garantia de direitos, mas isso tem um custo orçamentário associado. Os direitos de um indivíduo ou grupo à propriedade privada, liberdade contratual, assistência médica, liberdade de expressão e habitação decente representam gastos para o tesouro público. Segundo os autores Stephen Holmes e Cass R. Sustein,

Uma vez que “se deve poder fazer tudo o que se deve fazer”, mas a falta de recursos impede que certas coisas sejam feitas, os teóricos morais talvez devam prestar mais atenção à tributação e aos gastos públicos do que o fazem habitualmente. E não poderão explorar plenamente as dimensões morais da proteção dos direitos caso não levem em conta a questão da justiça distributiva. Afinal de contas, é muito comum que os recursos proporcionados pela coletividade sejam, sem nenhuma razão sólida, direcionados para garantir os direitos de alguns cidadãos em detrimento dos direitos de outros.⁹³

Deve-se levar em consideração a questão da justiça distributiva ao analisar a proteção dos direitos, pois recursos limitados podem impedir que certas questões sejam abordadas. Tais recursos frequentemente são direcionados a garantir os direitos de alguns cidadãos ao invés dos direitos de outros.

O financiamento de direitos básicos por meio da renda tributária nos ajuda a ver claramente que os direitos são bens públicos: serviços sociais pagos pelo contribuinte e administrados pelo governo, cujo objetivo é aperfeiçoar o bem-estar coletivo e individual.⁹⁴

Isso significa que a renda tributária é usada para financiar serviços públicos, além de fornecer o financiamento dos direitos básicos. É uma forma de assegurar que todos os cidadãos tenham acesso a serviços essenciais. Ressalta-se ainda que:

Os direitos não têm somente um custo orçamentário, mas também um custo social. [...]. Um estudo abrangente do custo dos direitos, portanto, necessariamente dedicaria uma atenção considerável a esses custos não monetários. O custo orçamentário dos direitos, no entanto, estudado isoladamente dos custos sociais e custos privados, constitui um domínio amplo e importante de exploração e análise. A concentração exclusiva no orçamento também é a maneira mais simples de chamar a atenção para o quanto as liberdades individuais dependem de contribuições coletivas administradas por autoridades públicas.⁹⁵

⁹³ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p.15.

⁹⁴ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 44.

⁹⁵ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 44.

Em suma, garantir direito pressupõe a distribuição estratégica de recursos públicos, sendo esta necessária para promover tanto as liberdades individuais, quanto os direitos sociais. Isso exige que se repense a oposição entre interesses dos indivíduos e da sociedade, já que o custo dos direitos deve ser considerado. Isso exige que a comunidade esteja politicamente bem-organizada para que evitar a desordem irrefreável do estado de natureza e o ímpeto volitivo subjetivo-íntimo das pessoas que ocupam cargos e posições nos governos sejam evitadas.

Assim sendo, os custos dos direitos e os gastos públicos devem ser direcionados para a efetivação de distribuição de recursos públicos com vistas à expansão das liberdades reais que as pessoas possam desfrutar, inclusive com a remoção das principais fontes de privação de liberdade,⁹⁶ oferecendo, o Estado, verdadeira oportunidade de avanço. É nessa dimensão que desponta a importância a tratativa do desenvolvimento sustentável.

2.2. O desenvolvimento sustentável enquanto paradigma axiológico para a atuação do Poder Público

Não se poderia construir a presente pesquisa sem mencionar o desenvolvimento como uma de suas linhas protagonistas, de suas balizas. Como visto anteriormente, dentre os fins da República Federativa do Brasil está justamente valer-se de seus recursos para cumprir com os seus objetivos.⁹⁷ Objetivos estes que podem ser bem traduzidos em desenvolvimento, em progresso.

É de se considerar que o desenvolvimento “está no cerne da visão de mundo que prevalece em nossa época. Nela se funda o processo de invenção cultural que permite ver o homem como um agente transformador do mundo”.⁹⁸

⁹⁶ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 18.

⁹⁷ Vide o art. 3.º da Constituição de 1988.

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁹⁸ VEIGA, José Eli da. O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável. In: **CAVC, Economia Brasileira: Perspectivas do Desenvolvimento**. p. 243-266. Disponível em:

Mas qual tipo de desenvolvimento esse trabalho propugna?

Dentre os diversos conceitos já adotados, o desenvolvimento já foi sinônimo de progresso material e de enriquecimento financeiro. Mas, tal lógica não corresponde mais às expectativas sociais, visto que não se pode pensar em desenvolvimento como mero acúmulo de moedas e de bens.

Celso Furtado argumentou que o mito do desenvolvimento econômico é usado apenas para desviar a atenção de necessidades fundamentais e possibilidades científicas.⁹⁹ Não se pode considerar um mito como referência prática, já que não se podem testar as hipóteses advindas dos mitos, pois são irreais e hipotéticas.¹⁰⁰ Os mitos têm influenciado a maneira como os cientistas sociais interpretam a realidade social, fornecendo orientação intuitiva para a construção de visões pré-analíticas. No entanto, os padrões de consumo dos países altamente industrializados não podem ser universalizados para toda a população da periferia.

Em 1990 o Relatório sobre o Desenvolvimento Humano mudou a forma como o desenvolvimento é entendido. Passou de um simples crescimento econômico para um processo maior, que considera tanto os resultados econômicos quanto os valores sociais. Isso significa que as políticas de desenvolvimento necessitam levar em consideração não apenas os resultados econômicos, mas também os valores sociais.¹⁰¹

Fernando Henrique Cardoso acrescenta que algumas dimensões, como as ecológicas e éticas, também devem ser consideradas para redefinir a noção de desenvolvimento.¹⁰²

É imperioso que exista a atuação estatal em prol do desenvolvimento da sociedade, mas não qualquer tipo ou a qualquer custo, mas sim o desenvolvimento sustentável.

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20_%20desenvolvimento_sustentavel.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

⁹⁹ FURTADO, Celso. **O Mito do Desenvolvimento Econômico**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1974, p. 6.

¹⁰⁰ VEIGA, José Eli da. O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável. In: **CAVC, Economia Brasileira: Perspectivas do Desenvolvimento**. p. 243-266. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20_%20desenvolvimento_sustentavel.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

¹⁰¹ VEIGA, José Eli da. O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável. In: **CAVC, Economia Brasileira: Perspectivas do Desenvolvimento**. p. 243-266. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20_%20desenvolvimento_sustentavel.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

¹⁰² CARDOSO, Fernando Henrique. Desenvolvimento: o mais político dos temas econômicos. In: **Revista de Economia Política**. vol. 15, n.º 4 (60), out.-dez. 1995, p. 148-155.

Ensina Juarez Freitas que a sustentabilidade, no sistema jurídico brasileiro, é um dos valores de estatura constitucional. É um valor supremo, e que por ser retratado na parte preambular da Constituição não poderia ser qualquer desenvolvimento, muito menos os da visão antropocêntrica soberba, nem de degradação da natureza, ou ainda, os decorrentes de relações parasitárias e predatórias.¹⁰³ O desenvolvimento pretendido pelo Estado brasileiro é o sustentável.¹⁰⁴

A sustentabilidade¹⁰⁵ corresponde ao progresso multidimensional, que se torna uma diretriz vinculante,¹⁰⁶ ou seja, todos devem orientar-se pelo desenvolvimento sustentável, tanto Estado quanto particulares. A sustentabilidade multidimensional ou pluridimensional é um vetor de desenvolvimento que objetiva o bem-estar das gerações presentes sem se olvidar das futuras, com o foco não apenas nas dimensões do tripé social, econômico e ambiental, mas incluindo também as dimensões ética e jurídico-política.¹⁰⁷

De acordo com Amartya Sen a busca do desenvolvimento, envolve, entre outras medidas, remover as principais fontes de privação de liberdade, tais como a miséria, a tirania, a falta de oportunidades econômicas, a negligência dos serviços públicos e a inflexibilidade ou intromissão excessiva de Estados.¹⁰⁸

Outro ponto abordado por Amartya Sen evidencia que a privação da liberdade, para grande parte da população mundial, continua mesmo diante da do aumento da riqueza global. Segundo o autor:

A despeito de aumentos sem precedentes na opulência global, o mundo atual nega liberdades elementares a um grande número de pessoas - talvez até mesmo à maioria. Às vezes a ausência de liberdades substantivas relaciona-se diretamente com a pobreza econômica, que rouba das pessoas a liberdade de saciar a fome, de obter uma nutrição satisfatória ou remédios

¹⁰³ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 116.

¹⁰⁴ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 116.

¹⁰⁵ Assim como ensina Juarez Freitas, o presente trabalho também adota como sinônimos as expressões sustentabilidade e desenvolvimento sustentável. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

¹⁰⁶ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 116.

¹⁰⁷ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 59-61.

¹⁰⁸ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 17.

para doenças tratáveis, a oportunidade de vestir-se ou morar de modo apropriado, de ter acesso a água tratada ou saneamento básico.¹⁰⁹

Além disso, conforme destaca Amartya Sen:

[...] a privação de liberdade vincula-se estreitamente à carência de serviços públicos e assistência social, como por exemplo a ausência de programas epidemiológicos, de um sistema bem planejado de assistência médica e educação ou de instituições eficazes para a manutenção da paz e da ordem locais.

Em outros casos, a violação da liberdade resulta diretamente de uma negação de liberdades políticas e civis por regimes autoritários e de restrições impostas à liberdade de participar da vida social, política e econômica da comunidade.¹¹⁰

Como visto, o autor entende que a ausência de liberdades substantivas está intimamente ligada à pobreza econômica, aos serviços públicos deficientes e à falta de liberdades políticas e civis. Estas restrições têm um impacto profundo na liberdade das pessoas em obterem uma boa nutrição, remédios, moradia, água tratada e saneamento básico, além de impedir a participação da comunidade na vida social, política e econômica.

Para Amartya Sen, quando se fala em liberdade, os direitos dos indivíduos são considerados como elementos fundamentais. Ao mesmo tempo há um foco na ampliação das "capacidades" das pessoas para alcançar o tipo de vida que elas consideram valiosa. Tais capacidades podem ser aumentadas através da política pública, mas também podem ser influenciadas pelo uso efetivo das capacidades participativas dos cidadãos.

[...] as liberdades dos indivíduos os elementos constitutivos básicos. Assim, atenta-se particularmente para a expansão das "capacidades" (*capabilities*) das pessoas de levar o tipo de vida que elas valorizam - e com razão. Essas capacidades podem ser aumentadas pela política pública, mas também, por outro lado, a direção da política pública pode ser influenciada pelo uso efetivo das capacidades participativas do povo.¹¹¹

Para Sen, quando se fala em liberdade, os direitos dos indivíduos são considerados como elementos fundamentais. Ao mesmo tempo há um foco na

¹⁰⁹ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 17.

¹¹⁰ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 17.

¹¹¹ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 32.

ampliação das "capacidades" das pessoas para alcançar o tipo de vida que elas consideram valiosa. Tais capacidades podem ser aumentadas através da política pública, mas também podem ser influenciadas pelo uso efetivo das capacidades participativas dos cidadãos.

Nas palavras de Arjun Sengupta, o direito ao desenvolvimento é o direito de todas as pessoas a um processo de crescimento que expanda suas capacidades e liberdades, melhore seu bem-estar e lhes permita realizar aquilo que valorizam. O processo e o resultado são ambos direitos humanos.

O direito ao desenvolvimento como o direito a um processo de desenvolvimento não é apenas um direito 'guarda-chuva' ou a soma de um arranjo de direitos. Corresponde a um processo que expande as capacidades ou liberdades dos indivíduos para melhorar seu bem-estar e realizar o que eles valorizam... O processo não é a mesma coisa que o resultado do processo, embora, no direito ao desenvolvimento, tanto o processo quanto o resultado do processo sejam direitos humanos.¹¹²

Juarez Freitas trata o conceito de desenvolvimento sustentável em sua perspectiva multi ou pluridimensional. E, nesse sentido, compreende como sustentabilidade o desenvolvimento que reúne como aspectos nucleares as determinações ética e jurídico-institucional de assegurar às gerações presentes e futuras o ambiente favorável ao bem-estar; a responsabilização objetiva do Estado pela prevenção e pela precaução, de maneira que se antecipe aos eventos danosos; a sindicabilidade ampliada das escolhas públicas e privadas, de forma a neutralizar cautelarmente vieses e mitos comuns; e a premissa da sustentabilidade em nortear o desenvolvimento, não o contrário.¹¹³

A Declaração do Direito ao Desenvolvimento de 1986 elaborada pela Assembleia Geral das Nações Unidas estabelece o direito ao desenvolvimento como um direito humano fundamental. A declaração reconhece que o progresso é um processo complexo e multidimensional que abrange aspectos econômicos, sociais, culturais e políticos.¹¹⁴

¹¹² SENGUPTA, Arjun. **On the theory and practice of the Right to Development**. Human Rights Quarterly, v. 24, n.º 4, p. 837-889, 2002. Disponível em: <http://jstor.org>. Acesso em: 12 jan. 2023.

¹¹³ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 33-34.

¹¹⁴ ONU. **Declaration on the Right to Development**. Disponível em: <https://www.ohchr.org/en/instruments-mechanisms/instruments/declaration-right-development>. Acesso em: 03 mar. 2023.

Além disso, a Declaração afirma que o direito ao desenvolvimento é inalienável de todos os povos e indivíduos, e que a igualdade de oportunidades para o avanço é um pré-requisito essencial para a realização desse direito. O documento reconhece também a necessidade de cooperação internacional para o progresso e a responsabilidade dos países desenvolvidos em apoiar os países em desenvolvimento.¹¹⁵ Ou seja, no âmbito internacional já se reconhece o direito ao desenvolvimento multidimensional enquanto um direito fundamental que se quer ver aplicável a todos.

Concebida como princípio constitucional, a sustentabilidade reconhece os direitos dos que ainda não nasceram, lembra que todos os seres e coisas estão interconectados e requer um cálculo cuidadoso dos benefícios, custos e externalidades antes de cada empreendimento.¹¹⁶

Essa tônica do princípio constitucional da sustentabilidade orienta para uma vida digna, não apenas materialmente, mas de coexistência fértil, que se afasta dos males das corrupções típicas da insaciabilidade, que preferem primeiro crescer para apenas no futuro mitigar ou compensar os danos causados.¹¹⁷

Assim, a sustentabilidade em suas múltiplas dimensões refere-se a uma questão sistêmica e de equilíbrio ecológico em sentido amplo, sendo uma diretiva relacionada ao crescimento material e imaterial, compreendida para além do clássico tripé social, o que ocasiona uma forte mudança na concepção e interpretação de todo o Direito.¹¹⁸

Como já demonstrado, o desenvolvimento nacional sustentável não se limita apenas às três dimensões tradicionais da sustentabilidade - social, ambiental e econômica - mas envolve outras questões que também são importantes para garantir tal direito, como a dimensão ética e jurídico-política. Cada uma dessas cinco variáveis se relaciona com aspectos específicos do desenvolvimento sustentável e, juntas, formam uma abordagem mais ampla e integrada para a sustentabilidade.¹¹⁹

¹¹⁵ ONU. **Declaration on the Right to Development**. Disponível em: <https://www.ohchr.org/en/instruments-mechanisms/instruments/declaration-right-development>. Acesso em: 03 mar. 2023.

¹¹⁶ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 35.

¹¹⁷ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 36.

¹¹⁸ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 60-61.

¹¹⁹ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 54-55.

É importante destacar que não há uma hierarquia entre tais dimensões e que outros aspectos também podem ser relevantes para a sustentabilidade, dependendo do contexto específico. Ou seja, além dessas cinco dimensões citadas, outras podem ser identificadas e incluídas na abordagem de desenvolvimento sustentável.¹²⁰

Além da conhecida dimensão econômica, tem-se a dimensão social que se refere à importância de garantir que todos os indivíduos tenham acesso eficiente e eficaz aos direitos fundamentais sociais, sem discriminação. Isso significa que a sustentabilidade não pode ser alcançada se algumas pessoas forem “deixadas para trás”, e que a pobreza precisa ser abordada por meio de prestações positivas e compensações.¹²¹

Relaciona-se a dimensão ética com a interconexão entre todos os seres vivos e com a responsabilidade dos que têm maior autoconsciência em proteger a integridade dos outros seres. Isso implica em produzir e reproduzir um bem-estar duradouro nas interações pessoais e com a natureza, ao invés de promover a destruição ilimitada.¹²²

A necessidade de proteção ao meio-ambiente e a garantia que as gerações atuais e futuras tenham acesso a um ambiente limpo e saudável, em todos os aspectos, envolvem a dimensão ambiental. Isso significa agir de forma responsável para preservar a biodiversidade e evitar o retrocesso em relação aos avanços já alcançados na proteção ambiental.¹²³

De acordo com Juarez Freitas, a dimensão jurídico-política reconhece a sustentabilidade como um direito/dever constitucional inalienável, que está diretamente relacionado a outros direitos fundamentais como o direito à longevidade digna, à alimentação adequada, ao ambiente limpo, à educação, à democracia, à informação livre, ao processo judicial e administrativo justo e tempestivo, à segurança, à renda oriunda do trabalho honesto, à boa administração pública e à moradia digna e segura. Isso significa que a sustentabilidade é mais do que apenas uma questão ambiental, é uma questão de direitos humanos e de justiça social. A dimensão jurídico-

¹²⁰ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 54-55.

¹²¹ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 54-55.

¹²² FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 54-55.

¹²³ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 63-65.

política reconhece que a sustentabilidade é fundamental para garantir a realização plena de outros direitos fundamentais e que, portanto, deve ser protegida e promovida por meio de políticas públicas, leis e práticas jurídicas.¹²⁴

O aspecto jurídico-político enfatiza a importância de uma abordagem integrada para a sustentabilidade, na qual todas as dimensões se relacionam para garantir um desenvolvimento sustentável e justo.

Conforme os conceitos até aqui apresentados, tem-se que o desenvolvimento nacional sustentável figura entre os objetivos fundamentais da República, os quais “se traduzem em metas indeclináveis, tais como a redução das desigualdades sociais e regionais e o combate severo aos regressivismos, por mais arraigados que estejam nos cérebros e nos corações oligárquicos dominantes”.¹²⁵

No mesmo sentido, Adriana da Costa Ricardo Schier defende a possibilidade de que o desenvolvimento nacional seja reconhecido como um direito fundamental, com base na cláusula de abertura do artigo 5.º § 2.º da Constituição de 1988. Essa cláusula estabelece que os direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição não excluem outros que decorrem do regime e dos princípios por ela adotados. A consagração do desenvolvimento nacional como um direito fundamental impõe tanto ao Estado quanto à sociedade em geral o dever de garantir que todas as pessoas, incluindo as gerações futuras, possam exercer plenamente a democracia e a cidadania, bem como escolher livremente como viver suas vidas.¹²⁶

Nesse sentido, reconhecer o desenvolvimento nacional como um direito fundamental significa que ele é essencial para garantir outros direitos fundamentais, como a igualdade, a liberdade, a dignidade humana e a proteção do meio ambiente. Isso requer a adoção de políticas públicas e ações coletivas que promovam o progresso de forma sustentável e equitativa, garantindo que todas as pessoas possam usufruir dos benefícios do desenvolvimento sem prejudicar as gerações futuras.¹²⁷

A promoção do desenvolvimento nacional sustentável a um direito fundamental, o reveste de especial proteção jurídica: (a) aplicabilidade imediata, conforme o

¹²⁴ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 63-65.

¹²⁵ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 113-115.

¹²⁶ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento: Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. Curitiba: Íthala, 2019, p. 78-79.

¹²⁷ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento: Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. Curitiba: Íthala, 2019, p. 78-79.

dispositivo do artigo 5º §1º da Constituição Federal; (b) passa a integrar o rol das cláusulas pétreas, tendo seu núcleo resguardado diante da ação do constituinte derivado, disposta pelo artigo 60 §4º, IV da Constituição Federal; e (c) submete-se a regime especial de restrição.

Não se pode olvidar da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável, proposta pela Organização das Nações Unidas (ONU), que corresponde aos objetivos do milênio, composta por 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS). A Agenda consiste num plano de ação global que tem como metas a erradicação da pobreza e a promoção do desenvolvimento sustentável, considerando, principalmente, as dimensões econômica, social e ambiental.¹²⁸

Assim sendo, o desenho da sustentabilidade multidimensional dirige o Direito para o progresso que importa, aquele que é efetivamente indispensável para o bem-estar e que já está desenhado tanto no âmbito nacional quanto no internacional.

Mas, questiona-se: como medir a sustentabilidade, como aplicá-la, qual o desenvolvimento aceito por uma sociedade?

Dessa forma, continua a ciência divergindo e refutando as variadas teorias quanto à temática do desenvolvimento sustentável até os dias atuais.¹²⁹

As diversas correntes que tentam definir o melhor significado para a sustentabilidade desembocam na fragilidade em lhe delinear critérios:

Tal algaravia explica a ausência de um indicador econômico de sustentabilidade que desfrute de mínima aceitação. No entanto, a partir da adoção da agenda 21 na Rio-92, a demanda por esse tipo de indicador havia sido fortemente impulsionada. E em 1996 ela parecia ter achado uma trilha segura com a adoção dos “Princípios de Bellagio” (Ilsd, 2000). Contudo, os balanços da subsequente proliferação de indicadores reunidos por Lawn (2006) mostraram que os métodos propostos para a avaliação e o monitoramento da sustentabilidade permaneciam elusivos.¹³⁰

¹²⁸ ONU. Sobre a Agenda 2030 e Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em: 20 fev. 2023.

¹²⁹ Vide VEIGA, José Eli da. O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável. In: **CAVC, Economia Brasileira: Perspectivas do Desenvolvimento**. p. 243-266. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20 %20desenvolvimento_sustentavel.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20%20desenvolvimento_sustentavel.pdf). Acesso em: 09 jan. 2023.

¹³⁰ VEIGA, José Eli da. O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável. In: **CAVC, Economia Brasileira: Perspectivas do Desenvolvimento**. p. 243-266. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20 %20desenvolvimento_sustentavel.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

Diante da inconstante delimitação que pudesse aferir o desenvolvimento, “houve forte propensão a selecionar alguns poucos índices que, juntos, permitissem uma avaliação da sustentabilidade em suas várias dimensões”.¹³¹

O Produto Interno Bruto (PIB) per capita foi amplamente utilizado como uma medida de bem-estar econômico a partir de 1950, tendo como aparente vantagem a facilidade de cálculo através de base de dados disponíveis em boa parte dos países. No entanto, ele exclui variáveis que captam a distribuição de renda, a expectativa de vida, o nível de gastos desagregados, o estoque de recursos naturais, o nível de desemprego, o estoque de capital humano, entre outras características importantes para mensurar o bem-estar econômico de uma sociedade. Além disso, não considera a sustentabilidade e o legado intergeracional, e pode ser afetado por flutuações cambiais.¹³²

São elementos *sine qua non* as métricas, os indicadores que possam balizar o que se entende por desenvolvimento sustentável, a partir de rigorosos critérios.

Para José Eli da Veiga, em seus mais de quarenta anos de pesquisa no tema, a avaliação da sustentabilidade requer três indicadores simultâneos: um relacionado ao meio ambiente, outro ao desempenho econômico e o último à qualidade de vida. Além disso o autor destaca a necessidade de “substituir o PIB por uma medida de renda domiciliar disponível, em vez de se adotar alguma proposta de PIB corrigido ou ajustado, como é o caso do GPI; e b) buscar um indicador sintético de qualidade de vida que incorpore as evidências científicas trazidas por esse novo ramo que é a economia da felicidade”.¹³³

Em virtude das diversas críticas feitas ao PIB per capita, inúmeras pesquisas se debruçaram com o fito de elaborar novos indicadores de bem-estar. O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) foi criado em 1990, por Amartya Sen e Mahbub ul

¹³¹ VEIGA, José Eli da. O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável. In: **CAVC, Economia Brasileira: Perspectivas do Desenvolvimento**. p. 243-266. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20 %20desenvolvim ento_sustentavel.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20%20desenvolvim ento_sustentavel.pdf). Acesso em: 09 jan. 2023.

¹³² VIDIGAL, Cláudia Bueno Rocha. KASSOUF, Ana Lúcia. VIDIGAL, Vinícius Gonçalves. **Bem-Estar Econômico: aplicação de indicador sintético para os Estados Brasileiros**. In: Anais do XVI Encontro de Economia da Região Sul - ANPEC/SUL, 2013. Disponível em: https://www.anpec.org.br/sul/2013/submissao/files_l/i2-e6e1eaa19f84c73d5c49529fdb2e4ffb.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

¹³³ VEIGA, José Eli da. O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável. In: **CAVC, Economia Brasileira: Perspectivas do Desenvolvimento**. p. 243-266. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20 %20desenvolvim ento_sustentavel.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20%20desenvolvim ento_sustentavel.pdf). Acesso em: 09 jan. 2023.

Haq,¹³⁴ como alternativa ao PIB. É um indicador simples, que reflete vários aspectos do bem-estar e tem uma fácil interpretação para um público amplo. No entanto, também tem limitações inerentes ao seu próprio desenvolvimento. De forma similar ao PIB per capita, o IDH também apresenta diversas insuficiências, muitas delas por não considerar as particularidades regionais, além de não definir critérios para a ponderação atribuída aos seus componentes.¹³⁵

Uma abordagem relevante nesse sentido foi o Índice de Bem-Estar Econômico Sustentável (IBES) – (*Index of Sustainable Economic Welfare* - ISEW) elaborado por Herman Daly e John Cobbe. O IBES é uma medida de bem-estar econômico agregado que leva em conta todas as fontes de produtos e serviços relevantes para o bem-estar econômico de uma nação. É uma abordagem ambiciosa para medir o desempenho da economia e avaliar os efeitos das políticas adotadas sobre a população e o meio-ambiente.¹³⁶ Diversos estudos sobre eventuais índices decorrem de tais pesquisas.

Das pesquisas de Lars Osberg e Andrew Sharpe,¹³⁷ elaborou-se o Índice de Bem-Estar Econômico (IBEE) para medir o bem-estar econômico de uma sociedade,

¹³⁴ Vide ANAND, S.; SEN, A. **Human development index: methodology and measurement**. New York: UNDP, 1994. 25 p.

¹³⁵ VEIGA, José Eli da. O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável. In: **CAVC, Economia Brasileira: Perspectivas do Desenvolvimento**. p. 243-266. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20%20desenvolvimento_sustentavel.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

¹³⁶ VEIGA, José Eli da. O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável. In: **CAVC, Economia Brasileira: Perspectivas do Desenvolvimento**. p. 243-266. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20%20desenvolvimento_sustentavel.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

¹³⁷ Vide OSBERG, L. The measurement of economic welfare. In: LAIDLER, D. (Coord.). **Approaches to Economic Well-Being**, Toronto: University of Toronto Press, 1985. chap. 2, p. 49-87. Disponível em: <https://dalspace.library.dal.ca/bitstream/handle/10222/72989/The%20Measurement%20of%20Economic%20Well-Being.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 12 jan. 2023.

OSBERG, L.; SHARPE, A. **An index of economic well-being for Canada**. Hull: Applied Research Branch, 1998. Disponível em: <https://www.oecd.org/sdd/na/2682230.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2023.

OSBERG, L.; SHARPE. An index of economic well-being for selected OECD countries. **Review of Income and Wealth**, San Francisco, v. 48, n.º 3, p. 291-316, 2002. Disponível em: <http://www.csls.ca/iwb/osberg5.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2023.

OSBERG, L.; SHARPE. **New estimates of the index of economic well-being for Canada and the provinces, 1981-2008**. Ottawa: Centre for the Study of Living Standards, Dec. 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/252964127_New_Estimates_of_the_Index_of_Economic_Well-Being_for_Selected_OECD_Countries. Acesso em: 12 jan. 2023.

considerando os níveis de consumo, acumulação, desigualdade de renda e insegurança.¹³⁸

Observa-se que o IBEE foi composto por quatro dimensões distintas: fluxos de consumo, riqueza real – legado intergeracional, equidade e seguridade econômica. Cada uma dessas dimensões se subdivide em indicadores que têm uma descrição da variável correspondente:

Tabela 1 – Estrutura do Índice de Bem-Estar Econômico

Dimensões	Indicadores	Variáveis
1 Fluxos de Consumo	1.1 Consumo privado	1.1.1 Gasto privado de consumo final <i>per capita</i>
	1.2 Consumo público	1.2.1 Gasto de consumo final do governo <i>per capita</i>
2 Riqueza Real – Legado Intergeracional	2.1 Capital físico	2.1.1 Formação bruta de capital fixo (FBKF) <i>per capita</i>
	2.2 Capital humano	2.2.1 Despesa pública <i>per capita</i> com educação
		2.2.2 Despesa privada <i>per capita</i> com educação
	2.3 Gastos com Pesquisa e desenvolvimento	2.3.1 Gasto público <i>per capita</i> com pesquisa e desenvolvimento (P&D)
	2.4 Débito público	2.4.1 Dívida líquida real <i>per capita</i>
3 Equidade	3.1 Desigualdade de renda	3.1.1 Índice de Gini
	3.2 Intensidade da pobreza	3.2.1 Índice FGT
4 Seguridade Econômica	4.1 Risco de desemprego	4.1.1 Taxa de desemprego
	4.2 Risco financeiro associado à doença	4.2.1 Despesa pública <i>per capita</i> com saúde
		4.2.2 Despesa privada <i>per capita</i> com saúde
	4.3 Risco de pobreza em idade avançada	4.3.1 Taxa de pobreza entre pessoas com idade acima de 65 anos
	4.4 Risco de Violência	4.4.1 Taxa de homicídios

Fonte: Bem-Estar Econômico: aplicação de indicador sintético para os Estados Brasileiros.¹³⁹

A título exemplificativo apresenta-se a tabela elaborada quanto a estrutura do IBEE, porém afastando-se de adentrar aos cálculos elaborados a partir de tais

¹³⁸ VIDIGAL, Cláudia Bueno Rocha. KASSOUF, Ana Lúcia. VIDIGAL, Vinícius Gonçalves. **Bem-Estar Econômico: aplicação de indicador sintético para os Estados Brasileiros.** In: Anais do XVI Encontro de Economia da Região Sul - ANPEC/SUL, 2013. Disponível em: https://www.anpec.org.br/sul/2013/submissao/files_l/i2-e6e1eaa19f84c73d5c49529fdb2e4ffb.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

¹³⁹ VIDIGAL, Cláudia Bueno Rocha. KASSOUF, Ana Lúcia. VIDIGAL, Vinícius Gonçalves. **Bem-Estar Econômico: aplicação de indicador sintético para os Estados Brasileiros.** In: Anais do XVI Encontro de Economia da Região Sul - ANPEC/SUL, 2013. Disponível em: https://www.anpec.org.br/sul/2013/submissao/files_l/i2-e6e1eaa19f84c73d5c49529fdb2e4ffb.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

dimensões e indicadores, que podem ser minuciosamente acompanhados no estudo de referência.¹⁴⁰

Em que pese a contribuição do IBEE, os próprios autores apresentam as dificuldades práticas e metodológicas na implementação do índice proposto, salientam que “o modelo proposto de indicador assume um conjunto de condições necessárias, mas não suficientes, para que o bem-estar econômico seja válido para uma sociedade”.¹⁴¹

O modelo proposto é um esforço válido para que o bem-estar econômico seja adequado para uma sociedade, pois considera variáveis ideais, como por exemplo um agente econômico avesso aos riscos da dimensão quatro – seguridade econômica. No entanto, não é suficiente, pois como considerar aqueles que sequer participam dos riscos, por estarem excluídos?

Embora seja evidente a complexidade da definição de indicadores de desenvolvimento sustentável, é imperiosa a implementação destes a partir de escolhas metodológicas fundamentadas, para assim buscar um crescente aprimoramento através da revisão contínua, com o fim de melhorar a qualidade dos próprios indicadores ao longo do tempo.

A fim de operar como paradigma axiológico para a atuação do Poder Público, o desenvolvimento sustentável deve estar pautado nas múltiplas dimensões já anteriormente mencionadas. De forma que se possa oportunizá-lo, deve estar alicerçado: a) na sustentabilidade multidimensional (jurídico-política, ética, social, econômica e ambiental); b) na sustentabilidade enquanto princípio de estatura constitucional; c) na incompatibilidade da sustentabilidade com a ideia de mero crescimento econômico; d) na sustentabilidade indissociável do bem-estar duradouro, independente de adversidades climáticas ou financeiras; e) na prescrição desde cedo de que o progresso material não pode sonegar o imaterial; f) na prática da equidade presente e para com as gerações futuras; g) ousadia crítica na implementação da

¹⁴⁰ VIDIGAL, Cláudia Bueno Rocha. KASSOUF, Ana Lúcia. VIDIGAL, Vinícius Gonçalves. **Bem-Estar Econômico: aplicação de indicador sintético para os Estados Brasileiros.** In: Anais do XVI Encontro de Economia da Região Sul - ANPEC/SUL, 2013. Disponível em: https://www.anpec.org.br/sul/2013/submissao/files_l/i2-e6e1eaa19f84c73d5c49529fdb2e4ffb.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

¹⁴¹ VIDIGAL, Cláudia Bueno Rocha. KASSOUF, Ana Lúcia. VIDIGAL, Vinícius Gonçalves. **Bem-Estar Econômico: aplicação de indicador sintético para os Estados Brasileiros.** In: Anais do XVI Encontro de Economia da Região Sul - ANPEC/SUL, 2013. Disponível em: https://www.anpec.org.br/sul/2013/submissao/files_l/i2-e6e1eaa19f84c73d5c49529fdb2e4ffb.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

Agenda 2030 da ONU em termos eficientes e eficazes, mediante políticas públicas; h) encorajar no conflito entre sustentabilidade e insaciabilidade a opção pelo novo paradigma; i) reciclar o modo de compreender e decidir pautados na sustentabilidade, desde as decisões de governança e precificação ambiental justa, até a responsabilidade pós-consumo; j) promover o desenvolvimento de “cores limpas”, de forma a assegurar para todas as gerações o direito fundamental ao futuro.¹⁴²¹⁴³

O modelo atual de Estado apenas tem sentido se a prática do princípio constitucional da sustentabilidade for introduzida em todo o sistema jurídico-político, se assim não for, continuará um Estado deficiente e parasitário, incapaz de pensar e se desenvolver a longo prazo.¹⁴⁴

Portanto, o presente trabalho adota como desenvolvimento o conceito que se afasta da visão meramente economicista e se reveste, além do fator econômico, dos fatores social, ambiental, ético e jurídico-político. Não há, na perspectiva aqui adotada, progresso a qualquer custo, mas apenas o sustentável, decorrente de planejamento e multidimensionalidade em favor do desenvolvimento como forma de exercício das liberdades.

Tal atuação estatal na promoção dos direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável da coletividade é, em muitos momentos, confundida pela população como um Estado Socialista, quando na realidade o correto seria um Estado Social, que decorre de uma transformação do Estado liberal, mantendo a adesão à ordem capitalista, atuando como mitigador de conflitos sociais e pacificador necessário entre o trabalho e o capital.¹⁴⁵

¹⁴² FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 325-328.

¹⁴³ Similar preocupação quanto ao desenvolvimento sustentável, mas no âmbito do direito internacional, Bárbara Dayana Brasil apresenta uma perspectiva crítica sobre a relação entre investimento estrangeiro e direitos humanos, discutindo a necessidade de equilibrar os interesses econômicos com a proteção dos direitos humanos. Além disso, a autora discute a aplicação de normas internacionais de direitos humanos na regulação de investimentos estrangeiros, destacando a importância de políticas públicas e regulamentações que visem proteger e promover os direitos humanos em países anfitriões de investimentos estrangeiros. No geral, o livro oferece uma visão ampla e crítica sobre como os direitos humanos e o investimento estrangeiro interagem e como essa interação pode ser gerenciada para promover o desenvolvimento sustentável e a proteção dos direitos humanos. Para mais vide: BRASIL, Bárbara Dayana. **Direitos Humanos e Investimento Estrangeiro: perspectivas para interação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

¹⁴⁴ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 275.

¹⁴⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 577.

Nessa mitigação de conflitos sociais, os estados constitucionais se orientam para a garantia de direitos fundamentais no intento de assegurar também a dignidade humana¹⁴⁶ e o desenvolvimento de todos.

Peter Häberle relembra que “dignidade humana como ‘reação’ aos horrores e violações perpetrados na Segunda Guerra Mundial é, nesses textos, digna de nota, mas também importa destacar a dimensão prospectiva da dignidade, apontando para a configuração de um futuro compatível com a dignidade da pessoa”.¹⁴⁷

Nesse sentido, qualquer atuação do Estado não pode se distanciar da garantia e perseguição da dignidade humana, para que os horrores não voltem a ocorrer. A dignidade humana surge, então, como um pressuposto para se falar em sustentabilidade.

Um desenvolvimento sustentável requer um planejamento multidimensional como estratégia da atuação estatal, sendo “por meio da função de planejamento que o Estado deverá ordenar e coordenar o desenvolvimento sustentável”.¹⁴⁸ Ordenar reflete o planejamento de longo prazo e coordenar corresponde à dimensão institucional do planejamento, que busca articulação horizontal e vertical entre os entes federativos e demais órgãos, intentado compatibilizar as diversas políticas.¹⁴⁹

Logo, deve haver em mesmo sentido um planejamento multidimensional em prol do desenvolvimento sustentável enquanto se busca oportunizar o crescimento individual e da sociedade, baseado na expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam.¹⁵⁰

O desenvolvimento aceitável é o sustentável. É aquele que consegue se retroalimentar e se amparar como uma cadeia em que elementos antecedentes e precedentes se estimulam e se fortalecem continuamente.

¹⁴⁶ HÄBERLE, Peter. A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal. In: **Dimensões da Dignidade: Ensaio de Filosofia do Direito e Direito Constitucional**. Org. Ingo Wolfgang Sarlet. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 73.

¹⁴⁷ HÄBERLE, Peter. A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal. In: **Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional**. Béatrice Maurer... [et. al.]. Org. Ingo Wolfgang Sarlet. Trad. Ingo Wolfgang Sarlet, Luís Marcos Sander, Pedro Scherer de Mello Aleixo, Rita Dostal Zanini. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 47.

¹⁴⁸ LÜBKE, Marianne Yuri Shiohara. **Planejamento multidimensional e desenvolvimento sustentável**. Curitiba: Íthala, 2022, p. 175.

¹⁴⁹ LÜBKE, Marianne Yuri Shiohara. **Planejamento multidimensional e desenvolvimento sustentável**. Curitiba: Íthala, 2022, p. 175.

¹⁵⁰ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 18.

A presente pesquisa não objetiva delinear com exatidão a métrica do desenvolvimento sustentável, mas seguramente quer apresentar elementos que podem operar como vetores das escolhas públicas e, portanto, paradigmas axiológicos para o Poder Público, principalmente para que se possa dar a conformação mais sustentável possível ao fazer uso dos recursos públicos – inclusive quando se lançar mão dos mecanismos de fomento fiscal.

2.3. Tributos, arrecadação e desenvolvimento sustentável

Como visto anteriormente, a finalidade do Estado é a de proporcionar e realizar o bem comum e promover o desenvolvimento. Promover um desenvolvimento multidimensional a fim de concretizar essas ações, é necessário que o Estado arrecade dinheiro por meio da tributação e, posteriormente, o utilize de maneira inteligente e responsável. A imposição de direitos em mercados que operam de forma eficiente inevitavelmente requer a "tributação e despesas públicas".¹⁵¹

De tal modo, o Estado coleta recursos por meio da tributação para financiar iniciativas e gastos públicos, que, espera-se, sejam inteligentes, justas e responsáveis.

Mesmo o mercado, que tanto questiona e se opõe à tributação, necessita da atuação estatal para sua regulação e proteção. Nesse sentido, é

Desnecessário dizer que a inevitável dependência do mercado em relação às leis, à burocracia e à formulação de políticas públicas determinadas pelo poder executivo não significa que as iniciativas do governo sejam sempre sábias ou benéficas. Nós, enquanto comunidade política, podemos escolher – mas apenas entre diferentes regimes de regulação.¹⁵²

No cenário da regulação do mercado desponta a ideia de tributação, que, desde os primórdios, vem sendo uma técnica adotada para a imposição de direitos.

No entanto, a iniciativa governamental nem sempre é acertada. A dependência do mercado em relação às leis e políticas públicas não garante que as iniciativas do governo sejam sempre sábias ou benéficas. Como comunidade política, pode-se

¹⁵¹ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 72.

¹⁵² HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 72.

escolher entre diferentes regimes de regulação, mas ainda assim são impostas limitações por essa dependência.

Assim, o Brasil adotou como principal mecanismo para se sustentar, a prática da tributação, em que o arrecadado financia o custeio do Estado e dos direitos.

Nos países que praticam a livre iniciativa da ordem econômica, como o Brasil, por exemplo, o tributo é considerado a principal receita pública, entendida aqui como entrada de recursos sem aumento de seu passivo. É uma receita pública em sentido econômico,¹⁵³ ou seja, esse recurso ingressa nos cofres públicos sem que isso aumente suas dívidas/passivo contábil.

É evidente que o poder e direito de tributar do Estado não lhe confere um privilégio desatrelado de obrigações, muito pelo contrário, ele apenas pode tributar para custear as atividades e deverem que lhes fixaram.¹⁵⁴

Recorda-se que o direito financeiro distingue as despesas públicas adotando dois sentidos, conforme afirma Hugo de Brito Machado:

No primeiro sentido a despesa pública é parte do orçamento, representando, portanto, a distribuição e emprego das receitas para cumprimento das diversas atribuições da Administração. No segundo sentido, é a utilização, pelo agente público competente, de recursos financeiros previstos na dotação orçamentária, para atendimento de determinada obrigação a cargo da Administração, mediante a observância da técnica da Ciência da Administração, o que envolve o prévio empenho da verba respectiva.¹⁵⁵

Verifica-se que as despesas públicas, em qualquer dos sentidos adotados, devem buscar o atendimento das atribuições a cargo da Administração Pública, e sendo esta incumbida de agir em prol do bem comum, como já mencionado, todos os seus atos necessitam se balizar nesse sentido, inclusive os gastos públicos.

Deve-se levar em conta o entendimento de que os referidos direitos se vestem de um custo, como já aduzido anteriormente, e que o Estado seria a máquina gerenciadora capaz de arrecadar e redistribuir as riquezas.

¹⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 116.

¹⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 36.

¹⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 36.

Embora seja quase uma verdade óbvia, falar sobre o custo dos direitos pode parecer paradoxal e até mesmo ofensivo, pois implica em renunciar a algo para adquiri-los ou garantir sua preservação.¹⁵⁶

Há um paradoxo entre o custo dos direitos e a renúncia aos recursos privados-individuais necessários para adquiri-los ou garanti-los. Sugere-se que esta renúncia pode ser uma ofensa às boas maneiras e uma ameaça à própria preservação dos direitos. Embora a obtenção de direitos possa custar algo, isso não significa que eles não sejam importantes.

Tendo em vista que os direitos têm um custo, é necessário para a compreensão recordar uma velha máxima: cada escolha uma renúncia. Pois, para custear alguns direitos e algumas escolhas, pela finitude de recursos, acaba-se renunciando outras escolhas, ou ao menos não as priorizando.

Segundo Stephen Holmes e Cass R. Sustein,

Ignorar os custos é deixar certas trocas dolorosas fora do nosso campo de visão. Decepcionados com o modo pelo qual a recente maioria conservadora na Suprema Corte impôs limites a vários direitos concedidos na época em que o presidente da Corte era Earl Warren, os progressistas de hoje talvez hesitem em chamar a atenção para o ônus público ligado às liberdades civis. Os conservadores, por sua vez, talvez prefiram deixar passar em silêncio – isso quando não o ignoram completamente, como indica sua retórica – o modo pelo qual os impostos de toda a comunidade são usados para proteger os direitos de propriedade de indivíduos ricos. O desejo universal de apresentar os direitos como uma coisa positiva, sem ressalva alguma, talvez ajude a explicar por que uma abordagem que não leva em conta o custo é vista com simpatia por todos os lados do debate. Com efeito, podemos até falar, nesse contexto, de um tabu cultural – fundado, talvez, em preocupações realistas – contra o “cálculo dos custos” da garantia de direitos.¹⁵⁷

Os exemplos mencionados pelos autores na citação acima, dão o tom de que tanto conservadores quanto progressistas, com a percepção mais aguçada, conseguem compreender o papel da tributação para toda a plêiade de direitos, quer sejam os relacionados aos anseios liberais ou sociais ou a forma de seu custeio que é sempre coletivo.

Seja qual for o modelo de estado adotado, portanto, haverá custos inerentes à sua manutenção. E, além disso, todos os direitos promovidos pelo Poder Público ensejam recursos. É bem verdade que há difundida ideia de que muitos dos direitos

¹⁵⁶ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 20.

¹⁵⁷ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 20.

fundamentais possam ser usufruídos sem qualquer custo, porém, de acordo com Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, tal assertiva é,

[...] evidentemente falsa; além disso, é impossível situar sua origem numa suposta impossibilidade de detectar os custos ocultos. Para começar, eles nem são tão ocultos assim. É evidente por si, por exemplo, que o direito a um julgamento pelo júri acarreta um custo para o público. Um estudo realizado em 1989 nos proporciona um valor em dólares: cada julgamento pelo júri custa, em média, US\$ 13 mil para os contribuintes norte-americanos. Outra coisa evidente: o direito a uma indenização razoável pelos bens desapropriados pelo Estado tem um custo orçamentário substancial. O direito a um recurso nas causas penais pressupõe claramente a existência de tribunais recursais financiados com dinheiro público.¹⁵⁸

Desse modo, tem-se que não é correta a afirmação de que não há custos para a fruição de alguns direitos. A própria manutenção estatal para coibir ofensas, legislar, posicionar, manter estruturas legislativas, executivas, judiciárias etc. poderiam caracterizar custos diretos ou indiretos, a depender da situação.

Analisar a situação fiscal dos direitos não é uma abordagem meramente econômica, mas sim um empreendimento político fundamental. Considerar o custo dos direitos nos faz enxergar o bem público de maneira ampla e evita a resolução sequencial de problemas, exigindo a proposição de pacotes de soluções para uma ampla gama de problemas sociais. Isso ressalta a importância de investimentos públicos avaliados e realizados coletivamente. Portanto, o estudo dos direitos não busca adorar cegamente os resultados de mercado, mas sim estimular a formulação prudente de políticas públicas, enquanto se baseia em tradições políticas liberais comunitaristas ou coletivistas.¹⁵⁹

Desse modo, a análise do custo dos direitos é uma área política fundamental que enfatiza a importância dos investimentos públicos coletivos. É uma abordagem comunitarista ou coletivista, que busca estimular a formulação de políticas públicas

¹⁵⁸ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 20.

¹⁵⁹ “Um estudo da situação fiscal dos direitos está longe de ser mero economicismo; pelo contrário, é um empreendimento fundamentalmente político. A atenção ao custo dos direitos nos obriga a ver o bem público de maneira ampla, e não estreita; nos impede de resolver os problemas sequencialmente, na medida em que vão chamando a nossa atenção, e nos força a propor “pacotes” de soluções a uma larga gama de problemas sociais. Acima de tudo, evidencia o quanto os investimentos públicos – avaliados e realizados coletivamente – são indispensáveis. Ou seja, o estudo dos direitos não reflete de maneira alguma uma adoração cega dos resultados de mercado; pelo contrário, tem o objetivo de estimular uma formulação prudente de políticas públicas. Também é um tema comunitarista ou coletivista, embora lance suas raízes nas profundezas da tradição política liberal”. HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 216.

prudentes. “Isso porque, numa democracia, os gastos coletivos devem ser objeto de uma supervisão coletiva”.¹⁶⁰

Considerando que a garantia dos direitos básicos requer gastos públicos que são naturalmente limitados, o público tem o direito de saber se esses gastos são justificados, ou seja, se os benefícios recebidos são equivalentes aos gastos incorridos. Como esses direitos são custeados pela comunidade, é necessário justificá-los e garantir proteção aos membros de grupos minoritários. Além de garantir uma relação custo-benefício positiva, é importante que essa relação seja percebida como tal. Portanto, as autoridades responsáveis pela garantia dos direitos, ou aqueles que as contratam, pagam e supervisionam, não devem ser considerados como gestores de um bem financeiro público comum? Não deveriam prestar contas publicamente de suas decisões e escolhas? Não deveriam declarar explicitamente seus fundamentos de distribuição de ônus e benefícios? Não deveriam explicar por que uma determinada distribuição é preferível em relação a outras possíveis?¹⁶¹

Na democracia, é importante que o gasto público seja supervisionado de forma coletiva, pois pressupõe o uso de dinheiro escasso. A sociedade tem o direito de saber se “ônus e benefícios” recebidos são justificáveis pelos gastos incorridos. Autoridades devem prestar contas públicas de decisões tomadas acerca do uso dos fundos e explicitar o porquê uma determinada distribuição é preferível a alternativas factíveis na busca por concretização de bens comuns.

Tal bem comum, dentre tantas possibilidades, pode ser visto sob a perspectiva de Kiyoshi Harada como sendo:

Um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais. Para o atingimento dessa finalidade, o Estado desenvolve inúmeras atividades, cada qual objetivando tutelar determinada necessidade pública.¹⁶²

Diante desse cenário, a tributação é fundamental para a manutenção do Estado e do bem comum. Instrui Paulo Caliendo que a “tributação é parte importante

¹⁶⁰ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 218.

¹⁶¹ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 218.

¹⁶² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 3. E-book. ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>. Acesso em: 06 out. 2022.

da sociedade humana, de tal modo que podemos afirmar que onde existe comunidade existe alguma forma de “tributação” (*ubi cives, ubi tributum*).¹⁶³ O tributo em sentido lato pode ser “considerado como toda a forma de contribuição privada destinada à manutenção da ‘esfera pública’”.¹⁶⁴

Há muitos anos, Alfredo Augusto Becker já anunciava o poder instrumental revolucionário da política fiscal, do tributo. Fazia a seguinte leitura:

O instrumental revolucionário que eu - já em 1963 - analisava e recomendava como decisivo era (e continua sendo) o instrumento da Política Fiscal: o tributo. Não apenas para arrecadar meios financeiros para construir, mas o tributo também para destruir. Destruição de classes sociais privilegiadas e destruição de sistemas econômicos desumanos.¹⁶⁵

A pesquisa adota o mesmo entendimento quanto ao potencial revolucionário dos tributos, que pode ser tanto construtivo quanto destrutivo, inclusive para desconstruir sistemas econômicos desumanos e práticas nefastas das classes sociais privilegiadas. A destruição de tais estruturas tem como objetivo não apenas arrecadar meios financeiros, mas também promover melhorias na sociedade.

Dentre as grandes lições deixadas por Alfredo Augusto Becker está a do potencial que o tributo tem de mudar as realidades. O autor ensina que a forma de mudança das realidades deve se dar pela lei tributária e que novas leis devem ser criadas de forma artística e impregnada de humanismo.¹⁶⁶

Logo, tem-se nos tributos o basal elemento para custear direitos e o Estado. No entanto, a tributação no Brasil ainda está fundada em desigualdades e descompassos com a potencialidade transformadora que os tributos possuem naturalmente. Nesse sentido, assevera Becker:

O Fisco tem como fonte principal os tributos indiretos que incidem, principalmente, sobre o consumo, agravando assim a situação financeira dos contribuintes com menor rendimento. Por outro lado, aqueles com renda e patrimônio elevados não têm contribuído na mesma proporção, já que não sofrem com o fato de ter a maior parte da renda comprometida pela tributação.¹⁶⁷

¹⁶³ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 19.

¹⁶⁴ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 19.

¹⁶⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004, p.19.

¹⁶⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004, p.19.

¹⁶⁷ OLSEN, Carolina Ferreira. MEDEIROS, Clayton Gomes de. SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. Perspectivas históricas acerca da tributação no Brasil e seus reflexos na Constituição Federal de 1988. In: **Nomos**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 42. n.º 2 (2022): jul./dez. 2022.

Mesmo sendo observáveis graves problemas acerca da tributação, vale lembrar José Casalta Nabais, para quem o pagamento de tributo (imposto) é um dever fundamental, pois é a forma efetiva de garantir o sustento do Estado democrático social. Segundo ele,

Ao darmos conta dos deveres fundamentais num Estado fiscal, que seja um Estado de Direito democrático e social, identificamos o relativo ao suporte ou sustentabilidade financeira do Estado o dever fundamental de pagar impostos.¹⁶⁸

Em sentido similar, Paulo Caliendo afirma que para ser possível manter a esfera pública e sua “estrutura institucional, impõe-se à outra parcela social a missão de transferir a riqueza necessária à manutenção do aparato estatal”.¹⁶⁹

O Direito Tributário visto na perspectiva constitucional trata do cumprimento do dever fundamental de pagar tributos como forma essencial de financiamento dos direitos fundamentais.¹⁷⁰ Assim, é presumível entender como um dever fundamental o recolhimento de tributos no Estado Social de livre iniciativa, por ser a mais importante ferramenta de garantia dos direitos fundamentais.

A importância do recolhimento de tributos não se confunde com a relevância formal dos direitos fundamentais consagrados e protegidos em sede constitucional, mas se aproxima da ideia de fundamentalidade material por seu valor e por ser a ferramenta capaz de concretizar financeiramente o próprio Estado como garantidor dos direitos fundamentais. Sem tributos é pouco provável ou impossível pensar o Estado garantidor de dignidade humana e desenvolvimento sustentável. Sem tributos é quase impossível pensar nas atividades de serviço público e fomento estatal.

Em uma perspectiva humanista é possível afirmar que a função teleológica dos tributos é a de operar como instrumento de efetivação de direitos fundamentais e possibilitar a manutenção do Estado para realizar tal fim. A forma como o Estado

¹⁶⁸ NABAIS, José Casalta. **Dever Fundamental de pagar Tributos?** Anais do 7.º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual: consistência decisória em matéria tributária nos Tribunais Superiores: aspectos materiais e processuais, 26, 27, 28 de maio de 2021 em São Paulo, SP. Ricardo Mariz de Oliveira, Rodrigo Maito da Silveira (Coord.). São Paulo, IBDT, 2021, p. 477-496. Disponível em: <https://www.congressoibdt.org.br/wp-content/uploads/2021/08/Anais-VII-CongressoBrasileiroDireitoTributarioAtual.pdf> - page=478. Acesso em: 12 out. 2022.

¹⁶⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 19.

¹⁷⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 14.

desenvolve suas atividades e busca operacionalizar a função dos tributos, no entanto, pode se dar de múltiplas formas.

Os tributos enquanto a principal fonte de receita do Estado, operam como o principal meio para fazer frente aos gastos públicos na concretização de suas atribuições constitucionais. Logo, não podem ser simplesmente dispostos de qualquer maneira e passam a ser tema sensível nas esferas legislativas, executivas, judiciárias e conseqüentemente para toda a sociedade.

Em um Estado Federal distribuído em camadas, como é o caso do Brasil, onde tanto a União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem competência tributária delimitadas em sede constitucional, os entes federativos têm autonomia financeira para concretizarem as atribuições que lhes foram impostas pela Constituição, ao menos no mundo das ideias, como bem explicita Hugo de Brito Machado:

[...] a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o que estabelece o Código Tributário Nacional (CTN, art. 6.º).¹⁷¹

Decorre desse cenário um modelo triádico de repartição de competências tributárias que possibilita, ainda, a aplicação de repasses iminentes ao regime de transferências intergovernamentais.^{172 173}

Diante dessa competência tributária, o Estado deve observar que um dos seus princípios fundamentais e estruturantes é a livre iniciativa,¹⁷⁴ que propugna o

¹⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 276.

¹⁷² FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. **Federalismo Constitucional e Reforma federativa: Poder Local e Cidade Estado**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 108-109.

¹⁷³ Além da problemática da pesquisa, é importante lembrar do complexo emaranhado de normas tributárias que dificultam ainda mais o controle do fomento fiscal nas esferas da federação brasileira. Ocorre que essa competência legislativa em matéria tributária ocasiona um grande volume de normas, que podem sofrer impactos com normas federais, estaduais e intermunicipais, além de ocasionar uma enorme complexidade ao Sistema Tributário Nacional.

A complexidade sistêmica gera custos operacionais elevados tanto para os contribuintes quanto para os entes públicos, elevando o custo da tributação, além da carga tributária. Por esses e outros motivos, debate-se quanto à possibilidade de reformas tributárias. Porém, pelo risco de prejudicar a arrecadação ou de criar maiores dificuldades financeiras e de adaptabilidade, as reformas debatidas por anos não possuem um direcionamento capaz de convergir interesses políticos e sociais.

Assim, as ideias de reforma do Sistema Tributário Nacional tramitam há muitos anos sem que se observe avanço significativo, em razão da complexidade do tema e por expor questões sensíveis, como a forma de financiamento dos gastos públicos, o que se entende por justiça fiscal, como arrecadar no novo sistema e manter o orçamento anterior necessários aos gastos correntes, dentre muitos outros.

¹⁷⁴ Vide art. 1.º da Constituição Federal:

desenvolvimento econômico como meio pelo qual são atingidos objetivos sociais. Porém, um sistema de tributação complexo, falho, e com alto custo operacional,¹⁷⁵ pode colocar em risco a segurança jurídica dos contribuintes, além de ocasionar impactos negativos no Estado, na economia, e por consequência, nas políticas públicas.

Em diversos momentos a competência legiferante dos entes públicos estipula medidas insuficientes ou equivocadas para corrigir a degeneração do Sistema Tributário Nacional. Valendo-se, inclusive, de mecanismos de fomento, que por vezes são erroneamente utilizados. Adiante serão apresentadas algumas situações a título de exemplo.

Esse complexo emaranhado de tributos e possibilidades presentes no Sistema Tributário Nacional deve, na medida do possível, ser regido em harmonia com as normas e princípios que regulamentam a arrecadação e a distribuição das receitas dela decorrentes, proporcionando recursos para a estrutura e financiamento da máquina pública.

Como ensina Octavio Campos Fischer,

A teoria do direito tributário não pode deixar de perceber que a recente reaproximação entre a moral e o direito tende a causar uma profunda mudança de perspectiva na compreensão do direito tributário, na medida em que este não pode mais ser encarado como 'uma ilha isolada no meio do oceano constitucional'.¹⁷⁶

Essa teoria do Direito Tributário enfatiza que a moral e o direito estão se reaproximando, o que leva a uma mudança em sua compreensão. Atualmente, o

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

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

¹⁷⁵ BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. O custo de arrecadação de tributos federais. **Revista Contabilidade & Finanças** - USP, Universidade de São Paulo: São Paulo, Brasil, vol. 17, setembro, 2006, p. 36-50.

¹⁷⁶ FISCHER, Octavio Campos. **Solidariedade fiscal e a substancial inconstitucionalidade de contribuição dos inativos para uma necessária revisão da AdIn n.º 3.128/DF**, p. 332. Disponível em: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/critica/cont/24/pr/pr20.pdf>. Acesso em: 23 out. 2014.

Direito Tributário não pode mais ser considerado uma entidade isolada em relação às outras áreas do direito. Em vez disso, deve ser visto como parte de um conjunto mais amplo de normas jurídicas.

Assim, a tributação sob o prisma do dever fundamental de recolher tributos,¹⁷⁷ do princípio da solidariedade social¹⁷⁸ e da cidadania, é elemento não apenas necessário ao Estado Democrático, por ser a forma como este custeia suas principais políticas e atividades, como também necessário para uma tentativa de pacificação social, com a garantia de acesso às políticas públicas e concretização de direitos fundamentais, razão pela qual deve ser um instrumento socialmente hábil para realização da justiça fiscal.

Como destacou Gilmar Ferreira Mendes “todos os direitos reivindicam uma postura positiva do governo. Logo, levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério”.¹⁷⁹

Portanto, é imperioso que a tributação e uso dos recursos arrecadados reflitam também a ideia de justiça fiscal e de justiça social, “eis que não se pode mais enxergar a tributação apenas como combustível de manutenção da máquina estatal, mas sim como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais”.¹⁸⁰

Logo, qualquer que seja a estrutura tributária desejada, esta deve primar pela ideia de justiça fiscal. No entanto, não é o que se vê no Brasil, onde os contribuintes possuem a sensação de serem onerados sob o argumento estatal da garantia dos direitos fundamentais e do exercício da cidadania, o que notadamente se distancia da concretização. Tal fato gera diversos efeitos colaterais, como a crescente sonegação, a tentativa de evasão fiscal, a busca incessante pela revisão de exações no âmbito administrativo e no âmbito judicial e, conseqüentemente, onera a máquina pública e mantém a constante dissociação entre cidadão e Estado.

Ainda se faz necessário um debate mais amplo e ao mesmo tempo mais aprofundado quanto à temática da justiça fiscal, que de alguma forma o presente

¹⁷⁷ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 200.

¹⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 45.

¹⁷⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1451.

¹⁸⁰ MEDEIROS, Clayton Gomes. HIRT, Mônica Regina Linzmeier. A tributação como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais. **Revista dos Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 121. Ano 23. p. 17-28. São Paulo: Revista dos Tribunais, mar.-abr.2015, p. 27.

trabalho busca contribuir com delimitado recorte relativo à prática do fomento tributário, que também reflete em tal problemática.

Nesse sistema de custeio do Estado a partir dos tributos, dentre as várias classificações possíveis, os impostos poder ser considerados diretos ou indiretos, de acordo com a forma como incidem sobre o contribuinte. Nos diretos, o ônus financeiro é suportado pelo contribuinte tributado, já nos indiretos, o ônus financeiro é transferido do contribuinte para terceiros, consumidores de bens e serviços que terminam suportando os tributos embutidos nos preços praticados.

Assim, o fisco brasileiro adotou a sistemática na qual depende principalmente dos tributos indiretos. Tais impostos afetam principalmente os contribuintes de rendas mais baixas, por comprometerem proporcionalmente mais seus recursos. Por outro lado, aqueles com renda e patrimônio mais elevados não contribuem em proporção similar, pois não têm a mesma pressão da tributação sobre sua renda. Adriana Ricardo da Costa Schier e Carolina Ferreira Olsen, em artigo escrito em coautoria com o autor da presente pesquisa, afirmam que o Brasil tem uma história de tributação baseada em relações políticas e favorecimentos a grupos de interesse dos governantes. Os tributos são principalmente indiretos e não são transparentes. Desse modo, os cidadãos não têm clareza quanto ao real custo tributário suportado, bem como da efetiva potencialidade de redistribuição de bens e direitos a partir da tributação.¹⁸¹

A distribuição dos valores arrecadados por meio da prestação de serviços públicos tem sido realizada de forma inadequada, com pouco respeito pelos direitos fundamentais dos contribuintes. Portanto, para que a justiça fiscal possa ser alcançada no Brasil, é essencial ter uma tributação direta e equilibrada, juntamente com uma redistribuição mais efetiva dos recursos públicos, a fim de garantir a satisfação das necessidades dos contribuintes e a proteção dos seus direitos fundamentais.¹⁸²

¹⁸¹ “[...] pôde-se constatar que a história do Brasil demonstra uma tributação baseada em relações políticas, com base em favorecimentos a pessoas ou grupos de interesse dos governantes, através de uma arrecadação eminentemente indireta, no intuito de que os cidadãos não percebam claramente a tributação a que estão submetidos e mantenham-se sob o controle do Estado.” OLSEN, Carolina Ferreira. MEDEIROS, Clayton Gomes de. SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. Perspectivas históricas acerca da tributação no Brasil e seus reflexos na Constituição Federal de 1988. In: **Nomos**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 42. n.º 2 (2022): jul./dez. 2022.

¹⁸² OLSEN, Carolina Ferreira. MEDEIROS, Clayton Gomes de. SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. Perspectivas históricas acerca da tributação no Brasil e seus reflexos na Constituição Federal de 1988. In: **Nomos**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 42. n.º 2 (2022): jul./dez. 2022.

A falta de clareza quanto a tributação suportada e a deficiência na redistribuição amparam também a justificativa do dever fundamental de recolher tributos,^{183 184} como forma de cidadania e fiscalidade participativa.¹⁸⁵

Hodiernamente, o Estado vale-se do regime da despesa pública, que consiste no pagamento em dinheiro dos bens e serviços utilizados à realização do bem comum. Logo, se faz necessária a atividade financeira estatal na busca por recursos financeiros para aplicar nas demandas públicas, atendidas precipuamente através dos serviços públicos em sentido amplo.

Como já mencionado, não se pode confundir o Estado Socialista com o Estado Social, este último é responsável por atender às “necessidades coletivas, encampando-as como necessidades públicas e, conseqüentemente, inseri-las no ordenamento jurídico, disciplinando-as a níveis constitucional e legal”.¹⁸⁶

É inegável o proeminente papel da tributação e da necessidade de revisitar sua estrutura impositiva e adequação com a ordem constitucional, mas tal feito deve ser meticulosamente estudado e sua implementação deve ser cautelosamente estruturada, para que o Estado não se coloque em uma situação insustentável no âmbito político, econômico ou social.

O relevantíssimo papel do Estado na promoção dos direitos fundamentais e da necessária tributação é por vezes visto de forma negativa frente à percepção da sociedade. Esse fardo negativo da tributação está atrelado à dissociação entre a tributação e as regulares atividades que devem ser esperadas do Estado, daquele que

¹⁸³ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 123.

¹⁸⁴ José Casalta Nabais desenvolve a temática do dever fundamental de pagar impostos segundo a Constituição Portuguesa. NABAIS, José Casalta. **Dever Fundamental de pagar Tributos?** Anais do 7.º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual: consistência decisória em matéria tributária nos Tribunais Superiores: aspectos materiais e processuais, 26, 27, 28 de maio de 2021 em São Paulo, SP. Coordenadores: Ricardo Mariz de Oliveira, Rodrigo Maito da Silveira – São Paulo, IBDT, 2021, p. 477-496. Disponível em: <https://www.congressoibdt.org.br/wp-content/uploads/2021/08/Anais-VII-CongressoBrasileiroDireitoTributarioAtual.pdf> - page=478. Acesso em: 12 out. 2022.

¹⁸⁵ Nathan de Freitas Fernandes desenvolve a ideia da fiscalidade participativa como instrumento democrático da tributação e advoga pela existência de um direito fundamental à fiscalidade participativa como decorrência do Princípio Estruturante da Solidariedade Social. FERNANDES, Nathan de Freitas. **Tributação e Fiscalidade Participativa**. Curitiba: Instituto Memória, 2021, p. 194.

¹⁸⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p.22. E-book. ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>. Acesso em: 06 out. 2022.

deve fazer bem o seu papel pautando-se dentre outros no princípio estruturante de boa-administração.¹⁸⁷

A tributação tem sido deficiente, pois não tem garantido justiça fiscal tampouco a redistribuição na garantia de serviços públicos em direção à concretização de direitos, o que gera a sempre malfadada sensação da tributação exacerbada. Ou seja, a alta carga tributária sempre é lembrada, principalmente se comparada com a qualidade de serviços públicos disponibilizados.

Mesmo diante de avanços observáveis quando se trata da universalização de diversos serviços públicos, há sempre um ideal que a alta carga tributária possa corresponder a serviços qualitativamente mais elevados. Se assim fosse, os tributos seriam responsáveis por altíssimo nível dos serviços públicos.

Mas não se pode olvidar que essa tributação deve delinear-se, também, pelo vetor da sustentabilidade, e nesse sentido o custo dos direitos e, conseqüentemente, dos tributos deve nortear-se por toda a principiologia constitucional, especialmente a sustentabilidade.

Retomando as lições já pontuadas no item anterior, tem-se que, de acordo com Stephen Holmes e Cass R. Sustein,

O custo dos direitos não se limita a suscitar questões de transparência democrática e prestação de contas no processo de destinação de recursos; também nos introduz inesperadamente no próprio âmago da teoria moral, propondo-nos questões de equidade e justiça distributiva.¹⁸⁸

A tributação, assim como o custo dos direitos, não deve se limitar somente a questões de transparência e prestação de contas, mas também a questões éticas sobre equidade e justiça distributiva, para que possa ter algum aspecto de sustentabilidade. “É por isso que é um tema tão importante: chama a atenção para a relação entre os direitos, de um lado, e a democracia, a igualdade e a justiça distributiva, de outro”.¹⁸⁹

As exações tributárias devem ser sustentáveis, para tanto é necessário que sejam observados diversos aspectos como a transparência, ética, equidade e justiça

¹⁸⁷ MEDEIROS, Clayton Gomes. SANTOS, Ricardo Teixeira. Modernização e simplificação do Sistema Tributário Nacional. In: **Direitos Fundamentais e Condições Materiais da Democracia**. Clayton Gomes de Medeiros, Fernanda Vello Lopes. (Coord.). Curitiba: Íthala, 2021, p. 13-32.

¹⁸⁸ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 219.

¹⁸⁹ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 219.

distributiva. Isso significa que a tributação deve ser vista como uma forma de distribuição de recursos na sociedade, e que ela deve ser estruturada de maneira justa e equilibrada para que possa ser suportável a longo prazo e para que possa promover o desenvolvimento sustentável como um todo.

Sugere-se, portanto, que as políticas tributárias sejam pensadas de forma a promover a democracia, a igualdade e a justiça distributiva, para que possam ser sustentáveis a longo prazo.

Outro efeito deletério é a possibilidade de utilização do fomento fiscal, sob o argumento de que se trata de que há suposta política pública estimulada, porém valendo-se de verdadeira moeda de troca e barganhas políticas.

Amartya Sen aborda relevante ponto para a presente pesquisa ao tratar dos “custos administrativos, perda invasiva e corrupção” orientando que o procedimento de direcionar políticas para um determinado público pode envolver vultuosos custos administrativos, bem como uma possibilidade maior de corrupção em casos em que o detentor do poder de decisão adquire, diante de um sistema de direcionamento de políticas para um público-alvo, a faculdade de conceder benefícios, podendo condicionar os beneficiários.¹⁹⁰

Ponto crucial que pode ser tratado e aprofundado, inclusive com levantamento de dados dos maiores beneficiários do fomento fiscal e dos financiadores de campanhas políticas. Tal temática merece um trabalho exclusivo.

Do ponto de vista político, tal debate poderia abrir um flanco sobre a representatividade eleita¹⁹¹ que possibilita que a legislação produzida autorize o Poder Executivo a se valer da suposta discricionariedade para estabelecer fomento fiscal para quem tem potencial para lhe beneficiar em outras oportunidades. Abre-se espaço para o debate do aparelhamento e patrimonialismo, velhos conhecidos do Brasil.

Como leciona Carlos E. Delpiazzo, podem ser encaradas entre as deformações do sistema democrático e, portanto, como inimigos da justiça social:

[...] la corrupción política es una de las más graves porque, entre otras cosas, traiciona a la justicia social, comprometiendo el correcto funcionamiento del Estado, influyendo negativamente en la relación entre gobernantes y

¹⁹⁰ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 162.

¹⁹¹ A exemplo dessa problemática tem-se os debates acerca da conveniência de se proibir a doação de pessoas jurídicas, o modelo de financiamento de campanha, público ou privado, aportes de cargos públicos etc. SANTANO, Ana Claudia. **O Financiamento da Política: Teoria Geral e Experiências no Direito Comparado**. 2. ed. Curitiba: Íthala, 2016, 255 p.

governados, introduciendo la desconfianza respecto a las instituciones públicas, causando un progresivo menosprecio de los ciudadanos por la política y, en definitiva, debilitando severamente las instituciones.¹⁹²

Acompanhando a preocupação de Delpiazzo, se faz necessário o controle de atividades de fomento, principalmente as de natureza fiscal, pois tais mecanismos, embora possam ser úteis quando bem utilizados, podem trazer deformidades sistêmicas e resultados nefastos e comprometedores de administrações públicas futuras se indevidamente utilizados.

A opção da Administração Pública pelas normas tributárias indutivas, dentre todas as desvantagens mencionadas anteriormente, pode restringir a concretização de direitos fundamentais, principalmente aqueles decorrentes da atuação positiva do Estado.

Nesse cenário recebe peso discutir a tributação para a concretização de direitos, a fonte de custeio da democracia, a isonomia e justiça distributiva enquanto elementos essenciais e pacificadores de uma sociedade. Sem a tributação, todo o modelo de Estado Democrático de Direito tem sua existência limitada e reduzida. Assim, observa-se nos tributos verdadeiro elemento de ânimo do Estado. E tal compreensão orienta o estudo da extrafiscalidade tributária.

2.4. A extrafiscalidade tributária: as normas tributárias indutivas enquanto mecanismo de fomento estatal

Aos tributos, enquanto principal fonte de recursos financeiros do Estado,¹⁹³ podem ser dadas três funções básicas, amplamente difundidas pela doutrina tributária pátria. São elas: função fiscal, parafiscal e extrafiscal.¹⁹⁴

Dentre tais funções tem-se na fiscal o principal objetivo da tributação, a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Na função extrafiscal seu primeiro propósito é intervir no domínio econômico, almejando efeito diverso da mera

¹⁹² DELPIAZZO, Carlos E. *Instrumentalidad de la Función Administrativa para el logro de la Justicia Social*. In: **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**. Curitiba, v. 24, n.º 3, p. 156-180, set./dez., de 2019. Disponível em: [v. 24 n. 3 \(2019\): Revista Direitos Fundamentais & Democracia](#); Acesso em: 29 jan. 2020.

¹⁹³ CASALINO, Vinícius Gomes. LUSTOSA, Helton Kramer. **Curso de Direito Tributário: Constituição Federal e Código Tributário Nacional**. Curitiba: Íthala, 2021, p. 39.

¹⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 69.

arrecadação. Já na função parafiscal¹⁹⁵ observa-se a arrecadação de recursos para atividades normalmente desenvolvidas por entidades paraestatais.¹⁹⁶

Paulo Caliendo relembra que os tributos

[...] não possuem natureza fiscal ou extrafiscal, estas são funções do tributo, ou seja, instrumentalizações que a ordem constitucional admite para que determinada imposição fiscal busque precipuamente recursos públicos para o financiamento de direitos fundamentais ou a promoção de tais direitos mediante a indução de condutas.¹⁹⁷

A partir do posicionamento acima, vê-se como adequado falar das possíveis funções que podem ser dadas aos tributos.

Em sentido similar posiciona-se Luís Eduardo Schoueri ao discorrer que normas tributárias indutoras podem ser veiculadas em qualquer tributo, e que o “constituente encontrou em alguns tributos federais veículos propícios para a introdução de normas indutoras, dispensando-os da rigidez do princípio da anterioridade e flexibilizando a legalidade”.¹⁹⁸

Luís Eduardo Schoueri divide as normas tributárias em indutoras e não indutoras. As indutoras seriam aquelas que possuem alguma característica que permite que o intérprete as diferencie enquanto categoria de norma diversa das outras normas tributárias. Já as normas tributárias não indutoras, seriam normas de arrecadação ou simplificação.¹⁹⁹

¹⁹⁵ Embora existam divergências quanto a classificação de tais tributos, pois estes não seriam transferência de recursos dos privados para o público, mas sim transferências de privado para privado, consideramos no presente trabalho a finalidade pública de tais entes, razão pela qual tais contribuições também revestem-se do caráter fomentador exercido de forma legislativa, já que a própria legislação permite a existência de tais instituições e a cobrança de contribuições sociais para a manutenção de tais entidades e de duas finalidades. A exemplo de contribuições parafiscais podem ser mencionadas as contribuições destinadas aos órgãos e conselhos de classe, todas as contribuições destinadas ao Sistema “S” recolhidas pelas empresas dos segmentos correspondentes a cada ente do Sistema S: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (Senac), Serviço Social do Comércio (Sesc), Serviço Social da Indústria (Sesi), Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop); Serviço Social de Aprendizagem do Transporte (Senat), Serviço Social de Transporte (Sest); Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae).

¹⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 69.

¹⁹⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p.166.

¹⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 174.

¹⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

Dessa forma, tem-se que as normas tributárias indutoras objetivam intervir na economia e dessa forma estimular ou desestimular condutas, operando como verdadeiros mecanismos de fomento através da tributação.

[...] se ha generalizado la utilización del tributo – y, de forma especial, del impuesto – como un medio de conseguir otras finalidades: creación de empleo, fomento del desarrollo económico de una determinada zona, preservación del medio ambiente, ahorro de energía, repoblación forestal.²⁰⁰ [...] que quepa hoy distinguir entre impuestos fiscales – los tradicionales, aquellos cuya finalidad esencial es financiar el gasto público – e impuestos extrafiscales – aquellos cuya finalidad esencial está encaminada a la consecución de esos otros objetivos.²⁰¹

Hugo de Brito Machado também compreende que os tributos podem ser utilizados como instrumento de intervenção do Estado na atividade econômica, visando a estimular ou desestimular atividades específicas, e nesse caso se diz que eles têm função extrafiscal.²⁰² O autor ressalta que a extrafiscalidade é frequentemente utilizada, pois não afasta a função fiscal:

Aliás, a utilização do tributo como instrumento de intervenção do Estado na economia - vale dizer, com função extrafiscal - é mais frequente do que se pode imaginar, até porque isto não impede que ele seja, ao mesmo tempo, um instrumento de arrecadação. A rigor, devemos dizer que em certas situações o tributo tem sido utilizado com função predominantemente extrafiscal exatamente porque a função fiscal quase sempre é preservada.²⁰³

O uso do tributo como instrumento de intervenção do Estado na economia é ordinário, pois nada impede que ele sirva ao mesmo tempo para arrecadação. Em alguns casos, a função extrafiscal é a predominante, mas a função fiscal pode ser mantida, mesmo no uso da função extrafiscal.

Segundo Paulo Caliendo, a “ideia de tributos com finalidade indutora já existia entre os primeiros teóricos do direito tributário”.²⁰⁴ O autor ensina ainda que:

A doutrina já diferenciava os efeitos extrafiscais dos tributos com finalidade extrafiscal, dado que se compreendia que todos os tributos possuem efeito

²⁰⁰ QUERALT, Juan Martín; et al. **Curso de derecho financiero y tributario**. 18. ed. Madrid: Tecnos, 2007, p. 90.

²⁰¹ QUERALT, Juan Martín; et al. **Curso de derecho financiero y tributario**. 18. ed. Madrid: Tecnos, 2007, p. 90.

²⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 117.

²⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 117.

²⁰⁴ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p.166.

extrafiscal, alguns em maior e outros em menor grau, contudo, todos eles produzem consequências sobre a tomada de decisão dos agentes econômicos, induzindo ou repelindo condutas. Outra situação bastante diversa é o uso intencional da tributação com a finalidade precípua de premiar ou punir condutas com vistas a uma finalidade pública.²⁰⁵

Portanto, é perfeitamente possível observar na função extrafiscal, quando aplicada aos tributos, a capacidade estatal de induzir o contribuinte a agir da forma como o Estado pretende. Assim, o Sistema Tributário Nacional pode ter grande serventia ao Poder Público, para muito além de ser a principal forma de garantir recursos, mas também como mecanismo de fomento, tema que será objeto da seção 3.3 do Capítulo 3.

A partir dessa construção, tem-se que o fim a ser alcançado com a tributação deve claramente ser:

[...] a promoção dos direitos fundamentais sociais ou econômicos, ou seja, o objetivo almejado não é apenas a indução de condutas econômicas vinculadas à ordem econômica, mas igualmente aqueles previstos na ordem social (família, meio ambiente, lazer, cultura e educação).²⁰⁶

Embora a função extrafiscal possibilite transformar a tributação em normas indutivas, normas fomentadoras das condutas almejadas pelo Estado, Natércia Sampaio Siqueira faz relevante contribuição quanto à extrafiscalidade tributária ao preocupar-se com a esperada neutralidade que os tributos devem ter:

Na análise do que caracteriza o Modelo do Estado Democrático de Direito, depara-se com o conceito de neutralidade possível às sociedades democráticas contemporâneas. A concepção da neutralidade como ausência de intervenção – ou intervenção mínima – do Estado nas relações privadas restou superada pelos acontecimentos históricos, que levaram à estruturação de Estados intervencionistas em diversos setores da vida social, econômica e cultural. O intervencionismo estatal, ademais, revelou a sua compatibilidade com a liberdade, uma vez que, ao propiciar melhoria de condições materiais de vida, assegurou o valor da liberdade ao indivíduo.²⁰⁷

O Estado Democrático de Direito se vale da neutralidade possível, como forma de intervir nas relações privadas de maneira a promover a liberdade, permitindo que

²⁰⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 19.

²⁰⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 19.

²⁰⁷ SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Tributação e neutralidade no estado democrático de direito**. Tese. Doutorado em Direito Constitucional. Universidade de Fortaleza. 2011. Disponível em: <https://uol.unifor.br/oul/ObraBdtdSiteTrazer.do?method=trazer&ns=true&obraCodigo=86720>. Acesso em: 12 out. 2022.

o indivíduo se beneficie das condições materiais melhoradas pelo Estado. A tributação deve “empreender uma política de distribuição, de forma a assegurar a justa oportunidade, o que é fundamental à igualdade de liberdades e à neutralidade que lhe é imanente”.²⁰⁸

Ao se questionar quanto ao possível prejuízo que a extrafiscalidade pode apresentar para a neutralidade tributária, pode se observar que no modelo de neutralidade possível no Estado Democrático de Direito e nas sociedades democráticas contemporâneas, o intervencionismo estatal é compatível com a ideia de liberdade, ao proporcionar melhora nas condições de vida e consequente nas liberdades.

A extrafiscalidade pode ser utilizada como uma ferramenta de intervenção socioeconômica, valendo-se do tributo como instrumento de indução ou desestímulo de determinadas condutas e atividades. Sob essa ótica percebe-se um regime tributário especial à extrafiscalidade, inclusive com a mitigação dos princípios constitucionais tributários.²⁰⁹

Observam-se os exemplos abaixo valendo-se da extrafiscalidade tributária e de sua função interventiva, em relação à competência tributária da União:

[...] Com exceção do imposto de renda, todos os demais possuem caráter extrafiscal, com o afrouxamento dos grilhões que controlam a tributação: o imposto de importação e o de exportação, por exemplo, foram constitucionalmente desenhados como instrumento à União Federal para a realização da sua política cambial, de mercado exterior e de proteção à economia nacional. Ou seja, o II e o IE são estipulados mediante propósitos específicos que vagueiam entre: a) o equilíbrio de reservas cambiais; b) o fomento das exportações; c) a proteção da produção nacional contra a concorrência estrangeira; d) o abastecimento do mercado consumidor interno. Por conseguinte, em relação a ambos se excepcionou a legalidade tributária quanto à alíquota, bem como as regras da anterioridade anual e nonagesimal, uma vez que não ostentam o “normal” caráter “arrecadatório”, mas interventivo de urgência.²¹⁰

²⁰⁸ SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Tributação e neutralidade no estado democrático de direito**. Tese. Doutorado em Direito Constitucional. Universidade de Fortaleza. 2011. Disponível em: <https://uol.unifor.br/oul/ObraBdtdSiteTrazer.do?method=trazer&ns=true&obraCodigo=86720>. Acesso em: 12 out. 2022.

²⁰⁹ SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Tributação e desenvolvimento socioeconômico: entre fiscalidade e extrafiscalidade. In: **Direitos fundamentais na perspectiva da democracia interamericana 2020/2021**. Helena Alvites; Gina Marcílio Pompeu; Ingo Sarlet. (Org.). Porto Alegre: Fundação Fenix, 2021, v. 1, p. 113-136. Disponível em: [https://red-idd.com/files/books/Livro%20-%20Direitos%20Fundamentais%20Na%20Perspectiva%20da%20Democracia%20Interamericana%20\(2020\).pdf](https://red-idd.com/files/books/Livro%20-%20Direitos%20Fundamentais%20Na%20Perspectiva%20da%20Democracia%20Interamericana%20(2020).pdf). Acesso em: 20 out. 2022.

²¹⁰ SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Tributação e desenvolvimento socioeconômico: entre fiscalidade e extrafiscalidade. In: **Direitos fundamentais na perspectiva da democracia interamericana 2020/2021**. Helena Alvites; Gina Marcílio Pompeu; Ingo Sarlet. (Org.). Porto Alegre:

A União tem nos impostos de sua competência, verdadeiras fontes de extrafiscalidade tributária, podendo manejá-los com maior mobilidade, justamente em razão do caráter interventivo destes.

Ou seja, as duas principais funções que podem ser conferidas aos tributos no Brasil são a função fiscal e a extrafiscal. A primeira a função é a arrecadatória que tem por finalidade obter recursos financeiros para o governo, já a segunda tem como objetivo interferir nas condições socioeconômicas do país, seja para incentivar ou desestimular determinadas atividades.

No âmbito federal, o imposto de renda é um exemplo de tributo onde prepondera a função arrecadatória, ou seja, sua finalidade é acumular recursos financeiros para o governo federal.

Outros impostos, como o de importação, o de exportação e o imposto sobre operações financeiras possuem forte carga de extrafiscalidade, o que não lhes retira, necessariamente, a função arrecadatória.

Os tributos extrafiscais são utilizados pelo governo como instrumentos para regulamentar as relações comerciais do país com outros países, seja para proteger a economia nacional ou para incentivar as exportações. Por esse motivo, eles possuem algumas exceções em relação à legalidade tributária, como a alíquota e as regras de anterioridade anual e nonagesimal. Em outras palavras, o governo pode modificar a alíquota e outros elementos desses tributos e implementar mudanças sem seguir as regras gerais e princípios do Sistema Tributário Nacional, uma vez que sua finalidade é interventiva e muitas vezes em caráter de urgência.

É igualmente possível verificar o uso da função extrafiscal em tributos de competência estadual ou municipal, mas evidentemente o maior uso interventivo situa-se nos tributos de competência da União.

Um exemplo de uso da extrafiscalidade tributária no município é a progressividade do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), objetivando que os imóveis em zonas urbanas, já que estes são beneficiados por serviços públicos, tenham a devida ocupação e utilização, ou seja, cumpram sua função social.

Fundação Fenix, 2021, v. 1, p. 113-136. Disponível em: [https://red-idd.com/files/books/Livro%20-%20Direitos%20Fundamentais%20Na%20Perspectiva%20da%20Democracia%20Interamericana%20\(2020\).pdf](https://red-idd.com/files/books/Livro%20-%20Direitos%20Fundamentais%20Na%20Perspectiva%20da%20Democracia%20Interamericana%20(2020).pdf). Acesso em: 20 out. 2022.

No âmbito estadual, pode-se verificar por exemplo o uso da extrafiscalidade nas isenções do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para pessoas acometidas por neoplasias malignas ou mesmo para pessoas com deficiência, buscando oportunizar a igualdade material de acesso e qualidade de vida.

Ou seja, a extrafiscalidade tributária, quando utilizada adequadamente, tem o potencial de exercer uma função essencial ao desenvolvimento, podendo ser usada, por exemplo, como instrumento para a redução da pobreza e acesso a bens e serviços. Conforme artigo publicado pela Revista Videre,

[...] a contribuição do Estado, através da tributação é fator primordial no desenvolvimento. Seria a extrafiscalidade o instrumento da redução da pobreza e crescimento da economia. A intervenção na economia através da extrafiscalidade é peça fundamental na complexa máquina estatal, e, portanto, o seu desenvolvimento de cunho social e econômico.²¹¹

Como se valer da função extrafiscal não é uma prática obrigatória do Estado, diz-se que ela “pode” exercer papel importante para o desenvolvimento. Se a utilização da função extrafiscal fosse obrigatória, a presente pesquisa se valeria da expressão “deve” ao invés de “pode”.

Assim, pode a função interventiva desempenhar um dos mais relevantes mecanismos da máquina estatal na promoção do desenvolvimento socioeconômico. Veja-se, como exemplo, o autorizativo expresso na Constituição Federal quanto ao Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU e ao Imposto Territorial Rural - ITR, quanto à promoção de incentivos regionais, ao cooperativismo, estímulo às microempresas e empresas de pequeno porte, entre outros, que diz:

A Constituição autoriza a utilização extrafiscal do IPTU e do ITR para induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4.º, II, da CF), a concessão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I, da CF), o estabelecimento de tratamento tributário voltado a estimular o cooperativismo (art. 146, III, c, c/c o art. 174, § 2.º, da CF), a concessão de tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, da CF), o tratamento diferenciado em função da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, § 9.º, da CF, com a redação da EC 47/2005) e o dimensionamento de certos tributos de modo mais flexível, pelo Executivo, como o II, o IE, o IPI, o IOF e a Cide-

²¹¹ OLIVEIRA JÚNIOR, Vicente de Paulo Augusto de. HOLANDA, Marcus Mauricius. ARAÚJO E MENDONÇA, Tânia Luíza Calou de. A tributação e a extrafiscalidade como mecanismo de fomento do desenvolvimento socioeconômico brasileiro e redução das desigualdades sociais. In: **Revista Videre**. Dourados, MS, v.10, n.19, jan./jun. 2018, p. 121-134 - ISSN 2177-7837. Disponível em: <https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/6234>. Acesso em: 13 out. 2022.

combustíveis (arts. 150, § 1.º, 153, § 1.º, 177, § 4.º, I, b, da CF), o que lhe dá instrumentos para controle do comércio exterior (art. 137 da CF) e da moeda.²¹²

A função extrafiscal dos tributos tem sido utilizada como meio de alcançar objetivos adicionais como a criação de empregos, a promoção do desenvolvimento econômico, a preservação do meio-ambiente, a economia de energia e o reflorestamento.

A natureza jurídica da extrafiscalidade pode ser observada quando da utilização do tributo “[...] como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade”²¹³ aplicando através da extrafiscalidade “[...] maior ou menor imposição tributária”.²¹⁴ A relevante contribuição se justifica por seu conceito se relacionar diretamente com a ideia de fomento.²¹⁵

A atividade fiscalmente incentivada se dará pela produção de norma que estabelecerá atenuação, isenção ou a declaração da não incidência de tributo para determinado fato jurídico.²¹⁶

Nas normas tributárias indutoras, e aqui adota-se como sinônimo a expressão fomento fiscal, o Estado abdica de seu poder de dar ordens, substituindo-o por seu poder econômico.²¹⁷

Para Alfredo Augusto Becker, a busca do bem pelo Estado se utiliza da tributação para fomentar o desenvolvimento econômico, para tanto pode se valer da extrafiscalidade para estimular ou inibir comportamentos. Dessa forma, direciona a necessidade de instalação e produção com benefícios e incentivos fiscais. Para o autor, o Estado tem a “dupla tarefa no direito tributário: agente revolucionário e

²¹² PAUSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 94.

²¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 151.

²¹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 151.

²¹⁵ Mesmo contrariado em amparar-se de autor não democrata, a presente pesquisa, valeu-se, excepcionalmente, de um autor que foi ligado à ditadura militar no Brasil, que atuou de modo a tentar dar-lhe legitimidade. Foi citado, apenas e tão somente, por sua referência à extrafiscalidade como mecanismo de fomento. O trabalho o menciona nas duas notas de rodapé imediatamente anteriores, e o faz por honestidade acadêmica, em reconhecer a ideia ali desenvolvida. Deixa-se assinalado que o presente estudo se desenvolve tendo por área de concentração Direitos Fundamentais e Democracia, portando consigna tal reserva quanto ao citado autor.

²¹⁶ AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos: Instrumentos jurídicos do desenvolvimento. In: **Revista de Direito Público**. ano IX. São Paulo: Revista dos Tribunais.

²¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158.

financiador da revolução social”, e que, portanto, utiliza a extrafiscalidade como meio indutor para promoção do desenvolvimento.²¹⁸

Nessa toada, o art. 174 da Constituição Federal²¹⁹ estabelece o papel do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo funções de fiscalização, incentivo e planejamento. Significa que o Estado tem a função de estabelecer as regras e regulamentos para a atividade econômica, garantindo que ela seja conduzida de forma justa e equilibrada para todos os setores e agentes envolvidos.

Para tanto, o Estado deve utilizar mecanismos de fiscalização, que garantam o cumprimento dessas regras, e de incentivo, que estimulem o desenvolvimento de determinados setores da economia.

Não se deve olvidar do planejamento, pois nesse contexto ele surge como uma das funções mais importantes do Estado, estabelecendo as diretrizes e bases do desenvolvimento nacional equilibrado e incorporando e compatibilizando os planos nacionais e regionais de desenvolvimento. Portanto tais diretrizes constitucionais devem necessariamente ser aplicáveis às normas incentivadoras.

Paulo Caliendo faz acentuada contribuição no que se refere à extrafiscalidade tributária, enfatizando que o art. 174 da Constituição Federal estabelece um regime constitucional claro para as normas indutoras, inclusive para a extrafiscalidade, prevendo:

- i) exigência formal de lei autorizativa (elemento formal);
- ii) eficácia geral indicativa (eficácia limitada);
- iii) atividade administrativo-normativa vinculada ao elemento formal e a eficácia restrita; e
- iv) valorização constitucional axiológica da iniciativa privada como fundamento da ordem econômica.²²⁰

Assim, de acordo com o autor, a Constituição estabelece que certas atividades só podem ser regulamentadas por meio de uma lei autorizativa formal, com

²¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 621-624.

²¹⁹ Vide Art. 174 da Constituição Federal:

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

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

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

²²⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 167.

eficácia geral indicativa, ou seja, limitada. Além disso, a atividade administrativo-normativa deve estar vinculada ao elemento formal e à eficácia restrita da regulamentação. Por fim, a valorização da iniciativa privada como fundamento da ordem econômica é um valor constitucional essencial, que deve ser considerado na elaboração de leis e regulamentações.

Extrai-se da compreensão de Paulo Caliendo que:

- não existe no sistema constitucional nacional uma cláusula geral autorizativa de instituição de tributos com finalidade extrafiscal, devendo esta atuação estar prevista em lei e possuir justificativa relevante para que supere a exigência de que a função estatal deva ser meramente indicativa;
- a atividade indutora do Estado na ordem econômica, inclusive por meio de tributos extrafiscais, é subsidiária à atuação privada, ou seja, acessória e auxiliar, sob pena de desvalorização dos preceitos básicos do ordenamento nacional;
- no caso de ponderação ou conflito entre a necessidade da atuação estatal e da livre iniciativa, deverá ser privilegiada a esfera privada de atuação dos agentes privados na ordem econômica, inclusive com o direito público subjetivo de não terem as suas escolhas formal ou substancialmente induzidas de forma indevida, por meio da extrafiscalidade.²²¹

Em suma, o sistema constitucional nacional não permite a instituição de tributos com finalidade extrafiscal a não ser que esta atuação esteja prevista em lei e possua uma justificativa relevante, e essa relevância deve ser orientada pelos direitos fundamentais e pela sustentabilidade como vértices do ordenamento jurídico pátrio, como se verá na seção 4.1, do Capítulo 4, do presente trabalho. A atividade estatal na ordem econômica, incluindo tributos extrafiscais, é subsidiária às escolhas da iniciativa privada. Em caso de conflito entre a necessidade da atuação estatal e da iniciativa privada, a última deve ser privilegiada, incluindo direitos públicos subjetivos de não ter suas escolhas induzidas de forma indevida.

Nesse sentido, é de grande importância que os recursos públicos sejam usados dentro das previsões constitucionais e legais, cercados de justificativas relevantes.

Logo, os tributos podem ser utilizados de forma indutiva, apresentando-se como verdadeiro mecanismo de fomento de natureza tributária, tema que será objeto da seção 3.3, do Capítulo 3, desta pesquisa. Em realidade perfaz, o fomento tributário, considerável volume de recursos, quiçá o maior montante entre os recursos disponibilizados pelo Estado nas práticas fomentadoras, ocasionando verdadeiro

²²¹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 167.

escoamento dos recursos duramente suportados, através dos tributos, pela população brasileira.

2.5. O impacto dos gastos tributários na consecução do desenvolvimento sustentável.

O organismo não governamental, Transparência Internacional, que tem por finalidade combater a corrupção nos governos, empresas e no cotidiano das pessoas, em busca por justiça social, realização de direitos e paz,²²² elaborou um estudo em que mede o Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP). O objetivo é avaliar a existência e efetividade de políticas, legislações e práticas governamentais relacionadas à transparência, participação, transformação digital, integridade e combate à corrupção nos governos estaduais e do Distrito Federal, incentivando melhorias e reconhecendo boas práticas. A iniciativa busca fomentar a competição positiva e cooperação entre os órgãos avaliados, por meio de diálogo e aprendizado mútuo, visando implementar mudanças.²²³

Segundo o ITGP, os Estados brasileiros encontram-se, em 2022, nas seguintes posições gerais quando avaliadas oito dimensões, que são: 1. Marcos Legais; 2. Plataformas; 3. Administração e Governança; 4. Transparência Financeira e Orçamentária; 5. Transformação Digital; 6. Comunicação; 7. Participação; e 8. Dados Abertos:²²⁴

POSIÇÃO	UNIDADE FEDERATIVA	PONTOS	RESULTADO
1.º	ESPÍRITO SANTO	90,4 PTS	ÓTIMO
2.º	MINAS GERAIS	90,0 PTS	ÓTIMO
3.º	PARANÁ	89,0 PTS	ÓTIMO
4.º	RONDÔNIA	85,2 PTS	ÓTIMO

²²² Outras informações sobre o organismo podem ser acessadas em seu site. Disponível em: <https://transparenciainternacional.org.br/quem-somos/sobre-a-ti/>. Acesso em: 06 out. 2022.

²²³ Dados extraídos da Nota Metodológica do Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo - Estados e Distrito Federal. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/itgp-executivo-estadual-nota-metodologica>. Acesso em: 06 out. 2022.

²²⁴ Dados extraídos da Nota Metodológica do Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo - Estados e Distrito Federal. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/itgp-executivo-estadual-nota-metodologica>. Acesso em: 06 out. 2022.

5.º	GOIÁS	83,0 PTS	ÓTIMO
6.º	RIO GRANDE DO SUL	78,0 PTS	BOM
7.º	SANTA CATARINA	74,4 PTS	BOM
8.º	DISTRITO FEDERAL	74,3 PTS	BOM
9.º	PERNAMBUCO	74,3 PTS	BOM
10.º	CEARÁ	73,6 PTS	BOM
11.º	PARAÍBA	69,2 PTS	BOM
12.º	SÃO PAULO	67,3 PTS	BOM
13.º	MATO GROSSO	65,9 PTS	BOM
14.º	MARANHÃO	64,7 PTS	BOM
15.º	BAHIA	64,5 PTS	BOM
16.º	RIO DE JANEIRO	61,9 PTS	BOM
17.º	RIO GRANDE DO NORTE	61,1 PTS	BOM
18.º	RORAIMA	59,5 PTS	REGULAR
19.º	ALAGOAS	57,8 PTS	REGULAR
20.º	MATO GROSSO DO SUL	56,2 PTS	REGULAR
21.º	AMAZONAS	56,1 PTS	REGULAR
22.º	TOCANTINS	53,0 PTS	REGULAR
23.º	PIAUÍ	48,8 PTS	REGULAR
24.º	AMAPÁ	42,5 PTS	REGULAR
25.º	SERGIPE	36,2 PTS	RUIM
26.º	PARÁ	30,5 PTS	RUIM
27.º	ACRE	26,7 PTS	RUIM

Fonte: Tabela elaborada com dados do ITGP - Transparência Internacional.^{225 226}

Ao se observar a análise feita da dimensão de Transparência Financeira e Orçamentária onde está inserido o índice TF006,²²⁷ que diz respeito à divulgação em

²²⁵ Transparência Internacional. Índice de Transparência e Governança Pública 2022 (ITGP). Disponível em: <https://indice.transparenciainternacional.org.br/#>. Acesso em: 06 out. 2022.

²²⁶ A classificação dos resultados do ITGP. Péssimo de 0 a 19 pontos. Ruim de 20 a 39 pontos. Regular: 40 a 59 pontos. Bom de 60 a 79 pontos. Ótimo de 80 a 100 pontos.

²²⁷ O indicador TF006 é um dos 26 indicadores que compõe a dimensão Transparência Financeira e Orçamentária. Dados extraídos da Nota Metodológica do Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo - Estados e Distrito Federal. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/itgp-executivo-estadual-nota-metodologica>. Acesso em: 06 out. 2022.

relação aos incentivos fiscais, tendo como quesitos a informação do fundamento legal dos benefícios conferidos, beneficiário ou setor atendido, a justificativa do benefício, o valor renunciado ou agregado na arrecadação, e por fim a contrapartida e/ou impacto esperado, nota-se a precariedade dos resultados em diversas Unidades Federativas.²²⁸

POSIÇÃO	UNIDADE FEDERATIVA	PONTOS	RESULTADO
1.º	ESPÍRITO SANTO	89,6 PTS	ÓTIMO
2.º	GOIÁS	84,4 PTS	ÓTIMO
3.º	RONDÔNIA	79,2 PTS	BOM
4.º	PARANÁ	74 PTS	BOM
5.º	PERNAMBUCO	72,9 PTS	BOM
6.º	RIO GRANDE DO NORTE	72,9 PTS	BOM
7.º	RIO GRANDE DO SUL	66,7 PTS	BOM
8.º	CEARÁ	66,7 PTS	BOM
9.º	PARAÍBA	66,7 PTS	BOM
10.º	DISTRITO FEDERAL	65,6 PTS	BOM
11.º	SANTA CATARINA	59,4 PTS	REGULAR
12.º	AMAZONAS	59,4 PTS	REGULAR
13.º	MINAS GERAIS	57,3 PTS	REGULAR
14.º	MATO GROSSO	57, 3 PTS	REGULAR
15.º	RIO DE JANEIRO	53,1 PTS	REGULAR
16.º	MATO GROSSO DO SUL	53,1 PTS	REGULAR
17.º	BAHIA	51, PTS	REGULAR
18.º	SÃO PAULO	51 PTS	REGULAR
19.º	RORAIMA	51 PTS	REGULAR
20.º	PIAUÍ	45,8 PTS	REGULAR
21.º	ALAGOAS	44,8 PTS	REGULAR
22.º	MARANHÃO	41,7 PTS	REGULAR
23.º	SERGIPE	41,7 PTS	REGULAR

²²⁸ Nota Metodológica do Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo - Estados e Distrito Federal. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/itgp-executivo-estadual-nota-metodologica>. Acesso em: 06 out. 2022.

24.º	AMAPÁ	36,5 PTS	RUIM
25.º	TOCANTINS	28,1 PTS	RUIM
26.º	PARÁ	25 PTS	RUIM
27.º	ACRE	12,5 PTS	PÉSSIMO

Fonte: Tabela elaborada com dados do ITGP - Transparência Internacional.^{229 230}

Especial atenção às últimas oito colocações em que as Unidades Federativas não atingem nem 50% da pontuação dos quesitos relativos à Transparência Financeira e Orçamentária. Repise-se que dentro dessa dimensão avaliada está também o indicador que diz respeito à divulgação em relação aos incentivos fiscais, tendo como quesitos a informação do fundamento legal dos benefícios conferidos, beneficiário ou setor atendido, a justificativa do benefício, o valor renunciado ou agregado na arrecadação, e por fim, a contrapartida e/ou impacto esperado.

Embora oito Estados não atinjam nem 50% da pontuação, ainda tem outros nove em posição considerada regular, dentre os quais encontram-se os maiores orçamentos da Federação: São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

Apenas 10 Estados ocupam posição ótima ou boa. O que significa o descaso e descontrole quanto aos recursos públicos, mais especificamente quanto aos benefícios tributários.

Esses benefícios tributários são um tipo de gasto público indireto usado pelo sistema tributário para alcançar objetivos de interesse público. É uma forma de gasto tributário,²³¹ que foi adotada pela Receita Federal em 2003, substituindo a expressão "benefício tributário" presente na legislação. Josué Alfredo Pellegrin aponta que:

²²⁹ Quadro formulado com dados fornecidos a partir do ITGP da Transparência Internacional. Índice de Transparência e Governança Pública 2022 (ITGP). Disponível em: <https://indice.transparenciainternacional.org.br/#>. Acesso em: 06 out. 2022.

²³⁰ A classificação dos resultados do ITGP. Péssimo de 0 a 19 pontos. Ruim de 20 a 39 pontos. Regular: 40 a 59 pontos. Bom de 60 a 79 pontos. Ótimo de 80 a 100 pontos.

²³¹ Segundo a "Receita Federal do Brasil, gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência - STR, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Cabe lembrar que o conceito de Gasto Tributário utilizado pela Receita Federal teve como referência os critérios adotados por países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), bem como as recomendações e melhores práticas divulgadas pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT)". Vide: BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Gasto tributário - conceitos e critérios de avaliação. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-ploa-2022-base-conceitual>. Acesso em: 21 fev. 2023.

[...] os benefícios tributários são uma espécie de gasto público indireto, feito por meio do sistema tributário, que também visam alcançar determinados objetivos de interesse público. Essa comparação com o gasto público fez com que a expressão *gasto tributário* passasse a ser empregada na literatura e comunidade internacional, opção também seguida pela Receita Federal, em 2003, em detrimento da expressão *benefício tributário*, presente nos textos legais.²³²

Segundo o autor, os gastos tributários na esfera federal não são diferentes, há volumosa perda de receita com tais benefícios:

As perdas de receita com gastos (benefícios) tributários chegaram a R\$ 270,4 bilhões, em 2017. Esse montante equivale a 4,1% do PIB e a 20,7% da receita administrada pela Receita Federal, e supera o dobro dos R\$ 124,3 bilhões de déficit primário do governo central. Cerca de 80% das perdas concentram-se em nove modalidades de gastos tributários, com desoneração mais intensiva do IPI, COFINS e Imposto de Renda.²³³

Ressalta-se que no exercício de 2017, tais perdas de receita com gastos (benefícios) tributários totalizaram R\$ 270,4 bilhões, equivalente a 4,1% do PIB e a 20,7% da receita administrada pela Receita Federal, o volume dos gastos tributários é considerável.

Tais gastos tributários deixam de integrar as receitas públicas, mas quando bem utilizados visam alcançar objetivos de interesse da sociedade.

Abaixo uma tabela com o Produto Interno Bruto (PIB) dos Estados brasileiros para verificar-se a participação dos Estados na produção das riquezas do país:

Unidades da Federação	PIB em 2019 (1.000.000 R\$)
São Paulo	2.348.338
Rio de Janeiro	779.928
Minas Gerais	651.873
Rio Grande do Sul	482.464
Paraná	466.377
Santa Catarina	323.264
Bahia	293.241

²³² PELLEGRIN, Josué Alfredo. **Gastos (benefícios) tributários**. Brasília: Instituição Fiscal Independente – Senado Federal, 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018/view>. Acesso em: 07 out. 2022.

²³³ PELLEGRIN, Josué Alfredo. **Gastos (benefícios) tributários**. Brasília: Instituição Fiscal Independente – Senado Federal, 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018/view>. Acesso em: 07 out. 2022.

Distrito Federal	273.614
Goiás	208.672
Pernambuco	197.853
Pará	178.377
Ceará	163.575
Mato Grosso	142.122
Espírito Santo	137.346
Amazonas	108.181
Mato Grosso do Sul	106.943
Maranhão	97.340
Rio Grande do Norte	71.337
Paraíba	67.986
Alagoas	58.964
Piauí	52.781
Rondônia	47.091
Sergipe	44.689
Tocantins	39.356
Amapá	17.497
Acre	15.630
Roraima	14.292

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.²³⁴

O PIB não é o total da riqueza existente em um país, mas sim um indicador de fluxo de novos bens e serviços finais produzidos durante um período,²³⁵ portanto, é possível imaginar o volume de circulação de mercadorias e riquezas nas unidades federativas e quão elevada pode ter sido a falta de transparência e dados em relação às suas operações, e quanto possível pode ser o uso inadequado do fomento fiscal diante de tais volumes operacionais.

²³⁴ Dados do Produto Interno Bruto por Unidade da Federação. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 06 out. 2022.

²³⁵ Dados do Produto Interno Bruto por Unidade da Federação. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 06 out. 2022.

Ressalva-se aqui que os dados apresentados nas tabelas acima não correspondem aos mesmos exercícios financeiros, mas o intento é demonstrar os volumes que estas operações atingem.

Para melhor ilustrar tal problema e buscando apresentar um, dentre vários possíveis exemplos dos modelos de práticas de fomento fiscal, observa-se o Programa Especial de Apoio à Capitalização de Empresas (PROCAPE)²³⁶ promovido pelo Estado de Santa Catarina, entre o período de 1975 a 1984. Tal programa seria uma continuidade da sistemática do programa anterior, o FUNDESC. Ambos ofereceram distribuição desigual dos seus incentivos fiscais.²³⁷

Relata, Juliano Giassi Goularti que

Devido aos indícios de irregularidades nas liberações dos incentivos, em 31 de agosto de 1983 foi protocolado um requerimento na Assembleia Legislativa do Estado solicitando a abertura de uma Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) para investigar o PROCAPE. A motivação estava assentada nos Cr\$ 910 milhões (US\$ 24,8 milhões) liberados em 1980 a títulos de participação acionária a Santinvest para construção da Siderou não terem sido executados. Protocolado pela bancada de oposição, a abertura de CPI tinha por objetivo investigar as irregularidades no PROCAPE.²³⁸ Ante isso, devido aos fatos noticiados pela imprensa catarinense de indícios de liberações irregulares, em 1.º de julho de 1983 o governo suspende as operações da autarquia. Ao todo foram realizadas 26 reuniões, expedidos 17 ofícios, recebidos três requerimentos e sete cartas e convocadas quatro pessoas para prestar depoimentos. Ao seu fim, no Relatório Final foram produzidos 33 volumes com um total de 3.447 folhas contendo balanços financeiros, depoimentos, atas, resoluções, contratos, dentre outros documentos. Para tanto, foi constatado pela CPI: a) Afrouxamento dos critérios para definir operações. b) Elevado índice de inadimplência. c) Patrocínio de divulgação institucional. d) Grandes valores investidos em projetos que não foram implementados.²³⁹

O referido fomento fiscal por vezes toma contornos como o relatado e deixa de atingir suas finalidades precípuas, tema que será mais bem abordado nos itens

²³⁶ Criado com o objetivo de estimular a participação direta do Estado no capital da empresa, mas sem direito a voto – a manutenção da política de incentivos fiscais pelo PROCAPE entendido como um instrumento de política econômica, mantendo os compromissos já assumidos pelo programa anterior, o FUNDESC.

²³⁷ GOULARTI, Juliano Giassi. Incentivos fiscais e desenvolvimento desigual em Santa Catarina. **Revista de Desenvolvimento Econômico – RDE**. Salvador, BA, Ano XVIII, V.1, N. 33, p. 91-118, abril, 2016.

²³⁸ GOULARTI, Juliano Giassi. Incentivos fiscais e desenvolvimento desigual em Santa Catarina. **Revista de Desenvolvimento Econômico – RDE**. Salvador, BA, Ano XVIII, V.1, N. 33, p. 91-118, abril, 2016.

²³⁹ GOULARTI, Juliano Giassi. Incentivos fiscais e desenvolvimento desigual em Santa Catarina. **Revista de Desenvolvimento Econômico – RDE**. Salvador, BA, Ano XVIII, V.1, N. 33, p. 91-118, abril, 2016.

abaixo. Em um único caso o montante corresponde a quantias consideráveis, como aponta o autor:

Dos US\$ 24,8 milhões destinados durante a gestão do governador Jorge Bornhausen à Santinvest S/A, o relatório final da CPI não conseguiu apurar sua aplicação como seu paradeiro. Apenas se chegou à conclusão de que os recursos foram desvirtuados da finalidade pretendida, deixando assim de gerar empregos e receitas ao Estado.²⁴⁰

Ao retratar o que ocorreu na prática com o referido programa, Goularti denunciou o acúmulo de lucro do empresário com a atividade de fomento:

Cada Programa possui sua especificidade. Mas todos possuem um único sentindo: promover a acumulação capitalista maximizando o lucro do empresário. Se, por um lado, o FUNDESC e o PROCAPE estavam amparados por legislações nacionais, o FUNDESC pela Reforma Tributária de 1966 e o Ato Complementar n.º 34/1967 e PROCAPE pela Lei Complementar n.º 24/1975, por outro o PRODEC e o PRÓ-EMPREGO não passaram pelo colegiado do CONFAZ. Ademais, enquanto o FUNDESC e o PROCAPE estavam dentro do desenvolvimento nacional articulado regionalmente, o PRODEC e o PRÓ-EMPREGO estão no contexto da globalização e dentro do movimento da guerra fiscal em que prevalece o individualismo regional desarticulado.²⁴¹

São infundáveis práticas e contornos que podem ser dados ao fomento, e tão enorme potencial merece mais atenção. Percebe-se, conforme a breve compilação de dados colacionados acima, que são utilizadas quantias consideráveis de recursos públicos em práticas fomentadoras a partir de normas tributárias indutivas, motivo pelo qual se justifica o presente estudo.

O fomento estatal enquanto uma possibilidade de atuação do Estado na promoção dos direitos fundamentais e das políticas públicas podem fortalecer a solução de diversos problemas sociais. Mas deve se ter em conta, também, que as práticas degeneradas do fomento, assim como quaisquer outras atuações públicas, quando descompassadas do compromisso com o interesse público, com a dignidade da pessoa humana ou do ideal de desenvolvimento sustentável, potencialmente

²⁴⁰ GOULARTI, Juliano Giassi. Incentivos fiscais e desenvolvimento desigual em Santa Catarina. **Revista de Desenvolvimento Econômico – RDE**. Salvador, BA, Ano XVIII, V.1, N. 33, p. 91-118, abril, 2016.

²⁴¹ GOULARTI, Juliano Giassi. Incentivos fiscais e desenvolvimento desigual em Santa Catarina. **Revista de Desenvolvimento Econômico – RDE**. Salvador, BA, Ano XVIII, V.1, N. 33, p. 91-118, abril, 2016.

prejudicam muito mais, pois reduzem a capacidade econômica do Estado e podem ocasionar problemas ainda maiores.

As atividades de fomento, principalmente aquelas que possuem custo econômico para o ente fomentador, instituídas de forma a impor maiores dificuldades e ônus à realização da dignidade da pessoa humana e desenvolvimento sustentável, criam um abismo ainda mais acentuado para a atuação do Estado nessa reparação.

Questiona-se se uma atuação perniciosa à dignidade humana ou ao desenvolvimento sustentável poderia receber incentivo. A resposta obviamente deveria ser não, mas infelizmente não é o que ocorre na prática.

Toda atividade incentivada que atua de forma contrária à implementação e ampliação de patamares evolutivos nessas situações não deveria ser induzida, ou seja, qualquer indício de práticas contrárias ou que enfraqueçam a dignidade humana e o desenvolvimento sustentável, logo, os direitos fundamentais, não deveriam fazer jus às atividades fomentadoras do Estado.

Há menor preocupação da doutrina pátria quanto aos incentivos e renúncias fiscais. Cuida-se, com razão, das limitações constitucionais ao poder de tributar. Há vasta bibliografia e debates acerca do tema. Mas o não exercício ou a desoneração de tributos por quem tem dever e competência de exigí-los, nem de longe se aproxima no volume de pesquisas ou debates. De acordo com Celso Barros Correia Neto, deve-se compreender a preocupação quanto ao não exercício de tal direito-dever no fomento tributário. Segundo ele,

Há razões práticas e teóricas que justificam o estudo do tema. Em primeiro lugar, não se trata de noção alheia ao direito vigente. A figura do incentivo fiscal é reconhecida e expressamente prevista na ordem jurídica brasileira, tanto no plano constitucional quanto no nível legal. Não são poucas as referências ao tema no plano constitucional, e são inúmeras as leis, dos três níveis do governo, que concedem ou modificam incentivos fiscais, mobilizando cifras elevadas.

A Constituição Federal admite a utilização das normas tributárias com finalidade de estímulo. Menciona, em diversas oportunidades, as expressões "incentivo" e "benefício fiscal", sem deixar de lado seus impactos financeiro-orçamentários, destacados no conceito de "renúncia de receita", também previsto em seu texto. No âmbito da legislação ordinária, são incontáveis as leis que concedem incentivos fiscais, tendo em vista os mais variados objetivos: desenvolvimento regional, apoio ao esporte, ampliação do acesso ao Ensino Superior, valorização e difusão de manifestações culturais, proteção de meio ambiente natural e cultural, entre outros. Não há, contudo, no Brasil, diploma legislativo que confira tratamento jurídico uniforme ao

tema, à maneira do que existe em Portugal, que possui seu "Estatuto dos Benefícios Fiscais".²⁴²

Em suma, não há equivalente preocupação por parte da doutrina e tampouco do Estado com tais instrumentos. Mas o correto seria haver, até porque a desoneração benéfica para uns pode tornar-se custo que terão que suportar todos os outros. A arrecadação não realizada de um lado, requer necessariamente sua realização de alguma outra forma. Correia Neto afirma que:

Apesar do vulto dos recursos alocados por meio desses instrumentos fiscais e da aptidão para influir no curso dos processos sociais e econômicos afetados pelos tributos, a concessão de incentivos fiscais escapa à maior parte das restrições financeiro-orçamentárias existentes. Não se lhe é aplicável o tratamento jurídico das despesas diretas, o que faz com que prescindam de renovação anual da autorização legislativa e, não raro, permaneçam em vigor indefinidamente, até que sejam revogados ou que se encerre o período de sua vigência, nas hipóteses em que concedidos com prazo certo.²⁴³

Como mencionado, os vultosos recursos utilizados como instrumentos fiscais poderiam corroborar com os processos sociais e econômicos, mas não é o que ocorre, já que tais benefícios fogem à boa parte das restrições que lhes poderiam ser impostas.

Assim, o Estado distancia-se cada vez mais da ideia de desenvolvimento sustentável, pois com tais práticas cria-se um abismo entre quem possui mais e quem nada possui. Não é um debate sobre propriedades e posses, mas um debate sobre possuir condições mínimas para uma vida digna e a possibilidade de desenvolvimento efetivamente sustentável.

Ante tudo o que foi apresentado, tem-se, ainda, a dificuldade de controlar os benefícios concedidos:

Soma-se à dificuldade de controle financeiro-orçamentário a inexistência de parâmetros e mecanismos jurídicos capazes de assegurar, de forma rigorosa, a fiscalização dos resultados alcançados pela aplicação das normas de incentivo. À falta de meios aptos a aferir sua eficácia socioeconômica concreta, muitas vezes as razões jurídicas que orientam a concessão de

²⁴² CORREIA NETO, Celso Barros. **O avesso do tributo:** Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p.30.

²⁴³ CORREIA NETO, Celso Barros. **O avesso do tributo:** Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p.31.

benefícios fiscais adquirem força meramente simbólica, sem qualquer possibilidade de que seja exigida sua observância em termos jurídicos.²⁴⁴

Não é viável propugnar atuações estatais com total e proposital descontrole. Tais condutas não se coadunam com o desenvolvimento que se quer ver sustentável, pois não é sustentável tirar do erário recursos que poderiam atender a tantas outras demandas.

A sustentabilidade deve ser conduzida por uma razão sistemática que avalia impactos, custos, benefícios diretos e indiretos tanto em matéria social quanto econômica, ambiental e ética para todas as atividades planejadas.²⁴⁵ A prática sustentável deve dizer não ao que é doentio e patológico, como privilégios para uns em detrimento de muitos desamparados e menos favorecidos.²⁴⁶ Como ressalta Correia Neto:

Nesses casos, sob a capa de incentivos fiscais, escondem-se verdadeiros privilégios, doações dissimuladas, concedidas em favor dos agentes econômicos menos eficientes, mas com maior influência política. Todos esses aspectos destacam a importância que o elemento pragmático assume em relação ao tema dos incentivos fiscais e fazem questionar os limites jurídicos que lhes são aplicáveis, assim como o papel que devem assumir na ordem jurídica em vigor.²⁴⁷

O distanciamento entre o fomento fiscal e um possível controle de resultados ou de eficácia socioeconômica, torna cada vez mais urgente o debate quanto à necessidade de diretrizes de monitoramento para tal fim, pois não se justificam os “privilégios” para alguns em detrimento de bem comum. Adriana Ricardo da Costa Schier, em artigo escrito em coautoria com o autor da presente pesquisa, afirma que:

A adoção do princípio do Estado Democrático de Direito impõe, portanto, o inafastável dever de controle do fomento estatal. Sobre tais atividades deverão incidir os mecanismos de controle interno e externo, viabilizando-se o controle social e as medidas cabíveis de controle judicial.²⁴⁸

²⁴⁴ CORREIA NETO, Celso Barros. **O avesso do tributo**: Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p.31.

²⁴⁵ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade**: direito ao futuro. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 85.

²⁴⁶ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade**: direito ao futuro. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 83-84.

²⁴⁷ CORREIA NETO, Celso Barros. **O avesso do tributo**: Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p.31.

²⁴⁸ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; MEDEIROS, Clayton Gomes de. Fomento estatal: aproximações e distinções entre fomento administrativo e fomento fiscal. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 23, n. 128, p. 17-43, jul./ago. 2021. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/172/42092/93910>. Acesso em: 12 out. 2022.

A Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais – FEBRAFITE apresenta levantamento de arrecadações e renúncias tributárias decorrentes de benefícios fiscais concedidos em diversas unidades da federação nos anos de 2012 e 2018. Os dados demonstrados são alarmantes pois referem-se apenas a um tributo e mesmo assim já é possível ter dimensão da perda ocasionada com as benesses.

Fonte: Comparativo entre 2012 e 2018 das renúncias fiscais de ICMS pelos Estados.

UF	2019				2020			
	Renúncia Tributária (i)	Arrecadação Tributária Estadual (ii)	% (i/ii)	Posição	Renúncia Tributária (i)	Arrecadação Tributária Estadual (ii)	% (i/ii)	Posição
SP	24.330	176.669	14%	11º	20.152	176.733	11%	14º
PR	10.473	38.856	27%	5º	11.061	39.052	28%	5º
AM	7.053	11.332	62%	1º	9.149	12.242	75%	1º
GO*	7.934	19.703	40%	2º	8.200	20.390	40%	2º
RJ	9.397	45.982	20%	7º	7.312	47.767	15%	9º
MG	6.152	61.542	10%	20º	6.884	62.114	11%	17º
MT	6.147	17.179	36%	3º	6.356	19.108	33%	3º
SC	5.928	27.434	22%	6º	5.535	27.103	20%	6º
BA	3.597	31.069	12%	15º	3.790	30.427	12%	12º
PE	2.242	19.708	11%	16º	2.297	19.465	12%	13º
PB	1.819	6.430	28%	4º	1.979	6.652	30%	4º
MA	1.005	8.673	12%	14º	1.752	8.961	20%	7º
ES	1.388	13.079	11%	19º	1.538	13.733	11%	15º
DF	1.903	9.854	19%	8º	1.335	10.277	13%	11º
CE	1.107	14.776	7%	22º	1.204	14.397	8%	20º
AL	824	4.730	17%	9º	809	4.929	16%	8º
RN	693	6.155	11%	18º	545	6.253	9%	19º
RO	689	5.751	12%	13º	474	6.119	8%	21º
PA	424	15.471	3%	24º	407	17.238	2%	24º
TO	490	3.403	14%	10º	393	3.731	11%	18º
PI	582	5.149	11%	17º	223	5.368	4%	23º
AC	184	1.501	12%	12º	192	1.465	13%	10º
AP	125	1.354	9%	21º	156	1.403	11%	16º
RR	78	1.446	5%	23º	87	1.553	6%	22º
Total	94.566	547.246	17%	-	91.829	556.480	17%	-

Fonte: Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais – FEBRAFITE.

Os dados apresentados na tabela acima são bastante significativos quanto ao montante de arrecadação em ICMS pelos Estados e as renúncias, ou seja, através da aplicação das citadas normas tributárias indutivas. A porcentagem da arrecadação que cada Estado abdica com o fomento fiscal causa assombro. Os volumes de

²⁴⁹ SOARES, Juracy. PINTO, Vilma. **Renúncias fiscais de R\$ 83 bilhões de ICMS em 2018**. Brasília: FEBRAFITE, 2019. Disponível em: <https://www.febrafite.org.br/wp-content/uploads/2019/07/renunciasICMS2018.pdf>. Acesso em: 07 out. 2022.

²⁵⁰ SOARES, Juracy. PINTO, Vilma. **Renúncias fiscais de R\$ 83 bilhões de ICMS em 2018**. Brasília: FEBRAFITE, 2019. Disponível em: <https://www.febrafite.org.br/wp-content/uploads/2019/07/renunciasICMS2018.pdf>. Acesso em: 07 out. 2022.

renúncia tributária dos Estados do Amazonas, Goiás, Paraná e Santa Catarina chegam a superar 25% da arrecadação. Já o Amazonas renuncia mais da metade do que lhe seria devido, atinge 62% do que arrecadaria com ICMS.

Segundo a FEBRAFITE,

As renúncias tributárias do ICMS possuem, em sua maioria, uma motivação diferente da tradicional, pois esta é dada pela guerra fiscal. Assim, os estados criam incentivos para aumentar a competitividade da sua região em relação às demais, mas sem avaliar os efetivos impactos de cada medida.

Tais renúncias fiscais são dadas em razão da guerra fiscal entre Estados para atrair ou manter empresas, mas sem avaliar os impactos decorrentes dessa medida fomentadora, pois a mera manutenção ou atração de empresas para sua base territorial por si só, não é capaz de garantir o desenvolvimento sustentável, principalmente com o decorrente esvaziamento dos recursos públicos. Há que se avaliar com cautela tais práticas. Esse é o pano de fundo que caracteriza a relevância da pesquisa realizada na presente tese.

Nota-se, ainda, que os patamares das renúncias de receita de ICMS nos anos 2020-2021 continuam a atingir níveis bastante elevados. O Estado do Amazonas continua sendo o campeão em renunciar receita decorrente de ICMS. Mas outros Estados, melhor localizados geograficamente para o escoamento de produção industrial, como Goiás e Mato Grosso, estão entre os que mais concedem as benesses tributárias.

A questão é comum em qualquer esfera de poder. Segundo Josué Alfredo Pellegrin, o problema é que tais normas, as que regem os gastos tributários “não contemplam mecanismos adequados de controle da criação e expansão desses gastos, nem criam condições adequadas para a realização de avaliação dos resultados alcançados”.²⁵¹

A FEBRAFITE alerta que o governo federal tinha 124 benefícios tributários em vigor em 2021, sendo 73 deles com prazo indeterminado. Adverte ainda que, parte considerável das “políticas públicas realizadas por meio de renúncia de receita não

²⁵¹ RIBEIRO, Matheus Rosa. GRADVOHL, Michel André Bezerra Lima. **Renúncias fiscais no Estado do Rio de Janeiro**. Brasília: FEBRAFITE, 2021. Disponível em: https://www.febrafite.org.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-renuncias_fiscais_RJ-Febrafite.pdf. Acesso em: 07 out. 2022.

²⁵² PELLEGRIN, Josué Alfredo. **Gastos (benefícios) tributários**. Brasília: Instituição Fiscal Independente – Senado Federal, 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018/view>. Acesso em: 07 out. 2022.

tem uma avaliação, e o benefício é concedido sem nenhum prazo de validade para ser finalizado".²⁵³ De acordo com a Federação, nem sempre há uma avaliação antes de se iniciar a política, nem do custo e nem da eficiência, e os gastos tributários no Brasil já superavam, por exemplo, a meta de déficit primário para o ano de 2021, que era de R\$ 247,1 bilhões, e que tais isenções poderiam financiar quase oito programas do Auxílio Emergencial previstos para o ano de 2021.^{254 255}

Assim, em 2021, o gasto tributário chegou praticamente à quarta parte da arrecadação da União, ou seja, o Brasil deixou de arrecadar quase 25% do que poderia. Várias questões podem ser colocadas a partir dessa renúncia de receita²⁵⁶, tais como: o que poderia ser realizado com esses 25% de arrecadação em prol do desenvolvimento sustentável e da dignidade humana? Seria adequado algumas empresas ou pessoas receberem tratamento tributário diferenciado, mais favorável? Quem continua dando suporte à máquina pública com essas renúncias? Quais foram os resultados decorrentes de cada uma dessas renúncias?

O levantamento de dados referente à política de renúncia de receita tributária feito por Juliano Giassi Goularti denuncia o que vem se alertando na presente pesquisa:

Via de regra, a renúncia de receita à iniciativa privada é efetuada sem qualquer tipo de contrapartida social, como a redução de preço dos bens, mercadorias e serviços, aumento dos postos de trabalho e distribuição de renda. Este fenômeno tributário definido por e a partir de relações de poder político e econômico pode ser denominado de socialização dos custos de

²⁵³ **Benefícios fiscais atingem patamar recorde e equivalem a quase um quarto da arrecadação do país.** Disponível em: <https://isnportal.com.br/editorias/economia/2021/04/30/beneficios-fiscais-atingem-patamar-recorde-e-equivalem-a-quase-um-quarto-da-arrecadacao-do-pais>. Acesso em: 08 out. 2022.

²⁵⁴ **Benefícios fiscais atingem patamar recorde e equivalem a quase um quarto da arrecadação do país.** Disponível em: <https://isnportal.com.br/editorias/economia/2021/04/30/beneficios-fiscais-atingem-patamar-recorde-e-equivalem-a-quase-um-quarto-da-arrecadacao-do-pais>. Acesso em: 08 out. 2022.

²⁵⁵ “Com um rombo previsto de R\$ 286 bilhões nas contas públicas deste ano, o governo federal deixará de arrecadar um valor bem maior – R\$ 351 bilhões – em benefícios fiscais concedidos a empresas e grupos específicos. O valor é equivalente a quase um quarto da arrecadação da União – um patamar recorde”. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/04/30/beneficios-fiscais-atingem-patamar-recorde-e-equivalem-a-quase-um-quarto-da-arrecadacao-do-pais.ghtml>. Acesso em: 08 out. 2022.

²⁵⁶ Segundo a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), considera-se renúncia de receita o “montante de ingressos que o fisco deixa de receber ao outorgar um tratamento tributário diferenciado. 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”. Resolução 06/2017 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - Atricon aprova as Diretrizes de Controle Externo 3210/2016, relacionadas à temática “**Receita e renúncia de receita**”. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-renuncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

produção, gerando situações de conflitos e competição entre os níveis de governo. Pensar uma política regional, seja em âmbito nacional ou estadual é, certamente, deixar para trás o atraso relativo formado por baixo progresso técnico, baixa renda disponível, trabalho sem complexidade e desigualdades sociais. O uso dos tributos federais busca solucionar problemas e permitir o livre desenvolvimento das forças produtivas. Mas a forma como se dá a distribuição regional dos benefícios concedidos pela União acaba gerando assimetrias e tensões regionais entre os Estados, reproduzindo as condições do atraso relativo do País.²⁵⁷

A renúncia de receita à iniciativa privada cria uma situação de conflito entre os níveis de governo, já que não há contrapartidas sociais em relação ao uso dos tributos federais, o que gera desigualdades entre Estados. Esta situação pode ser chamada de "socialização dos custos de produção" e contribui para o atraso relativo do País. Pensar uma política regional, seja nacional ou estadual, é necessário para evitar as assimetrias e tensões regionais.

Além do usual descontrolado da renúncia de receitas da União, Goularti discorre também sobre os conflitos e competição entre níveis de governo. Segundo ele, a prática de renúncia fiscal traz o desenvolvimento desigual e desequilíbrios concorrenciais decorrentes das desvantagens competitivas geradas em alguns setores com tais benefícios:

Sendo assim, temos aqui não apenas um processo de "desenvolvimento desigual, mas também um desequilíbrio concorrencial, decorrente da desvantagem competitiva imposta às empresas não agraciadas pelos benefícios fiscais nas regiões periféricas do País. A distribuição regional dos gastos tributários da União segue uma orientação política e econômica oposta àquela preconizada no federalismo fiscal da CRFB-88, que pressupõe transferência de recursos para aumentar a renda disponível das regiões com menor grau de complexidade econômica e capacidade tributária para a provisão de bens e serviços públicos gratuitos e de qualidade.²⁵⁸

Nesse contexto, os resultados apontam para um ambiente de competição desigual, no qual as empresas agraciadas pelos benefícios fiscais possuem vantagens competitivas sobre as demais. Além disso, também foi observado que a distribuição dos gastos tributários da União não segue a orientação federalista da

²⁵⁷ GOULARTI, Juliano Giassi. **A política de Renúncia da receita tributária do Estado de São Paulo**. Florianópolis: Insular, 2021, p. 5-6. Disponível em: https://play.google.com/books/reader?id=u4A6EAAAQBAJ&pg=GBS.PT19.w.42.0.150_240&hl=pt. Acesso em: 12 out. 2022.

²⁵⁸ GOULARTI, Juliano Giassi. **A política de Renúncia da receita tributária do Estado de São Paulo**. Florianópolis: Insular, 2021, p. 5-6. Disponível em: https://play.google.com/books/reader?id=u4A6EAAAQBAJ&pg=GBS.PT19.w.42.0.150_240&hl=pt. Acesso em: 12 out. 2022.

Constituição, o que tem contribuído para a já citada desigualdade de progresso entre as regiões.

Os tributos são a principal fonte de recurso do Estado. Devem ser usados para alcançar as metas previstas na Constituição Federal, ou seja, além de arrecadar valores devem cumprir sua função social,²⁵⁹ contribuindo para um modelo de desenvolvimento plural.

A distribuição equitativa dos tributos entre todos os cidadãos é estabelecida por meio da tributação social, que surge como aquela que permite que o processo de arrecadação consiga promover a justiça social. A tributação social precisa respeitar as necessidades da sociedade de acordo com os princípios constitucionais, afastando-se de uma tributação desmedida e confiscatória, que ocorre quando os governos pretendem arrecadar tributos além do necessário para atender às demandas da população, transferindo valores dos contribuintes para o fisco sem justificativa.²⁶⁰ Igual cautela dada a distribuição equitativa decorrente da tributação social deve se dada aos gastos públicos e principalmente aos gastos tributários.

É fundamental que o Poder Público prime por uma ética tributária que se pautar na moralidade das ações relacionadas aos tributos, tanto dos governos quanto dos cidadãos contribuintes, observando, ainda, o princípio de justiça tributária, em que todos devem suportar tributos de acordo com sua capacidade contributiva.²⁶¹

Se faz necessário que o Estado identifique a tipicidade tributária, pois esta é componente essencial para a cobrança de tributos. É importante que o Estado descreva todos os elementos exigidos que configuram a obrigação de pagar tributos, além disso, essa tipicidade tributária deve assegurar certo nível de segurança jurídica, permitindo que os cidadãos conheçam exatamente o direito que lhes cabe, hoje e no futuro,²⁶² a partir dessa tipicidade tributária para que a arrecadação seja suficiente aos

²⁵⁹ RIBEIRO, Maria de Fátima, GESTEIRO, Natália Paludetto. **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo.** Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/721/373>. Acesso em: 15 jan. 2023.

²⁶⁰ WAGNER, José Carlos Graça. **Penalidades e Acréscimos na Legislação Tributária.** Resenha Tributária: São Paulo, 1979, p. 310.

²⁶¹ TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes.** Trad. Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons: Madrid. 2002. p. 21.

²⁶² MORBINI, Francieli Korquievicz. BRAZALLE, Flávia Balduino. GUIESELER JUNIOR, Luiz Carlos. A importância da configuração normativa da praticabilidade tributária: regra ou princípio com Alexy ou policy com Dworkin? *In: Revista Humanidades e Inovação*. v.8, n.51, p. 125-135. Disponível em: <https://revista.unitins.br/index.php/humanidadeseinovacao/article/view/4424>. Acesso em: 17 jan. 2023.

gastos públicos e promova uma sustentabilidade sistêmica, onde a tributação adequada e justa seja um dos elementos da sustentabilidade.

Deduz-se então, que os tributos são uma ferramenta essencial para o Estado moderno, pois ajudam a estabelecer políticas macroeconômicas, de crescimento econômico, de geração de emprego, de preços estáveis e de equilíbrio econômico internacional. O recolhimento de impostos é um dos mecanismos fundamentais para que o Estado garanta o progresso do país, e somente por meio de uma tributação social poderá se dirigir ao desenvolvimento sustentável.

A partir dos dados levantados na pesquisa, é possível perceber que há um problema de esvaziamento dos recursos públicos devido ao uso de benefícios fiscais que não são adequadamente avaliados quanto aos seus resultados e sua ligação com a realização de direitos fundamentais e o desenvolvimento sustentável.

Assim, verifica-se que é a partir da tributação e de boas práticas tributárias que o Estado se fortalece financeiramente para realizar, dentre outras atividades, o fomento de atividades essenciais ao desenvolvimento socioeconômico, como se verá adiante.

3. FOMENTO FISCAL COMO MECANISMO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E INSTRUMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

Por vezes sentimos que aquilo que fazemos não é senão uma gota de água no mar. Mas o mar seria menor se lhe faltasse uma gota.

Madre Teresa de Calcutá

Partindo-se do pressuposto já apresentado de que o desenvolvimento sustentável deve apontar para várias frentes ao mesmo tempo, apresentando-se em uma perspectiva multidimensional, é cogente que o Estado se valha de diversos mecanismos em sua atuação para assegurar à população o necessário e esperado desenvolvimento plural.

O Estado pode, então, na consecução desses objetivos multidimensionais, valer-se da prática de serviços públicos e do uso do poder de polícia como mecanismos propulsores desse desenvolvimento. Pode fazer uso, ainda, das atividades de fomento público para promover políticas coletivas – que são meio – para atingir interesses públicos.

Como mecanismo para estimular a realização de atividades sensíveis e de interesse direto ou indireto, o Estado se vale do fomento enquanto prática voltada ao incentivo de condutas da iniciativa privada, para que possam atender interesses públicos.

Para as práticas que envolvem o fomento estatal, o Estado tem a opção de recorrer aos impostos, que, além da função arrecadatória, podem, através da extrafiscalidade tributária, operar enquanto mecanismos para fomentar, induzir, estimular e restringir atividades privadas, ao que se denominará fomento fiscal ou fomento tributário.²⁶³

²⁶³ Em pesquisa pelas palavras-chave “fomento fiscal” e “fomento tributário” nas revistas de Direito Público e Interdisciplinares indexadas com Qualis A1, A2, A3, A4 ou B1 e B2 ou ainda na plataforma Scielo.br, não há artigos que se ocupem de tratar o referido instituto, sua definição e delimitação. Há artigo produzido em coautoria entre a orientadora da presente pesquisa, vide: SCHIER, Adriana Ricardo da Costa. MEDEIROS, Clayton Gomes de. A controlabilidade dos atos de fomento. *In: Direito administrativo do pós-crise*. Coord. Maurício Zockun, Emerson Gabardo. Curitiba: Íthala, 2021. p. 27. Disponível em: <https://journal.nuped.com.br/index.php/congressoibda/issue/view/livroibda2021/ibda2021>. Acesso em: 13 out. 2022. Outros trabalhos latinos e espanhóis se valem da expressão “fomento fiscal”, sem

Tal forma de atuação estatal e a implementação dessa espécie de fomento ocorre mediante políticas públicas, entendidas desde logo como programas de ação voltados à realização dos direitos fundamentais. Esse é o tema que será percorrido no presente capítulo, com o objetivo de apresentar os arranjos institucionais mediante os quais se chega ao fomento fiscal. Além disso, será abordado tal instituto como mecanismo de desenvolvimento sustentável e instrumento das políticas públicas.

O capítulo explora o papel das políticas públicas na Constituição de 1988, bem como o fomento fiscal como instrumento de tais políticas, seu poder indutivo e a classificação e modalidades de fomento público.

Discute-se, ainda, como o fomento fiscal pode ser usado para promover o desenvolvimento sustentável e alcançar os objetivos das políticas públicas. O capítulo examina ainda as diferentes formas de tal instituto, incluindo incentivos fiscais, isenções, subsídios e outras formas de assistência financeira do governo.

Por fim, explora-se a relação entre fomento fiscal e tributação, discutindo como os tributos podem ser usados para incentivar comportamentos desejados e desencorajar comportamentos indesejados, analisando a eficácia do fomento fiscal como uma ferramenta para alcançar os objetivos das políticas públicas.

3.1. O papel das políticas públicas na Constituição de 1988

A presente sessão aponta para o papel das políticas públicas na Constituição de 1988, abordando as normas constitucionais que regem tais políticas e como elas são implementadas para alcançar objetivos específicos, como a promoção do bem-estar social e a garantia dos direitos fundamentais.

conceituá-lo, mas dando a mesma ideia aqui apresentada. No intuito de comparar práticas de fomento fiscal para fins de estímulo econômico e ao comércio exterior vide: VICARIOLI, Velia Govaere; HIDALGO, Hellen Ruiz. Heterogeneidad y desigualdad en el modelo costarricense: las tres mejores prácticas latinoamericanas de fomento fiscal a la inversión privada en I+ D+ i. **Revista Nacional de Administración**, v. 4, n. 1, p. 7-26, 2013. Disponível em: <https://revistas.uned.ac.cr/index.php/rna/article/view/530/432>. Acesso em: 26 jan. 2023. Outra referência similar pode ser encontrada no trabalho, mas sem a construção estrutural do referido instituto, vide: BEZERRA, Stéfani Clara da Silva; CINTRA, Carlos César Sousa. Políticas fiscais como fomento ao desenvolvimento de Startups no Brasil: incentivo à economia nacional. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/53361>. Acesso em: 26 jan. 2023. Os artigos mencionados usam o conceito fomento fiscal como meio para tratar de outros temas; nos artigos analisados, o aprofundamento do conceito não era objeto central de pesquisa, sendo utilizada uma definição simplificada visando apenas a sua aplicação instrumental.

Assim, a Constituição de 1988 define o modelo econômico brasileiro como um Estado de bem-estar, no qual o Poder Público é responsável pela implementação de políticas públicas em busca do desenvolvimento. A Constituição Brasileira prevê que o Estado tem o dever de implementar políticas públicas para intervir na ordem econômica e social.

Dessa forma, o texto do artigo 3.º da Constituição Federal²⁶⁴ estabelece os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que são: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Essas metas devem ser perseguidas em todas as ações e políticas públicas do Estado brasileiro.

Por tais objetivos estarem cristalizados no texto constitucional, o direito passa a ocupar papel fundamental na definição de fins substantivos e na criação de instituições para alcançar esses fins. Além disso, também determina e delimita os processos de implementação de políticas públicas.²⁶⁵

A política pública pode ser entendida, a partir da obra de Caroline Müller Bitencourt e Janriê Reck, como um conjunto de ações estatais que são agrupadas de acordo com algum critério e que têm um início, meio e fim, bem como um certo grau de generalidade. Dessa forma, são centenas de milhares de políticas públicas, que podem ser agrupadas para evitar redundâncias.²⁶⁶

²⁶⁴ Vide art. 3.º da Constituição Federal:

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

²⁶⁵ COUTINHO, Diogo Rosenthal. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 27.

²⁶⁶ “Justamente para o estabelecimento de uma complexidade adequada que se inaugura o primeiro elemento que ajuda no entendimento do que vem a ser a política pública. Se está correto que a política pública está relacionada com ações estatais, é certo também dizer, por outro lado, que não se trata de qualquer ação estatal. Se se utilizar esse raciocínio, seriam centenas de milhares as políticas públicas. O que é política pública tem de ser um agrupamento de ações conforme algum critério: algo que tenha início, meio e fim e que tenha algum grau de generalidade. Supondo-se, por exemplo, que existam ações estatais destinadas a regular o preço do tomate e do morango, não faz sentido dizer que são duas políticas públicas. Elas podem muito bem ser agrupadas”. BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 27.

Pode-se compreender que a política pública está relacionada com ações estatais e que não se trata de qualquer ação, mas de um agrupamento de ações identificadas por critérios técnicos a partir de uma perspectiva multidisciplinar.

Caroline Müller Bitencourt e Janriê Reck propõem a caracterização e conceituação de políticas públicas valendo-se do uso dos elementos "tempo" e "direito fundamental" como forma de reduzir a complexidade na definição de políticas públicas. Para eles, é necessária a distinção entre as ações dentro das políticas públicas e a política estatal como um todo, com o objetivo de evitar a fragmentação excessiva das atividades. Ao usar um nível de generalidade adequado, a quantidade de ações do governo pode ser reduzida, o que permite melhorar a capacidade descritiva.²⁶⁷

Logo, nessa conceituação atrelada à generalidade observada a partir dos direitos fundamentais, vê-se a política pública de forma macro, mesmo com ações específicas, conforme os exemplos mencionados.

Quando se vincula a caracterização e conceituação da política pública com a generalidade do direito fundamental, há a vantagem da “possibilidade de se medir o sucesso, ou de modo mais preciso, a efetividade das políticas públicas”.²⁶⁸

O elemento tempo, referido pelos autores, ou “tempo extenso” como os autores preferem, ocupa um lugar importante no âmbito das atividades estatais, pois estas são constantemente exigíveis. O tempo estendido das políticas públicas pode significar décadas ou até centenas de anos, sendo necessárias alterações ao longo

²⁶⁷ “A proposta de caracterização e conceituação de políticas públicas deste trabalho inserem o elemento “tempo” e o elemento “direito fundamental” como formas de redução adequada de complexidade para o entendimento das políticas Públicas. De fato, quer-se evitar a excessiva fragmentação das políticas públicas. A política pública torna-se mais visível quando conectada a seu nível de generalidade com o direito fundamental. Assim, por exemplo, a política pública será a política pública de saúde, já que o direito a ser realizado é a saúde; o grau de generalização adequado para falar de educação será política pública de educação, já que o direito efetivado é o direito à educação, e assim sucessivamente. Com isso, afasta-se da fragmentação. Por exemplo, seria incorreto dizer que a entrega de livros didáticos ou a aplicação de vacinas é uma política pública. Trata-se, isto sim, de ações dentro das políticas públicas. Repita-se, vacinar alguém é agir dentro da política de saúde e não a política pública em si. Com este nível de generalidade, ganha-se em capacidades descritivas, uma vez que simplifica e diminui a quantidade de políticas públicas, já que se distancia a péssima consequência de se ter milhares de políticas públicas ao invés de algumas dezenas (tantos quantos forem os direitos fundamentais)”. BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 27.

²⁶⁸ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 28.

de sua execução para que continuem relevantes, mesmo que seu objetivo geral e principal se mantenha.²⁶⁹

Portanto, nota-se que, tanto o fomento administrativo quanto o fomento fiscal fazem parte dos mecanismos para concretizar direitos fundamentais através de programas governamentais ao longo do tempo.

Considerando a política pública um tema que envolve conceitos políticos, jurídicos, sociológicos, econômicos e administrativos, ela pode ser estudada a partir da ciência política, do direito, da sociologia, da economia e da ciência da administração. Tem como objetivo criar decisões desejáveis para a sociedade, além de gerar resultados sociais, usando recursos de forma eficiente.²⁷⁰

A política pública é uma criação da sociedade que necessita de um entendimento multidisciplinar. Essa abordagem é essencial para se entender seus elementos componentes e os instrumentos que a distinguem de outros fenômenos sociais e políticos. Tal distinção aponta para a necessidade de uma teoria geral de políticas públicas, que inclui itens de ciência política, sociologia e direito. A teoria visa entender como o direito se comporta nas ações estatais, bem como estabelecer a conexão entre a política pública, o Estado social e o Direito Administrativo social.²⁷¹

Importante frisar que a democracia, enquanto um sistema de governo baseado na igualdade política, no qual o povo é o sujeito da administração e não o objeto, está intimamente relacionada com a soberania popular, a igualdade e o autogoverno. Tais questões se baseiam no poder, na coerção, na liberdade, na igualdade, na justiça e nos direitos, que constituem o núcleo da conjugação entre o político e o jurídico, que precisa ser equacionado a todo tempo.

Nessa análise, e buscando promover seus objetivos, o Estado se vale de diversos meios e estruturas, sempre alocando poder. Para dar executoriedade aos seus alvos passa a legislar e atuar de forma a delimitar a vida pública e a privada, e desde antes já fazendo escolhas públicas.

Conforme destaca Waner Gonçalves Lima, ao se realizar uma política pública,

²⁶⁹ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 28.

²⁷⁰ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 25.

²⁷¹ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 25.

[...]as últimas décadas registraram o ressurgimento da importância do campo de conhecimento denominado políticas públicas, assim como das instituições, regras e modelos que regem sua decisão, elaboração, implementação e avaliação. Esse ressurgimento deve-se, em grande parte, às restrições financeiras e políticas que estão sendo impostas aos governos, gerando demandas pela elaboração de políticas públicas eficientes e efetivas.²⁷²

Nesse cenário, políticas públicas são definidas como um conjunto de ações tomadas pelo governo para atingir os objetivos da sociedade, como a redução da pobreza, a melhoria da saúde e a promoção da educação. Nos últimos anos, tem aumentado o interesse pelo estudo dessa área para garantir que as atividades do Estado sejam eficientes e efetivas. Tal estudo aborda a elaboração, implementação e avaliação das políticas públicas para garantir que elas atinjam seus objetivos. Segundo o autor,

[...] do ponto de vista da política pública, o ajuste fiscal implicou na adoção de orçamentos equilibrados entre receita e despesa e em restrições à intervenção do Estado na economia e nas políticas sociais.²⁷³

Pode-se, então, resumir o que seja política pública como o campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, "colocar o governo em ação" e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente). Em outras palavras, o processo de formulação de política pública é aquele através do qual os governos traduzem seus propósitos em programas e ações, que produzirão resultados ou as mudanças desejadas no mundo real.²⁷⁴

Valendo-se de grandes clássicos, Gonçalves Lima sintetiza várias definições quanto ao termo políticas públicas. Para ele, existem diversos conceitos do tema, mas o mais conhecido é o de Harold D. Laswell, que o explica como decisões e análises que respondem às questões: quem ganha o quê, por que e que diferença faz? Outras definições incluem Lawrence M. Mead, que identifica a política pública como um campo de estudo da política que analisa o governo à luz de grandes questões públicas; Laurence E. Lynn Jr. e B. Guy Peters, que entendem a política pública como

²⁷² LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface (Porto Nacional)**, n. 05, 2012. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001-A-POLITICASPUBLICAS.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

²⁷³ LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface (Porto Nacional)**, n. 05, 2012. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001-A-POLITICASPUBLICAS.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

²⁷⁴ LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface (Porto Nacional)**, n. 05, 2012. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001-A-POLITICASPUBLICAS.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

um conjunto específico de ações do governo que produzem efeitos específicos; e Thomas D. Dye, que sintetiza a definição do termo como "o que o governo escolhe fazer".²⁷⁵

A política pública é um campo holístico que envolve diversas disciplinas, teorias e modelos analíticos. Embora seja um ramo da ciência política, também é abrangente à filosofia, psicologia, sociologia, economia e econometria. Ela apresenta coerência teórica e metodológica e quando desenhada e formulada, se desdobra em planos, programas, projetos, bases de dados e pesquisas. Após implementação, é submetida a sistemas de acompanhamento e avaliação.²⁷⁶

Theodore J. Lowi²⁷⁷ analisou os diferentes padrões de distribuição de meios para a execução de programas governamentais, os quais são classificados como distributivos, regulatórios e redistributivos. Esses processos de alocação de recursos estão associados a diferentes estágios de amadurecimento das relações políticas, onde os conflitos e coalizões dos interesses são determinantes na definição das atividades do Estado. Theodore J. Lowi cita estudos de casos que ilustram as dificuldades e graus de politização na institucionalização de cada procedimento.²⁷⁸

O processo distributivo é uma forma de política que beneficia grupos ou indivíduos isoladamente em vez de aplicar critérios universais. Por meio dele, decisões são tomadas de forma atomizada e sem identificar grupos que não sejam favorecidos, o que reduz o conflito. Tais decisões são geralmente resolvidas pelas comissões do Congresso e visam obter apoio político.²⁷⁹

O processo regulatório é caracterizado por definições setoriais, baseadas em uma abstração geral, com grupos de pressão disputando entre si condições oferecidas pelo Estado. A política tarifária também é afetada, transformando-se numa forma de

²⁷⁵ LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface (Porto Nacional)**, n. 05, 2012. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001- A- POLITICAS PUBLICAS.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

²⁷⁶ LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface (Porto Nacional)**, n. 05, 2012. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001- A- POLITICAS PUBLICAS.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

²⁷⁷ Quanto aos vários padrões de distribuição de meios para a execução de programas governamentais, vide: LOWI, Theodore J. Distribution, regulation, redistribution: the functions of government. In: **Public Policies and their Politics**. Org. Ripley R. Trad. André Villalobos. New York: Norton & Co., 1966.

²⁷⁸ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112.

²⁷⁹ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112.

regulação da economia interna com intuito de estabelecer uma política externa. O Congresso é a principal arena desse processo, onde acontecem debates públicos e politizados.

Por fim, o processo redistributivo, que é marcado por clivagens sociais significativas, debatidas no Comitê de Seguridade Econômica do Poder Executivo.²⁸⁰ Esse tipo de processo envolve conflitos entre fornecedores e demandadores de serviços, como foi visto na criação do seguro social nos EUA. O debate complexo foi realizado no Comitê de Seguridade Econômica, uma vez que o Congresso não tem condições de atuar em questões redistributivas que exigem um balanceamento de interesses conflitantes.²⁸¹

O uso da alocação de recursos para influenciar o poder político em procedimentos institucionais é amplamente utilizado. A racionalização do poder está ligada ao esforço de disciplinar a destinação de meios, exigindo transparência nas decisões alocativas e nos processos e condições subjacentes a elas. Tais relações jurídicas se tornam essenciais nesse contexto.²⁸²

Os debates sobre políticas públicas enfocam a questão da autonomia relativa do Estado, que permite que ele tenha um espaço próprio para decidir e implementá-las, mas ainda assim é permeável a influências externas e internas. Essa autonomia fornece capacidades que consentem a execução de objetivos traçados pelos programas governamentais, variando de acordo com os fatores históricos existentes em cada país.²⁸³

Em tais debates, a questão é o espaço que cabe aos governos na definição e implementação dessas políticas. Não se defende que o Estado seja apenas um reflexo das pressões dos grupos de interesse, nem que atenda apenas aos interesses de determinadas classes sociais. Nesse sentido, são importantes as considerações de Gonçalves Lima, que assevera que “dentro do campo específico da política pública, alguns modelos explicativos foram desenvolvidos para se entender melhor como e por

²⁸⁰ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112.

²⁸¹ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112-113.

²⁸² BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 113.

²⁸³ LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface (Porto Nacional)**, n. 05, 2012. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001- A- POLITICAS PUBLICAS.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

que o governo faz ou deixa de fazer alguma ação que repercutirá na vida dos cidadãos”.²⁸⁴ Aduz ainda o autor que “esses modelos explicativos são importantes para entender como a política pública influencia a sociedade”.²⁸⁵

O conceito de eficiência nas políticas públicas surgiu como resposta à crise fiscal e ideológica do Estado, bem como ao declínio do sonho pluralista das atividades do governo. A teoria de Mancur Olson deu impulso à discussão, argumentando que os interesses comuns não resultam necessariamente em ação coletiva e sim em *free riding*. Como resultado, para alcançar a eficiência as políticas voltaram-se para a desregulamentação, privatização e reformas no sistema social. Sobre isso Gonçalves Lima afirma que:

A questão da eficiência nasce do reconhecimento de que as políticas públicas e suas instituições estavam fortemente influenciadas por visões redistributivas ou distributivas, na linguagem de Lowi, desprezando-se a questão da sua eficiência. As razões para tal reconhecimento estão na crise fiscal e ideológica do Estado, aliado ao declínio do sonho pluralista que caracterizou a visão norte-americana de política pública em décadas passadas. O primeiro grande ataque às possibilidades redistributivas das políticas públicas e ao seu processo decisório veio de Olson (1965), ao afirmar que interesses comuns, os quais, em princípio, guiariam o processo decisório sobre políticas que afetam os indivíduos, não resultam necessariamente em ação coletiva e sim em *free riding*, pois os interesses de poucos têm mais chances de se organizarem do que os interesses difusos de muitos. Existe, segundo Olson, um interesse público que não é a soma dos interesses dos grupos. Assim, a boa política pública não poderia resultar da disputa entre grupos, mas de uma análise racional. Como consequência do influente trabalho de Olson, passou-se a enfatizar a questão da eficiência das políticas públicas, que seria alcançada por novas políticas voltadas para a desregulamentação, privatização e para reformas no sistema social.²⁸⁶

Portanto, os modelos explicativos na política pública são ferramentas usadas para que se compreendam os motivos que fazem o governo agir de determinada forma e como tais ações influenciam a sociedade. Esses modelos são cruciais para entender a relação entre a política pública e a vida dos cidadãos.

²⁸⁴ LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface (Porto Nacional)**, n. 05, 2012. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001- A- POLITICAS PUBLICAS.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

²⁸⁵ LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface (Porto Nacional)**, n. 05, 2012. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001- A- POLITICAS PUBLICAS.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

²⁸⁶ LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface (Porto Nacional)**, n. 05, 2012. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001- A- POLITICAS PUBLICAS.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

O mapeamento dos principais modelos explicativos das políticas públicas é um método importante para a tomada de decisão e para que se entenda como eles se relacionam entre si. A ferramenta permite a avaliação e a comparação de diferentes abordagens antes de uma resolução sobre uma política pública e, sobretudo, acerca de como utilizar os recursos públicos.

Políticas públicas são definidas como questões de ação coletiva na distribuição de bens comuns em uma democracia. Para evitar a captura dessas políticas por grupos ou interesses pessoais, incentivos seletivos devem ser criados na formulação da escolha racional. Em suma, políticas públicas geram benefícios coletivos e requerem medidas para prevenir seu desvio para fins pessoais.²⁸⁷

Importante considerar que as escolhas públicas não correspondem a meros anseios subjetivos personalíssimos de quem exerce poder, mas sim de opções estatais dirigidas pela Constituição Federal de 1988 que prevê tanto regras quanto princípios norteadores da atuação estatal. Porém, entre a leitura de seu conteúdo, sua interpretação, extensão de seus resultados e sua prática, há diversas escolhas possíveis.

As escolhas feitas pelo Estado apresentam uma abertura para a campo político em um regime democrático, no qual as instituições moldam a política. Nesse contexto, é importante direcionar a atenção para a conformação jurídica dessas instituições, a fim de que elas possam agir de maneira coerente como canais de expressão e realização das demandas sociais.²⁸⁸ Ainda assim, verificam-se tensões relativas às escolhas públicas:

Por outro lado, os conflitos são inerentes à sociedade, e são as tensões e os movimentos vitais da política que dão impulso, na democracia, à ação estatal. Sem eles, as instituições estatais são engrenagens que apenas repetem rituais, já que a passagem do tempo e a sucessão natural dos personagens

²⁸⁷ “Definições sobre políticas públicas são, em uma democracia, questões de ação coletiva e de distribuição de bens coletivos e, na formulação da escolha racional, requerem o desenho de incentivos seletivos, na expressão de Olson, para diminuir sua captura por grupos ou interesses personalistas. Políticas públicas são questões de ação coletiva, que geram benefícios coletivos. Na formulação da escolha racional, incentivos seletivos devem ser criados para prevenir sua captura por grupos ou interesses pessoais”. LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface (Porto Nacional)**, n. 05, 2012. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001- A- POLITICAS PUBLICAS.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

²⁸⁸ Segundo Maria Paula Dallari Bucci “a atenção deveria voltar-se à conformação jurídica destas, a fim de que atuem fielmente como canais de expressão e realização das aspirações sociais.” BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 25.

da história esvaziam gradualmente a energia e a justificação original de seu sentido. Esse é o dilema da permanência institucional.²⁸⁹

Neste sentido, é importante compreender as instituições políticas como meios para expressão e efetivação das demandas sociais. Porém, os conflitos são inevitáveis e desempenham um papel importante para impulsionar a ação estatal, evitando que as instituições sejam meramente burocráticas e rotineiras. Desse modo, encontrar o equilíbrio entre a estabilidade institucional e a manutenção da energia e do propósito original de realização das demandas sociais é um desafio constante. “E se é verdade que as decisões políticas são, de fato, manifestações de poder, é igualmente verdade que essas decisões, por sua vez, influenciam e determinam a conformação jurídico-institucional do exercício do poder”.²⁹⁰

Essa afirmação destaca que as decisões políticas têm um papel ativo na formação de instituições e na definição de poderes. Isso significa que, ao decidir politicamente, as autoridades determinam a forma como o poder é exercido e os direitos associados a essas escolhas.

Como o governo é o nicho da política no Estado, as decisões tomadas refletem manifestação do poder. No entanto, com o desenvolvimento do capitalismo, a política expande-se e depende de estruturas despersonalizadas, baseadas em regras e procedimentos jurídicos. Essa mudança permite que a política passe também a se tornar direito, organizado por meio de instituições.²⁹¹

A política pública é uma reunião de ações governamentais direcionados a um objetivo comum. Como bem ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, “é um conjunto de atos unificados por um fio condutor que os une ao objetivo comum de empreender ou prosseguir um dado projeto governamental para o País”.²⁹²

²⁸⁹ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 25.

²⁹⁰ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 25.

²⁹¹ “O governo é o nicho da política no Estado; as decisões políticas são essencialmente manifestações de poder. Mas a política de maior alcance, compatível com a complexificação das possibilidades e dos meios obtidos com o desenvolvimento do capitalismo, depende da conformação do poder em estruturas despersonalizadas, organizadas segundo regras e procedimentos jurídicos. E com isso, progressivamente, a política vai deixando de ser exclusivamente política, para ser, ao mesmo tempo e cada vez mais, também direito, organizado em instituições”. BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 25.

²⁹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 802.

De acordo com artigo publicado por Josué Mastrodi e Fernanda Carolina de Araújo Ifanger,

Em termos funcionais, portanto, parte-se da ideia de que políticas públicas servem para promover alguma coisa importante. Como nada é mais importante ou relevante do que direitos humanos, estes são comumente entendidos como o objeto (ou melhor, como a finalidade) de qualquer política pública.²⁹³

As ações do Estado devem ser planejadas com o intuito de melhorar o bem-estar da população e enfrentar problemas específicos, como a pobreza, a desigualdade de renda e a saúde. Elas envolvem a produção, implementação, monitoramento e avaliação de projetos e programas governamentais.

Sendo assim, as políticas públicas são utilizadas para promover os direitos fundamentais, como ressaltam os autores em artigo já citado:

[...] várias definições possíveis sobre políticas públicas, mas entendemos que estas somente podem ser bem compreendidas se avaliadas a partir de sua função. Nesse sentido, as políticas públicas servem ao propósito de materializar os objetivos do Estado, insculpidos em sua legislação interna ou nos tratados e convenções do qual é signatário, e não de promover direitos sociais. Tanto que Estados de tradição liberal, ainda que descomprometidos com a promoção de direitos, realizam políticas públicas. Não é possível compreender as ações estatais de prestação de direitos sociais como políticas públicas em sentido estrito. Isto é, se política pública é o nome dado a qualquer ato do Estado ou do governo para se pôr em ação, programas de promoção de direitos sociais poderiam ser afirmados como políticas públicas nesse sentido lato, mas essa definição é tão ampla que permite incluir, aqui [...], até ações do Estado que organizam sua burocracia interna.²⁹⁴

As políticas públicas são atos do governo que visam materializar os objetivos do Estado, inscritos na legislação interna ou em tratados e convenções. Pretendem diretamente e necessariamente promover direitos sociais. Mesmo Estados de tradição liberal podem realizar tais políticas de forma abrangente. Programas de promoção de direitos sociais podem ser considerados políticas públicas em um sentido amplo, mas, vale ressaltar que neles são incluídas até ações que organizam a burocracia e administração do Estado.

²⁹³ MASTRODI, Josué; IFANGER, Fernanda Carolina de Araújo. Sobre o conceito de políticas públicas. In: **Revista de Direito Brasileira**. Florianópolis, SC, v. 24, n. 9, p. 5-18, Set./Dez. 2019. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/5702/4774>. Acesso em: 17 jan. 2023.

²⁹⁴ MASTRODI, Josué; IFANGER, Fernanda Carolina de Araújo. Sobre o conceito de políticas públicas. In: **Revista de Direito Brasileira**. Florianópolis, SC, v. 24, n. 9, p. 5-18, Set./Dez. 2019. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/5702/4774>. Acesso em: 17 jan. 2023.

[...] práticas definidas na agenda política dos poderes Legislativo e Executivo visando a consecução de um objetivo público qualquer, porém bem delineado, estabelecido segundo avaliações e comparações da proposta de ação com soluções alternativas tanto no aspecto dos custos quanto dos benefícios envolvidos, assim como nas formas de manter e corrigir as ações implementadas, se bem avaliadas, quanto de interrompê-las, em caso de avaliação negativa.²⁹⁵

Logo, conforme afirmam Josué Mastrodi e Fernanda Carolina de Araújo Ifanger, pode-se compreender que a política pública é um processo de ação governamental para atingir um objetivo público específico, avaliando custos, benefícios e formas de manter ou corrigir as atividades implementadas. E nesta senda é importante ressaltar que os gastos públicos devem estar estritamente vinculados com o regime jurídico das políticas públicas, para se efetivar adequadamente os gastos.

Sem os ferramentais oferecidos pelas ações estatais para avaliar as atividades e resultados pretendidos, os recursos podem escoar sem atingir qualquer interesse público.

De tal modo, entende-se políticas públicas como ferramenta fundamental para alcançar objetivos coletivos em uma sociedade democrática. Essas políticas são formuladas a partir da identificação de problemas ou desafios específicos e, em seguida, escolhem-se os instrumentos que serão utilizados para atingir os objetivos estabelecidos.

Dentre os diversos instrumentos disponíveis se destacam o serviço público, o fomento administrativo e o fomento fiscal.

Na delimitação teórica da presente pesquisa o fomento fiscal é uma das ferramentas utilizada pelo Estado para incentivar o desenvolvimento de setores estratégicos da economia e para estimular determinadas atividades. Essa política pode ser realizada por meio de incentivos fiscais, que serão adiante analisados.

Há diversos instrumentos que “compõem as políticas públicas”, neste rol tem-se o serviço público,²⁹⁶ o fomento,²⁹⁷ obras públicas, bens públicos, poder de polícia,

²⁹⁵ MASTRODI, Josué; IFANGER, Fernanda Carolina de Araújo. Sobre o conceito de políticas públicas. In: **Revista de Direito Brasileira**. Florianópolis, SC, v. 24, n. 9, p. 5-18, Set./Dez. 2019. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/5702/4774>. Acesso em: 17 jan. 2023.

²⁹⁶ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Serviço Público**: garantia fundamental e cláusula de proibição de retrocesso social. Curitiba: Íthala, 2016.

²⁹⁷ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento**: Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Curitiba: Íthala, 2019.

sanção penal, intervenção do Estado na propriedade e a atividade empresarial do governo.²⁹⁸

Segundo Fabrício Motta e Antônio Flávio de Oliveira “é possível conceber uma política pública para fomento a um determinado setor social ou econômico, por exemplo, inclusive abrangendo em alguma escala a prestação de serviços públicos”.²⁹⁹

Portanto, a Constituição Federal de 1988 estabelece a obrigação do Estado de implementar políticas públicas como forma de promover o bem-estar e a justiça social. Essas políticas são instrumentos de ação governamental que visam atender as necessidades da sociedade, buscando garantir o acesso universal a direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável.

O fomento público pode ser utilizado como uma ferramenta para viabilizar a implementação de políticas públicas e garantir o acesso universal aos direitos fundamentais previstos na Constituição de 1988. Assim, deve estar diretamente relacionado com os programas governamentais, uma vez que o Estado pode utilizá-lo como forma de implementar medidas específicas para promover o desenvolvimento de determinados setores, regiões, grupos sociais, entre outros.

Já que o fomento público pode ser um instrumento das políticas públicas, sendo aplicável de diferentes formas, se faz necessário compreender quais maneiras e modalidades seriam essas.

3.2. Classificação e modalidades de fomento público

No Brasil, como acima tratado, a importância que deve ser dada ao instituto fomento³⁰⁰ se coloca justamente em razão das funções atribuídas ao Estado na Constituição de 1988, pois esse é um dos principais mecanismos de atuação do governo para estimular condutas por parte da sociedade civil e concretizar seus objetivos.

²⁹⁸ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 37-39.

²⁹⁹ MOTTA, Fabrício; OLIVEIRA, Antônio Flávio de. Sustentabilidade econômica e políticas públicas. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 19, n. 78, p. 87-113, out./dez. 2019. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1249/830>. Acesso em: 12 jan. 2023.

³⁰⁰ No presente trabalho poderão ser indicados e utilizados em alguns momentos como sinônimos da palavra Fomento os termos: estímulo, incremento, promoção, impulso, incentivo, incitação, provocação, dentre outros.

Ao adotar o modelo de Estado Social e Democrático de Direito, nota-se que este atua de alguma forma na economia. Esta atuação o caracteriza como um Estado interventor/regulador, dando-lhe, assim, destaque às funções de distribuição de riquezas e de fomento ao desenvolvimento.³⁰¹

A Constituição brasileira estabelece que o Estado deve garantir que a nação cresça de forma saudável e próspera, para que todos tenham trabalho, dinheiro e respeito uns pelos outros. Conforme aborda Vicente de Paulo Augusto de Oliveira Júnior, “os resultados da atuação do Estado na economia atendem ao preceito constitucional de desenvolver o País, eliminar as desigualdades regionais e reduzir a pobreza, como cumprimento do núcleo fundamental do pensamento econômico para o desenvolvimento social”.³⁰²

O Estado tem desempenhado um papel ativo na economia para atingir os objetivos da Constituição, como a eliminação de desigualdades regionais e a redução da pobreza. Esta atuação se fundamenta nos princípios fundamentais da economia de desenvolvimento social.³⁰³

Logo, em um Estado Social Democrático, investimentos são necessários para garantir o direito à dignidade humana e para afastar a pobreza. Estes investimentos devem permitir um acesso aos meios necessários para o desenvolvimento humano, possibilitando assim o alheamento das condições favoráveis à miséria.

Acompanhando tal aspecto, compreende-se que a lógica constitucional brasileira visa o desenvolvimento sustentável e próspero da nação, tanto social como economicamente. O sistema econômico deve ser aplicado de acordo com as diretrizes constitucionais, para assegurar uma sociedade justa e equilibrada, com trabalho, renda e respeito. Essas medidas formam a base do Estado Social Democrático brasileiro.

³⁰¹ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária. Vol. IX, São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 43.

³⁰² OLIVEIRA JÚNIOR, Vicente de Paulo Augusto de. et al. A tributação e a extrafiscalidade como mecanismo de fomento do desenvolvimento socioeconômico brasileiro e redução das desigualdades sociais. *In: Revista Videre*. Dourados, MS, v.10, n.19, jan./jun. 2018, p. 121-134 - ISSN 2177-7837. Disponível em: <https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/6234>. Acesso em: 13 out. 2022.

³⁰³ OLIVEIRA JÚNIOR, Vicente de Paulo Augusto de. et al. A tributação e a extrafiscalidade como mecanismo de fomento do desenvolvimento socioeconômico brasileiro e redução das desigualdades sociais. *In: Revista Videre*. Dourados, MS, v.10, n.19, jan./jun. 2018, p. 121-134 - ISSN 2177-7837. Disponível em: <https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/6234>. Acesso em: 13 out. 2022.

De tal modo, a atividade de fomento por parte do Estado não possui por objetivo desenvolver e estimular atividades quaisquer, mas tem como escopo desenvolver algum âmbito de interesse do Estado, que se reveste de interesse público. Esse interesse é, sem dúvida, o interesse social, aquele cunhado no “Estado social do constitucionalismo democrático” da segunda metade do século XX, e que pode ser visto como “o mais adequado a concretizar a universalidade dos valores abstratos das Declarações dos Direitos Fundamentais”.³⁰⁴

A atividade de fomento pode ser praticada em qualquer modelo político-econômico de Estado. Porém, nos modelos onde preponderam a redução da atuação e regulação estatal na atividade econômica, é provável que exista menor prática de condutas de fomento, justamente pela tentativa de abstenção do Estado.

No que se refere aos modelos de Estado Social, se faz necessário ressaltar a atuação ativa deste na concretização e promoção de condições em busca da igualdade real em detrimento da mera igualdade formal, razão pela qual se pode observar com maior clareza a própria atuação ativa do Estado, bem como as atividades de fomento público, na promoção de práticas sociais almejadas.

As atividades de fomento estatal podem ser muito úteis quando praticadas pelo Estado na consecução de seus objetivos finalísticos.

Nessas práticas, o particular se sente voluntariamente estimulado por condições e estímulos oferecidos a se conduzir da forma almejada pelo Estado.

Não é uníssona³⁰⁵ a conceituação do instituto fomento pela doutrina pátria e internacional, as características ressaltadas por seus autores enaltecem horas elementos econômicos, outras horas elementos sociais e, em alguns casos dissociando-os, inclusive.

³⁰⁴ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 32/33.

³⁰⁵ Vide síntese de diversos autores quanto ao conceito de fomento em: HIGA, Alberto Shinji. A Construção do Conceito da Atividade Administrativa de Fomento. In: **Revista Direito Mackenzie**. São Paulo. v. 5, n. 1, p. 10-36. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/4741>. Acesso em: 29 de jan. de 2020

O art. 5.º, II, da Constituição Federal³⁰⁶ prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, já no art. 37, *caput*,³⁰⁷ determina-se que a Administração Pública deverá observar, dentre outros, ao princípio da legalidade. Verifica-se assim que o Ordenamento Jurídico brasileiro se pauta na diretriz da legalidade. A lógica da legalidade entre públicos e privados possui relevante distinção.

Enquanto os privados podem fazer tudo o que não estiver proibido em lei, a Administração Pública deve obrigatoriamente pautar-se na lei para poder atuar.

Essa consideração se faz necessária para que fique clara a necessidade da legislação para que a Administração possa desenvolver atividades de fomento, qualquer que seja a natureza da prática.

Portanto, qualquer modalidade de fomento estatal deve ser previamente legislada em razão da vinculação da Administração Pública à lei. Logo, tanto o fomento administrativo quanto o fomento fiscal são, também, fomentos legislativos, pois é imprescindível lei anterior que autorize os administradores públicos a se valerem de atividades de fomento.

O fomento legislativo ocorre quando o estímulo previsto se dá por subsunção do fato à norma, neste sentido:

[...] fomento é de natureza legislativa, no campo do direito tributário, por exemplo, em que o incentivo se dá por simples subsunção do fato à norma tributária indutora, não é legítimo admitir que se está diante de uma carta branca aos Poderes Legislativo ou Executivo para disporem dos recursos públicos aos seu bel prazer.³⁰⁸

³⁰⁶ Vide art. 5.º inciso II da Constituição Federal:

Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

...

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

...

³⁰⁷ Vide art. 37, *caput* da Constituição Federal:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de **legalidade**, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (sem grifo no original)

...

³⁰⁸ SCHIER, Adriana Ricardo da Costa. MEDEIROS, Clayton Gomes de. A controlabilidade dos atos de fomento. In: **Direito administrativo do pós-crise**. Coord. Maurício Zockun, Emerson Gabardo. Curitiba: Íthala, 2021. p. 27. Disponível em: <https://journal.nuped.com.br/index.php/congressoibda/issue/view/livroibda2021/ibda2021>. Acesso em: 13 out. 2022.

O que vai diferenciar o que se chamará de fomento legislativo das outras duas espécies de fomento público (o administrativo e o tributário), será a atividade de fomento prevista em ato normativo que seja automática e se concretize espontaneamente sem que seja necessária a atuação estatal posterior à legislação.

Ou seja, no que tange aos instrumentos de fomento, é possível que sejam estabelecidas modalidades que se satisfaçam integralmente com o preenchimento dos requisitos previstos em lei, aos quais pode-se chamar de fomento legislativo, nos casos em que a sua implantação independe de ato do Poder Executivo para sua efetivação. A exemplo poderiam ser citadas as imunidades tributárias denominadas absolutas, aquelas que basta o preenchimento da condição descrita na Constituição Federal e a desoneração lhe faz jus.

Nesse sentido, Regina Helena Costa identifica como imunidades tributárias as normas constitucionais de eficácia plena, por terem recebido do constituinte normatividade suficiente à sua incidência imediata, não requerendo providências ulteriores para sua aplicação.³⁰⁹

A autora ressalta ainda que a previsão do art.5.º, § 1.º da Constituição afirma que “as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, cabíveis, portanto, às imunidades tributárias.³¹⁰

A exceção a essa regra seriam os casos em que a própria Constituição condiciona a imunidade à edição de lei, sendo aplicáveis às normas imunizantes de eficácia contida ou eficácia limitada.

Há quem denomine as imunidades como incondicionadas e condicionadas. As primeiras não sofreriam quaisquer restrições ou estabelecimento de requisitos além dos já previstos no texto constitucional, as condicionadas teriam a previsão de regulamentação de seus critérios de identificação posteriormente.³¹¹

Evidencia-se assim que as imunidades desoneram algumas pessoas ou bens com o fito de não invisibilizá-los³¹² e de estimular práticas almejadas pelo Estado, pelo povo.

³⁰⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**: Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 92-93.

³¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**: Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 93.

³¹¹ BARRETO, Aires F. BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias**: Limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: dialética, 2001, p. 14-17.

³¹² FRIGO JUNIOR, Gilberto. A imunidade tributária e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. In: **Imunidade Tributária**. Elizabethe Nazar Carrazza (Coord.). Daniel Moreti (Org.). Rio de Janeiro: Eselvier, 2012, p. 131.

A exemplo das imunidades, mais especificamente das incondicionadas, estão aquelas contidas em normas constitucionais de eficácia plena. Nelas tem-se claro mecanismo de fomento, constitucionalmente previsto e altamente protegido do âmbito legislativo infraconstitucional.

Se há uma norma fomentadora em nível constitucional, este fomento está a salvo do Poder Legislativo infraconstitucional de dos Poderes Executivos.

Ocorre que o fomento legislativo pode ser observado no âmbito constitucional, como acima descrito, mas também podem existir normas tributárias fomentadoras em âmbito legislativo, sem que se tenha a presença do Poder Executivo na concessão e controle da benesse.

Tais práticas podem ser observadas quando a legislação confere benefícios autoaplicáveis, sem que se esteja atrelado a outras condições a par das já previstas no texto normativo.

Logo, o fomento legislativo é um gênero que pode se valer de diversos mecanismos, mas pode distanciar-se das demais modalidades apresentadas nessa pesquisa justamente por ter como principal característica a subsunção do fato à norma.

Ainda que pareça distante, mas não é, é possível ventilar a ideia de fomento público-público, como sendo aquele que um ente estatal induz ou tenta promover políticas para a adesão de outros entes políticos. Modalidade de fomento estatal que poderá ser estudada em outra ocasião.

Para o momento a modalidade de fomento público que merece atenção é o administrativo, por possuir maior similaridade com o tributário.

A apresentação do conceito operacional pode contribuir para a melhor compreensão do instituto e observar as características ressaltadas pela doutrina. Pode ser vista como uma conceituação ampla de fomento a “transferência de bens e direitos em favor de particulares, sem contraprestação ou com contraprestação em condições facilitadas, em ordem à satisfação direta ou indireta de interesses públicos”.³¹³

Em uma visão mais economicista, tem-se que o fomento corresponde à “atividade estatal por meio da qual o Estado incentiva o próprio setor privado no

³¹³ VALIM, Rafael. **A subvenção no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 36-37.

desenvolvimento de atividades econômicas,”³¹⁴ e que tais atividades devem ensejar “externalidades positivas para a sociedade, direcionando assim a ordem econômica para os fins determinados pela Constituição Federal”.³¹⁵

Ou ainda, na visão de Rafael Valim, o instituto é visto como importante instrumento do Estado Social de Direito para a consecução de suas finalidades, não se trata de atividade subsidiária, incidente apenas sobre deficiências do mercado, mas de atuação planejada do Estado na consecução do interesse público.³¹⁶

Assim, leciona Celso Antônio Bandeira de Mello que a intervenção do Estado no domínio social, tanto pode se dar, “pela prestação dos serviços públicos desta natureza (educação, saúde, previdência e assistência social) quanto pelo fomento da atividade privada mediante trespasse a particulares de recursos a serem aplicados em fins sociais”.³¹⁷

Célia Cunha Melo refere-se ao fomento público como “a função estatal incentivadora, positiva e persuasiva, que culmina em imprimir uma verdadeira metamorfose no papel estatal”.³¹⁸ Acrescenta, ainda, que “o Estado passa a assumir uma postura dirigente, que esta é uma função promocional do Estado”.³¹⁹

Sob essa ótica, o fomento tem um papel positivo e persuasivo do Estado para promover mudanças e melhorias. O Estado passa a assumir uma postura de liderança e deve ser visto como um meio de promover o desenvolvimento.

Ensina Eros Roberto Grau que o fomento enquanto norma de intervenção por indução, pode ter natureza positiva ou negativa. As normas de indução positivas são aquelas que estimulam que condutas sejam realizadas pelos particulares, ou podem ser de indução negativa, entendidas como aquelas que buscam onerar, dificultar, desestimular condutas igualmente sem valer-se da coação, porém, ambas continuam submetidas à ideia de adesão, de não compulsoriedade imposta aos particulares.³²⁰

³¹⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. KLEIN, Aline Lícia. **Tratado de Direito Administrativo: Funções Administrativas do Estado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 408.

³¹⁵ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. KLEIN, Aline Lícia. **Tratado de Direito Administrativo: Funções Administrativas do Estado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 408.

³¹⁶ VALIM, Rafael. **A subvenção no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 36-37.

³¹⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 800-804.

³¹⁸ MELO, Célia Cunha. **O fomento da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 36.

³¹⁹ MELO, Célia Cunha. **O fomento da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 36.

³²⁰ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 145.

No Brasil, o fomento estatal tem como objetivos, fundamentos e limites os elementos previstos no art. 170³²¹ da Constituição Federal, estes podem ser considerados como as diretrizes aos mecanismos de intervenção estatal.³²²

Considerando-se que o fomento implica na destinação de variados recursos públicos para uma atividade ou agente econômico, este estímulo público deve ter por fundamento a efetivação dos objetivos da própria ordem econômica anunciados na Constituição Federal, bem como dos demais fins coletivos identificados em políticas públicas.³²³

Em um olhar mais aguçado, pode-se dizer que a existência digna e os ditames da justiça social cunhados no art. 170 da Constituição Federal são a finalidade da atuação estatal, inclusive no que se refere a sua atuação na ordem econômica. Tais ideais devem direcionar às práticas do Estado.

A utilização desses recursos disponibilizados pelo fomento, quer sejam eles humanos, financeiros ou bens, devem ser aplicados em prol dos interesses comuns.³²⁴

Marçal Justen Filho e Eduardo Ferreira Jordão esclarecem que o fomento decorre das limitações do Estado em várias áreas (gerencial, estrutural, jurídica e fiscal). Tornam claro que o desempenho do novo papel interventivo depende da participação da sociedade civil. Para eles é impossível satisfazer as necessidades coletivas e garantir os direitos fundamentais apenas com a atuação direta do Estado, assim descrevendo:

³²¹Vide art. 170 da Constituição Federal:

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

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;
- V - defesa do consumidor;
- VI - defesa do meio ambiente;
- VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
- VIII - busca do pleno emprego;
- IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

³²² MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. KLEIN, Aline Lícia. **Tratado de Direito Administrativo: Funções Administrativas do Estado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 408.

³²³ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. KLEIN, Aline Lícia. **Tratado de Direito Administrativo: Funções Administrativas do Estado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 408.

³²⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. KLEIN, Aline Lícia. **Tratado de Direito Administrativo: Funções Administrativas do Estado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 409.

Esse contexto compreende o surgimento das chamadas sanções premiais, voltadas a estimular comportamentos e atividades socialmente desejáveis. Diferentemente da estrutura normativa prevalente anterior, que previa punição no caso de descumprimento de algum mandamento, a estrutura destas novas normas estabelece benefícios a que o particular fará jus se praticar determinada conduta.³²⁵

Na opinião dos autores, o surgimento das sanções premiais tem como objetivo incentivar comportamentos e atividades desejáveis na sociedade. Essas normas diferem das anteriores, que previam punição em caso de descumprimento, pois estabelecem benefícios para aqueles que praticam determinada conduta.³²⁶

Conforme leciona Adriana da Costa Ricardo Schier, sob a ótica social e humana, o fomento pode ser compreendido como “a atuação administrativa em que o Estado incentiva, promove ou induz os particulares a exercerem atividades de interesse público, voltadas à realização dos direitos fundamentais”.³²⁷

Interessante ressaltar tal conceito, pois ele se diferencia de outros por ter como finalidade a concretização de direitos indispensáveis, merecendo assim o destaque no presente trabalho, que se presta justamente a preservar os vetores fundamentais.

Substancial contribuição espanhola à temática fez Luiz Jordana de Pozas ao tratar da atividade de fomento:

La acción de fomento es una vía media entre la inhibición y el intervencionismo del Estado, que pretende conciliar la libertad con el bien común mediante la influencia indirecta sobre la voluntad del individuo para que quiera lo que conviene para la satisfacción de la necesidad pública de que se trate. Podríamos definirla como la acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o

³²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal; JORDÃO, Eduardo Ferreira. A contratação administrativa destinada ao fomento de atividades privadas de interesse coletivo. **Revista Brasileira de Direito Público**, v. 34, p. 47-72, 2011. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19195/A_contratacao_administrativa_destinada_a.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 26 jan. 2023.

³²⁶ JUSTEN FILHO, Marçal; JORDÃO, Eduardo Ferreira. A contratação administrativa destinada ao fomento de atividades privadas de interesse coletivo. **Revista Brasileira de Direito Público**, v. 34, p. 47-72, 2011. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19195/A_contratacao_administrativa_destinada_a.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 26 jan. 2023.

³²⁷ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento**: Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Curitiba: Íthala, 2019, p. 141.

se estiman de utilidad general, sin usar de la coacción ni crear servicios públicos.^{328 329}

Como visto acima, para o autor, a ação de fomento é uma forma de atuação do Estado que procura conciliar a liberdade individual com o bem comum. Isto é conseguido através da influência indireta sobre a vontade do indivíduo para que ele queira aquilo que beneficiará a satisfação da necessidade pública. Tal forma de atuação caracteriza-se por proteger ou promover aquelas atividades, estabelecimentos ou riquezas de propriedade dos particulares que satisfazem necessidades coletivas ou são de utilidade geral, sem usar coerção nem criar serviços públicos.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto classifica o fomento estatal de acordo com sua finalidade mediata e concreta e seu destinatário imediato, ou seja, se a atividade de fomento for dirigida diretamente ao indivíduo, ter-se-ia uma espécie de fomento social. Se o destinatário do estímulo imediato são pessoas jurídicas com fins lucrativos ter-se-ia o fomento econômico, onde a coletividade seria o destinatário mediato.³³⁰

Ainda que a doutrina supracitada normalmente esteja se referindo ao fomento como atividade administrativa, a compreensão da noção pode ser mais ampla, abrangendo o fomento legislativo, administrativo, tributário etc.

Em relação ao fomento administrativo, leciona Marçal Justen Filho, que se pode entendê-lo como a atuação administrativa que permite aos particulares trabalharem na satisfação de interesses públicos em função dos direitos fundamentais, mediante estímulos do Estado.³³¹ Ou seja, o fomento é um instituto que permite aos particulares desempenharem um papel importante na promoção dos direitos fundamentais, com o Estado a fornecer incentivos para tal.

³²⁸ POZAS, Luiz Jordana de. Ensayo de una Teoría del Fomento en el Derecho Administrativo. In: **Revista de estudios políticos**. n.º 48, 1949, p. 46. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2127752>. Acesso em: 29 jan. 2020.

³²⁹ Outra relevante contribuição quanto ao conceito de fomento: “atividade da Administração Pública que pretende a satisfação de necessidades coletivas e que atendam aos fins do Estado de maneira indireta e mediata, mediante a participação voluntária dos particulares, que desenvolvem por si mesmos atividades tendentes a esse objeto, as quais são, por isso, protegidas e estimuladas pela Administração por diversos meios, dos quais está excluída toda a forma de coação. ESCOLA, Héctor Jorge. Compendio de Derecho Administrativo. v. II. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1990, p. 859.

³³⁰ MOREIRA NETO. Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 94.

³³¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: RT, 2014, p. 715.

O fomento é uma atividade o Poder Público que não exerce coerção sobre os privados para exercê-la, pois se assim fosse, estaria diante do poder de polícia. Frise-se ainda que, nessa perspectiva, o Estado não realiza qualquer atividade prestacional, distanciando, ainda mais o instituto do fomento de serviço público.³³²

Em sentido diverso, há, além disso, o entendimento de que a atividade de fomento implica necessariamente em uma atribuição patrimonial em favor dos administrados.³³³ Mesmo que não haja concordância com tal conceituação é relevante considerá-la, visto que na prática é o que por fim ocorre quando o fomento é desvirtuado de sua finalidade e não observa o interesse público.³³⁴

Juliano Giassi Goularti retrata exatamente esse aumento do lucro desvinculado de desenvolvimento regional, econômico e social:

O governo paulista, ao conceder uma renúncia de receita à iniciativa privada, principalmente do ICMS, está incentivando a tomada decisão que viabilize o alcance de certos objetivos empresariais condizentes com a redução de custos de produção e, conseqüentemente, da elevação da taxa de lucro do capital. Essa é a razão real da isenção. Assim, não faz sentido a recorrente narrativa empresarial que justifica essa benesse pelo suposto fomento ao desenvolvimento regional, econômico e social.³³⁵

Em tom de denúncia observa-se que o governo paulista está oferecendo renúncias de receita a empresas privadas, principalmente de ICMS, para incentivar a redução de custos de produção e aumentar a taxa de lucro do capital. Essa atitude não é condizente com a narrativa comum que visa promover o desenvolvimento regional, econômico e social.³³⁶

³³² SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento: Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. Curitiba: Íthala, 2019, p. 141.

³³³ PARADA, Ramón. **Derecho Administrativo I – parte geral**. 15. ed. Madrid, Barcelona: Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y Sociales, 2004.

³³⁴ Em matéria do Jornal O Estado de São Paulo, de 12 de março de 2017 feita por Jamil Chade, a ex-presidente Dilma Rousseff trata da redução de impostos por meio de desonerações, que em seu entendimento preliminar visavam garantir maiores investimentos, mas empresas teriam aumentado “a margem de lucro”. Ou seja, tais benefícios podem operar como verdadeiras transferências, mesmo que equivocadamente. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,dilma-eu-errei-ao-promover-uma-grande-desoneracao,70001696541>. Acesso em: 07 out. 2022.

³³⁵ GOULARTI, Juliano Giassi. **A política de Renúncia da receita tributária do Estado de São Paulo**. Florianópolis: Insular, 2021, p. 9. Disponível em: https://play.google.com/books/reader?id=u4A6EAAQBAJ&pg=GBS.PT19.w.42.0.150_240&hl=pt. Acesso em: 12 out. 2022.

³³⁶ GOULARTI, Juliano Giassi. **A política de Renúncia da receita tributária do Estado de São Paulo**. Florianópolis: Insular, 2021, p. 9. Disponível em: https://play.google.com/books/reader?id=u4A6EAAQBAJ&pg=GBS.PT19.w.42.0.150_240&hl=pt. Acesso em: 12 out. 2022.

Ao pensar em problemáticas como essa, acompanha-se o entendimento de Laura Mendes Amado de Barros que desenvolve a ideia de que fomento público não pode ser considerado como um ato administrativo isolado, mas deve ser considerado um conjunto, um processo composto por “quatro momentos fundamentais: a) planejamento; b) incidência, propriamente dita, com a vinculação efetiva dos agentes fomentador e fomentado; c) controle; e d) responsabilização por eventuais irregularidades”.³³⁷ Justamente para que não seja praticado o fomento desatrelado de finalidade orientada por diretrizes estatais, que serão melhor abordadas no Capítulo 4 dessa pesquisa.

Assevera-se que pode haver múltiplas concepções quanto ao conceito de fomento, e que não se equivocam seus autores, pois há diversas perspectivas sob as quais tal instituto pode ser observado, não sendo necessariamente uma conceituação excludente da outra, mas complementos de percepção quanto ao mesmo instituto jurídico.³³⁸

A exemplo do que prescreve o artigo 174³³⁹ da Constituição, há diversas atividades de fomento invocadas no texto pelas expressões: incentivo, estímulo, prioridade, favorecimento e ainda outras terminologias.

³³⁷ BARROS, Laura Mendes Amado de. **Participação Democrática e Fomento nos Conselhos deliberativos**: o exemplo paradigmático da infância e adolescência. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 20. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502227095>. Acesso em: 29 de jan. de 2020.

³³⁸ BARROS, Laura Mendes Amado de. **Participação Democrática e Fomento nos Conselhos deliberativos**: o exemplo paradigmático da infância e adolescência. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 20. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502227095>. Acesso em: 29 de jan. de 2020.

³³⁹ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

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

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

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

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

Nota-se, ainda, que tais práticas estimuladas pelo Estado podem ter foco imediato no desenvolvimento econômico, social, de saúde, educação, ciência e pesquisa,³⁴⁰ cultura,³⁴¹ moradia,³⁴² terceiro setor,³⁴³ desporto,³⁴⁴ dentre outras.³⁴⁵

³⁴⁰ Vide art. 218 da Constituição Federal:

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.

...

§ 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

...

³⁴¹ Vide arts. 215, 216 e 216-A da Constituição Federal:

Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e **incentivará** a valorização e a difusão das manifestações culturais. (sem grifo no original)

...

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

...

§ 3.º A lei **estabelecerá incentivos** para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais. (sem grifo no original)

...

§ 6.º É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a **fundo estadual de fomento** à cultura até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de: (sem grifo no original)

...

Art. 216-A. O Sistema Nacional de Cultura, organizado em regime de colaboração, de forma descentralizada e participativa, institui um processo de gestão e **promoção conjunta de políticas públicas de cultura**, democráticas e permanentes, pactuadas entre os entes da Federação e a sociedade, tendo por objetivo promover o desenvolvimento humano, social e econômico com pleno exercício dos direitos culturais. (sem grifo no original)

§ 1.º O Sistema Nacional de Cultura fundamenta-se na política nacional de cultura e nas suas diretrizes, estabelecidas no Plano Nacional de Cultura, e rege-se pelos seguintes princípios:

...

III - **fomento** à produção, difusão e circulação de conhecimento e bens culturais; (sem grifo no original)

...

³⁴² LORENZETTO, Andrei Meneses. **A atividade de fomento e os programas habitacionais**: Do Minha Casa, Minha Vida ao Casa Verde e Amarela. Curitiba: Íthala, 2022, 317p.

³⁴³ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; LIMA, Maria Cristina Cruz. As parcerias da Administração Pública com os particulares como alternativa ao desenvolvimento nacional sustentável. **Revista Eletrônica Direito e Política**. Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.14, n.2, 2o quadrimestre de 2019. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/rdp/article/view/15042>. Acesso em: 22 jan. 2023.

³⁴⁴ Vide art. 217 da Constituição Federal:

Art. 217. É dever do Estado **fomentar práticas desportivas formais e não-formais**, como direito de cada um, observados: (sem grifo no original)

...

II - a destinação de recursos públicos para a promoção prioritária do desporto educacional e, em casos específicos, para a do desporto de alto rendimento;

...

IV - a proteção e **o incentivo às manifestações desportivas** de criação nacional. (sem grifo no original)

A formulação contida no artigo 174 da Constituição previu três papéis distintos ao Estado: o fiscalizador, o incentivador e o planejador. O papel incentivador corresponde especificamente às atividades de fomento desenvolvidas pelo Estado.

Em realidade, o debate atual se pauta quanto à atuação estatal, que se coloca não apenas no Estado garantidor de um mínimo existencial, mas também no articulador das forças sociais e que implementa o planejamento e fomento de ações que não encontra em si mesmo a execução exclusiva, atuando como verdadeiro agente de coordenação.³⁴⁶

A atividade estudada pode ser considerada como uma mudança de paradigma presente no Estado Social em relação ao inicial abstencionismo do Estado Liberal.

Tem-se, assim, que o fomento pode ser entendido como um mecanismo de intervenção estatal na ordem socioeconômica por meio de estímulos, de adesão não compulsória,³⁴⁷ promovidos por parte do Estado, para que os particulares, tanto pessoas físicas quanto jurídicas, atuem na promoção e desenvolvimento dos interesses públicos fomentados, através de uma infinidade de mecanismos.

Alguns autores subclassificam ou estabelecem modalidades de fomento. Maria Sylvia Zanella Di Pietro ensina que o instituto pode ser visto de acordo com os meios disponibilizados pelo Estado para o incentivo das atividades dos particulares, e

§ 1.º O Poder Judiciário só admitirá ações relativas à disciplina e às competições desportivas após esgotarem-se as instâncias da justiça desportiva, regulada em lei.

...

§ 3.º O Poder Público incentivará o lazer, como forma de promoção social. (sem grifo no original)

³⁴⁵ Vide art. 6.º da Constituição Federal:

Art. 6.º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Parágrafo único. Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária”.

³⁴⁶ VALLE, Vanice Regina Lirio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 72.

³⁴⁷ Em sentido contrário quanto à possibilidade de medidas coercitivas de fomento, veja em: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. KLEIN, Aline Lícia. **Tratado de Direito Administrativo: Funções Administrativas do Estado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 422. “...medidas coercitivas também podem ser impostas como forma de promover ou desestimular condutas. Esse é o exemplo comum da extrafiscalidade. O tributo é uma medida estatal coercitiva, no sentido de que não há escolha entre pagar ou não o tributo. E, no caso da extrafiscalidade, o objetivo do tributo, para além de arrecadação de rendas para o Estado, é justamente o direcionamento de condutas, por meio de seu estímulo ou desestímulo. Esse é também o exemplo da regulação e do poder de polícia, funções estatais em que a coercitividade está presente e que também podem ser usadas como forma de incentivar determinada conduta”.

que esses meios seriam basicamente de quatro modalidades: a) os auxílios financeiros ou subvenções, b) o financiamento, c) os favores fiscais, e d) as desapropriações.³⁴⁸

Para a autora, o financiamento pode ser compreendido como o repasse de verbas ao particular sob condições especiais.³⁴⁹

Luiz Jordana de Pozas diz que o mecanismo de fomento seria classificado em fomento positivo, pelo qual se outorgam prestações, bens ou vantagens e fomento negativo, pelo qual se impõem obstáculos ou cargas para dificultar, por meios indiretos, as atividades contrárias àquelas que os governantes desejam fomentar.³⁵⁰

O mesmo autor estabelece, ainda, classificação diversa que se dá em razão dos meios de fomento, e seriam eles: honorífico, econômico e jurídico. O honorífico³⁵¹ abarcaria as distinções e recompensas que seriam concedidas como reconhecimento público de um ato ou de uma conduta exemplar almejada pelo Estado. O econômico se daria com todas as atividades fomentadas que de algum modo direto determinam uma percepção de quantidade ou a dispensa de um pagamento obrigatório, e abarcariam as subvenções, prêmios em dinheiro e isenções e demais privilégios de caráter fiscal. O jurídico seria caracterizado pela concessão de condição privilegiada que, de modo indireto, representa vantagens econômicas e segurança.³⁵²

Conforme se verá adiante, o fomento administrativo poderia ser valer, dentre outras, das seguintes modalidades de atividades operadas pela Administração Pública: a) proteção do mercado interno, b) garantia estatal, c) privilégios especiais, selos e qualificações, d) desenvolvimento do mercado de títulos, e) subvenções (auxílio pecuniário, em geral concedido pelo Poder Público - é uma modalidade de transferência de recursos financeiros públicos) e subsídios (apoio monetário concedido por uma entidade - instituição ou pessoa - a outra entidade individual ou

³⁴⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 78.

³⁴⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 79.

³⁵⁰ POZAS, Luiz Jordana de. Ensayo de uma Teoría del Fomento en el Derecho Administrativo. In: **Revista de estudios políticos**. n.º 48, 1949, p. 46. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2127752>. Acesso em: 29 jan. 2020.

³⁵¹ “Trata-se de meios empregados pelo Estado para conseguir que as pessoas realizem determinadas atividades, da forma mais conveniente para o interesse público, utilizando como forma de fomento a ideia de honrar, dar glórias, reconhecimento público, sem remunerar”. MELO, Célia Cunha. **O fomento da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 97.

³⁵² POZAS, Luiz Jordana de. Ensayo de uma Teoría del Fomento en el Derecho Administrativo. In: **Revista de estudios políticos**. n.º 48, 1949, p. 53. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2127752>. Acesso em: 29 jan. 2020.

coletiva, no sentido de fomentar o desenvolvimento de uma determinada atividade desta ou o desenvolvimento da própria, f) empréstimos em condições favorecidas, e g) prêmios.³⁵³

Tais mecanismos de fomento administrativo serão brevemente explanados abaixo à título de demonstração de pluralidade e potencial utilização no âmbito das políticas públicas.

Dentre as diversas atividades de fomento administrativo, destaca-se a proteção do mercado interno, sendo este um verdadeiro mecanismo de estímulo para que determinadas atividades sejam mais atrativas e tornem-se interessantes aos que a realizam. Uma barreira protetiva de mercado o torna muito mais atrativo e possivelmente mais lucrativo, visto que concorrerão apenas com os produtores nacionais, com as tecnologias locais etc.

Também chamado de protecionismo à produção nacional, revela-se como verdadeira barreira às relações comerciais internacionais. “O protecionismo é um meio de fomento à indústria nacional, configurando um mecanismo usado pelo governo para proteger as indústrias nacionais da concorrência externa”.³⁵⁴

O protecionismo geralmente se materializa na forma de tarifas, cotas de importação ou barreiras não-tarifárias, que aumentam o custo das importações para restringir a quantidade de bens importados. Conforme relata Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva Moccia,

Podem ser citados como principais instrumentos de protecionismo o aumento da carga tributária sobre a importação de gêneros agrícolas e manufaturados; a criação de diversas normas, impondo algumas barreiras para a entrada de produtos estrangeiros; a utilização de subsídios para baratear os produtos nacionais, a exigência de controle acionário em mãos de domiciliados no país.³⁵⁵

³⁵³ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do fomento público e econômico**: empréstimos pelo BNDS em condições favoráveis. Tese. São Paulo: PUC, 2014. Disponível em: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 08 out. 2022.

³⁵⁴ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do Fomento Público Econômico**: Empréstimos pelo BNDES em Condições Favoráveis. 2014. Tese. Doutorado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUCSP. São Paulo. Disponível: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

³⁵⁵ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do Fomento Público Econômico**: Empréstimos pelo BNDES em Condições Favoráveis. 2014. Tese. Doutorado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUCSP. São Paulo. Disponível: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

O protecionismo é uma estratégia usada pelos governos para promover a produção nacional e a competitividade, mas também pode ter efeitos negativos para a economia, como preços mais altos para os consumidores, menor variedade de produtos e maior ineficiência na indústria.

Como se observa, a proteção de mercado pode se dar através do fomento legislativo, onde regras vão impor limites de entrada de bens e serviços em território nacional, e também por meio extrafiscalidade das normas tributárias, estabelecendo elevação de carga tributária dos bens em situações que se pretende dificultar ou impossibilitar ingresso no território nacional.

Geralmente, as medidas adotadas para proteger o mercado interno consistem em restrições ou proibições de importação de determinados bens. Essas medidas visam evitar a concorrência externa e proteger a economia nacional. Dessa forma, o governo dificulta a entrada de produtos importados no país, a fim de garantir que os fabricantes nacionais desses produtos tenham maior sucesso em vendas.

Como exemplo de proteção do mercado interno pode ser mencionada a chamada “cota de tela” da Lei n.º 12.485 de 2011, que prevê a produção independente de conteúdo na TV paga.³⁵⁶

Em que pese chamar a proteção do mercado interno de atividade de fomento administrativo, em realidade, na maior parte das vezes poderá parecer que se trata da finalidade da medida de fomento, pois a proteção de mercado opera estimulando o desenvolvimento de atividades em determinado segmento. Ou seja, pode-se dizer que a própria proteção opera, também, como forma de fomento.

A garantia estatal é outro mecanismo de fomento administrativo prestado em situações e operações que o Estado pretende estimular. Com tal prática, a

³⁵⁶ “Este é um cenário conhecido no Brasil a partir de 2012, com a regulamentação da Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, a Lei do Serviço de Acesso Condicionado (SeAC), também conhecida como Lei da TV Paga. Soma-se a esse regulamento um conjunto de ações que configuram a Política de Fomento ao Audiovisual no Brasil gerida pela Agência Nacional do Cinema (Ancine) desde o início dos anos 2000 e aprimorada a partir de 2006, com a criação do Fundo Setorial do Audiovisual (FSA). O Fundo é o principal mecanismo de investimento público na produção independente brasileira desde então.

A Lei da TV Paga estabelece cotas de conteúdos nacionais para canais brasileiros e estrangeiros que constituem espaço qualificado (cota de programação) e para empresas empacotadoras (cota de empacotamento), que organizam os canais de programação e os distribuem aos assinantes. A cada três canais de espaço qualificado (CEQ) nos pacotes de assinatura, um deve ser brasileiro (os canais brasileiros de espaço qualificado – Cabeq)” MORAIS, Kátia. Cota de tela (Lei no 12.485/2011) e a produção independente na TV paga. *In: Significação*, São Paulo, v. 46, n. 52, p. 270-292, jul-dez. 2019. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/6097/609765276013/609765276013.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

Administração Pública pode apoiar o fomentado prestando-lhe garantia, como se fosse uma avalista ou fiador.

Tal forma de fomento pode ser operado pela Administração Pública lhe sendo mais interessante do que fazer empréstimo. De acordo com Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva Moccia:

Ditas garantias podem se revestir de duas formas jurídicas: a da garantia de emissão de obrigações e a da fiança, ou aval, no caso de garantia concedida a títulos de créditos.³⁵⁷

A fiança ou o aval tem lugar quando uma empresa celebra um contrato de empréstimo com uma entidade e a pessoa jurídica de direito público que dá a garantia fica obrigada a todos os pagamentos se o beneficiário não o cumprir.³⁵⁸

Não há previsão no ordenamento jurídico brasileiro para que o Estado opere como avalista enquanto modalidade de fomento, até que o Brasil legisle quanto tal possibilidade.³⁵⁹

Já o subsídio ou a subvenção, enquanto mecanismos de fomento administrativo, podem ser vistos como uma doação em favor do fomentado, sem que seja exigida a devolução de tal valor, em prol de uma conduta estimulada.

Tal ferramenta pode ser usada para estimular a manutenção de preços ou produção e disponibilização de determinados bens ou serviços em prol da realização de alguma política pública.

Rafael Valim propõe um significado restrito de subvenção, de forma a delimitar seu regime jurídico-administrativo, definindo-o como uma relação jurídico-administrativa que se estabelece quando o Estado fornece recursos financeiros para sujeito de direito privado com o objetivo de fomentar uma atividade de interesse público. O beneficiário da subvenção é responsável por aplicar os valores recebidos,

³⁵⁷ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do Fomento Público Econômico**: Empréstimos pelo BNDES em Condições Favoráveis. 2014. Tese. Doutorado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUCSP. São Paulo. Disponível: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

³⁵⁸ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do Fomento Público Econômico**: Empréstimos pelo BNDES em Condições Favoráveis. 2014. Tese. Doutorado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUCSP. São Paulo. Disponível: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

³⁵⁹ MELO, Célia Cunha. **O fomento da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 97.

utilizando também seus próprios recursos ou bens, de maneira a desenvolver uma atividade de interesse público.³⁶⁰

Como exemplo poderiam ser citados os subsídios destinados à Indústria da Construção Civil para a construção de imóveis populares, subsídios aos produtos da cesta básica ou de alimentos orgânicos.

Há substancial diferença entre subvenção ou subsídios em relação aos empréstimos em condições favoráveis, pois nesse último se faz necessário o reembolso.³⁶¹

Financiamentos e linhas de empréstimos em condições mais favoráveis do que aquelas que seriam aplicáveis no livre mercado podem operar como forte ferramenta de fomento administrativo, visto que o Estado consegue disponibilizar, por instituições financeiras públicas e/ou privadas, recursos com limites nas taxas de juros e condições facilitadas de pagamento, normalmente não aplicadas pelo mercado.

Sobre os incentivos creditícios, Ana Maria Ferraz Augusto compreende que podem ser entendidos como categoria análoga aos financiamentos, mas nesses haveria uma abertura de linhas de crédito especial, com a finalidade de atender a necessidade de aumento dos investimentos em segmentos específicos. Pelo financiamento é instituído um crédito especial no qual a aplicação do capital fica sujeita à fiscalização.³⁶²

Atualmente, a Lei n.º 7.827, de 27 de setembro de 1989, regulamenta o artigo 159, inciso I, alínea "c" da Constituição.³⁶³ A citada lei criou os Fundos Constitucionais

³⁶⁰ Segundo Rafael Valim, a subvenção corresponde a “uma relação jurídico-administrativa típica, caracterizada por uma prestação pecuniária do Estado em favor de um sujeito de direito privado, ao qual corresponde aplicar os valores percebidos, desinteressadamente e com a concorrência de recursos ou bens próprios, no desenvolvimento de uma atividade revestida de interesse público”. VALIM, Rafael. **A subvenção no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 89.

³⁶¹ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do Fomento Público Econômico: Empréstimos pelo BNDES em Condições Favoráveis**. 2014. Tese. Doutorado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUCSP. São Paulo. Disponível: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

³⁶² AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos: Instrumentos jurídicos do desenvolvimento. In: **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte. V. 24. N. 17. p. 105-126. Out. 1976. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/771/718>. Acesso em: 03 fev. 2020, p. 114.

³⁶³ Vide art. 159, I, alínea "c" da Constituição da Constituição Federal:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

...

de Financiamento do Centro-Oeste (FCO), do Nordeste (FNE) e do Norte (FNO), tendo como objetivo “contribuir para o desenvolvimento econômico e social das Regiões Centro-Oeste, Nordeste e Norte, por meio das instituições financeiras federais de caráter regional, mediante a execução de programas de financiamento aos setores produtivos”.³⁶⁴

Outra série de atividades de fomento, no cenário nacional, decorre das previsões do art. 219 da Constituição Federal³⁶⁵ que prevê o estímulo do Estado para a formação e fortalecimento da inovação nas empresas. Assim, incumbe-se o Estado de proporcionar conhecimento técnico e operacional e estimular as melhores práticas na área.³⁶⁶

Ao oferecer assistência técnica e operacional, o Poder Público estimula que o particular desenvolva as atividades com os conhecimentos e qualidades baseadas nas pesquisas e padrões definidos pelo Estado. Sobre a questão, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva Moccia discorre:

Trata-se da orientação dada por entidades da Administração Pública às atividades de produção e comercialização das empresas privadas, na qual

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

...
³⁶⁴ Veja mais sobre os Fundos Constitucionais de Financiamento (FNO, FNE e FCO). Disponível em: <https://www.gov.br/mdr/pt-br/assuntos/fundos-regionais-e-incentivos-fiscais/fundos-constitucionais-de-financiamento-fno-fne-e-fco>. Acesso em: 12 out. 2022.

³⁶⁵ Vide art. 219 da Constituição da Constituição Federal:

Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

Parágrafo único. O Estado estimulará a formação e o fortalecimento da inovação nas empresas, bem como nos demais entes, públicos ou privados, a constituição e a manutenção de parques e polos tecnológicos e de demais ambientes promotores da inovação, a atuação dos inventores independentes e a criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia.

³⁶⁶ A Exemplo de fomento da modalidade de assistência técnica e operacional veja a “Política Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural (Pnater)” que foi instituída em 2010 com a Lei 12.188/2010. Orientada pelo Programa Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural (Pronater), a Pnater foi elaborada a partir dos princípios do desenvolvimento sustentável, incluindo a diversidade de categorias e atividades da agricultura familiar. O Pronater é o instrumento orientador do processo de implementação da Pnater e estabelece as diretrizes e metas para os serviços públicos de ATER no País. É coordenado pelo DATER/SAF e elaborado, anualmente, para cada Plano Safra da Agricultura Familiar, com base nas políticas da SAF, nos Programas Estaduais de ATER e nas demandas da agricultura familiar. Criada com o objetivo de atender apenas agricultores familiares a Pnater necessita e está sendo reformulada no intuito de absorver os pequenos e médios agricultores que não se enquadram no Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (PRONAF)”. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/agricultura-familiar/assistencia-tecnica-e-extensao-rural-ater>. Acesso em: 15 out. 2022.

ocorre por intermédio de estudos e pesquisas - EMBRAPA, bancos de dados (INPI) e informações (IBGE).³⁶⁷

Há vários órgãos públicos que desempenham tal função, valendo citar o CNPq (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico) ... O artigo 1.º da aludida lei prescreve que a entidade, designada na época por Conselho Nacional de Pesquisas, tem por finalidade promover e estimular o desenvolvimento da investigação científica e tecnológica em qualquer domínio do conhecimento. O artigo 2º de seu Estatuto reitera tal atribuição, dispondo que o CNPq tem por finalidade promover e fomentar o desenvolvimento científico e tecnológico do país e contribuir na formulação das políticas nacionais de ciência e tecnologia.³⁶⁸

O CNPq atualmente é uma fundação pública, vinculada ao MCTI (Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação). Esta entidade desempenha importante papel na formulação e condução das políticas de ciência, tecnologia e inovação. Sua atuação contribui para o desenvolvimento nacional e o reconhecimento das instituições de pesquisa e pesquisadores brasileiros pela comunidade científica internacional.³⁶⁹

Outra entidade de relevância nesta área é a CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento Pessoal de Nível Superior), inserido na estrutura do Ministério da Educação que fomenta as instituições de ensino e pesquisa e a formação de recursos humanos de nível superior, desenvolvendo, nesse mister, verdadeiro papel regulatório do mercado, orientando não só a escolha de linhas de pesquisa, como das próprias instituições nas quais desenvolvê-las.³⁷⁰

A Administração Pública oferece orientação às atividades de produção e comercialização das empresas privadas com estudos, pesquisas, bancos de dados e informações. O Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) e a Coordenação de Aperfeiçoamento Pessoal de Nível Superior (Capes) são entidades responsáveis por promover e fomentar o desenvolvimento científico e tecnológico do País, além de contribuir para a formulação de políticas nacionais de ciência e tecnologia.

³⁶⁷ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do Fomento Público Econômico**: Empréstimos pelo BNDES em Condições Favoráveis. 2014. Tese. Doutorado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUCSP. São Paulo. Disponível: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

³⁶⁸ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do Fomento Público Econômico**: Empréstimos pelo BNDES em Condições Favoráveis. 2014. Tese. Doutorado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUCSP. São Paulo. Disponível: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

³⁶⁹ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do Fomento Público Econômico**: Empréstimos pelo BNDES em Condições Favoráveis. 2014. Tese. Doutorado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUCSP. São Paulo. Disponível: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

³⁷⁰ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do Fomento Público Econômico**: Empréstimos pelo BNDES em Condições Favoráveis. 2014. Tese. Doutorado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUCSP. São Paulo. Disponível: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

Vale mencionar ainda o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), a Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (ApexBrasil) e os demais serviços sociais autônomos, que por sua natureza jurídica agem prestando assistência técnica e operacional cada qual em seu âmbito de atuação.³⁷¹

Todas essas entidades mencionadas, além de outras não referidas, que desenvolvem orientações e formações específicas com o fito de desenvolvimento de pessoas, segmentos ou atividades terminam por fomentá-los de alguma forma.

Outro mecanismo de fomento administrativo pode ser observado quando o Poder Público confere ao fomentado privilégios especiais, selos e qualificações que distinguirão o fomentado de outros estabelecimentos, produtos ou prestadores de serviço, pois estes em regra possuirão um destaque com tais qualificações por já terem cumprido alguma exigência legal, apoiarem causas, projetos e ações desejadas pela Administração Pública.

A exemplo de tal prática de fomento pode-se mencionar a listagem de empresas do projeto “Empresa Pró-Ética 2020-2021” - Pró-Ética,³⁷² que consiste em uma iniciativa de fomento à integridade empresarial, promovida pela Secretaria de Transparência e Prevenção à Corrupção (STPC), da Controladoria Geral da União (CGU), que buscava incentivar as empresas brasileiras e as multinacionais que atuam no Brasil a implementarem, de forma voluntária, medidas para prevenir, detectar e remediar atos de corrupção e fraude, bem como para promover uma cultura organizacional de integridade. As empresas tidas como exemplos de boas práticas de integridade passavam a constar na lista de Empresas Pró-Ética e, dessa forma, tinham seu nome reconhecido, divulgado e, conseqüentemente, promovido.

Ou ainda, a Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social – (Cebas), que atualmente pode ser concedido para entidades benéficas de assistência social em diversas áreas de atuação distintas. Essa certificação é um instrumento que pode ser concedido a organizações e instituições de assistência

³⁷¹ MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do Fomento Público Econômico**: Empréstimos pelo BNDES em Condições Favoráveis. 2014. Tese. Doutorado em direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUCSP. São Paulo. Disponível: https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria_Herminia_Penteado_Pacheco_e_Silva_Moccia.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

³⁷² Para mais informações quanto ao projeto Empresa Pró-Ética 2020-2021” - Pró-Ética. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/etica-e-integridade/empresa-pro-etica/arquivos/documentos-e-manuais/RegulamentoProEtica20202021.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2023.

social, proporcionando-lhes uma série de benefícios, como a isenção de contribuições sociais, incluindo a parte patronal da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e a Contribuição PIS/PASEP. Além disso, a certificação permite que essas organizações recebam prioridade na celebração de contratualizações e convênios com o poder público, entre outras vantagens.³⁷³

Tais entidades ou empresas passam a gozar de privilégio ao terem uma certificação, um selo ou qualificação conferidos pelo Poder Público, tanto diante do mercado como diante de outros mecanismos de fomento público, como os acima mencionados no caso do Cebas.

Outra espécie de atividade de fomento administrativo é aquela em que se estimula o desenvolvimento do mercado de títulos, onde se tem por finalidade, como o próprio nome diz, desenvolvimento econômico e social por meio do fomento ao mercado de capitais, que disponibiliza às empresas recursos para atração de capitais, sem que essa tenha que recorrer a empréstimos.

Pode ser citado como exemplo de desenvolvimento do mercado de títulos a atuação do BNDES Participações S/A – BNDESPAR, em que o banco atua como subscritor de valores mobiliários, tais como ações e debêntures de empresas de capital aberto ou com potencial para ingressar no mercado de capitais em médio prazo. Isso inclui operações de internacionalização, reestruturação de empresas competitivas, fusões e incorporações. O Banco participa dessas empresas como um investidor temporário e não controlador, com o objetivo de dinamizar o mercado de capitais e incentivar o investimento privado. A intenção é vender a participação na empresa após um período determinado, remunerando o capital e conhecimentos investidos. Em caso de sucesso, o retorno e o lucro são potencializados.³⁷⁴

Nessa atividade de fomento administrativo, o BNDESPAR adquire uma participação na empresa fomentada por meio de recursos estatais. Com isso, a

³⁷³ Para mais informações referentes ao Cebas. Disponível em: <https://www.gov.br/cidadania/pt-br/acoes-e-programas/assistencia-social/entidades-de-assistencia-social/certificacao-de-entidades-beneficentes-de-assistencia-social-cebas>. Acesso em: 23 jan. 2023.

³⁷⁴ Vide Estatuto Social da BNDES Participações S/A – BNDESPAR, em seu objeto social: **Art. 3.º** A BNDESPAR tem por objetivo o desenvolvimento econômico e social por meio do fomento ao mercado de capitais, bem como o incentivo e o apoio a operações abrangidas por seu objeto social. Disponível em: https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/quem-somos/governanca-controle/Legislacao_do_Sistema_BNDES/Estatuto-da-BNDESPAR. Acesso em: 15 out. 2022.

empresa pode ampliar seu capital para investimentos, e o Estado coloca à venda sua parcela adquirida. Esse tipo de atividade visa estimular um ramo ou segmento produtivo específico, contribuindo para a manutenção ou geração de empregos e o desenvolvimento de atividades úteis e estratégicas.

Mais uma modalidade de fomento administrativo são os prêmios ofertados pela Administração Pública.

Rafael Valim retrata os prêmios enquanto instituto absolutamente negligenciados,³⁷⁵ atribuindo a eles três significados:

(i) contraprestação da Administração Pública em face da prestação de trabalho técnico, científico ou artístico (art. 13, § 1.º, art. 22, § 4.º, e art. 52, § 1.º, inc. III, todos da Lei n.º 8.666/93), (ii) prestação pecuniária estatal em favor de determinado particular, em decorrência da exploração de loteria (art. 16 do Decreto-Lei n.º 204/67), e (iii) prestação estatal, a título de fomento, tendo em vista a realização de certa atividade de interesse público.³⁷⁶

A terceira forma de premiação mencionada pelo autor refere-se efetivamente a uma atividade de fomento, pois enquanto estímulo estatal ocorreria em decorrência da realização de determinada atividade de interesse público.

Valim ressalta que nessa modalidade de fomento “a relação jurídica premial é criada após a realização de determinada atividade (*ex post*)”.³⁷⁷

Os prêmios enquanto modalidade de fomento administrativo também possuem a essencial característica de induzir sem obrigar o particular, que ao realizar a prática fomentada, são premiados nos termos estabelecidos previamente.

Luiz Jordana de Pozas relembra que a expressão ‘prêmio’ foi utilizada no século XVI para que os súditos atuassem como convinha ao bem público:

En pleno siglo XVI, Pedro de Valencia emplea en varios de sus escritos la frase «premios y apremios» para comprender sumariamente los dos modos que el rey tiene de lograr que los súbditos obren como conviene al bien público.³⁷⁸

³⁷⁵ VALIM, Rafael. **A subvenção no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 98.

³⁷⁶ VALIM, Rafael. **A subvenção no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 98-99.

³⁷⁷ VALIM, Rafael. **A subvenção no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 99.

³⁷⁸ POZAS, Luiz Jordana de. Ensayo de una Teoría del Fomento en el Derecho Administrativo. In: **Revista de estudios políticos**. n.º 48, 1949, p. 47. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2127752>. Acesso em: 12 out. 2022.

O rol de atividades de fomento aqui apresentado é meramente exemplificativo, outras técnicas e institutos podem se amoldar enquanto atividade de fomento administrativo, basta que se caracterize como uma norma de indução.

Já o fomento estatal da espécie fomento fiscal, merece uma sessão à parte, posto que integra o recorte específico da presente pesquisa. Tais mecanismos serão apresentados na sessão 3.4, subdivididos em: a) incentivos fiscais e benefícios fiscais, b) imunidades tributárias, c) não incidência tributária, d) anistia e remissão, e) isenções, f) alíquota zero, g) redução de alíquota ou base de cálculo, h) créditos presumidos ou outorgados, e i) diferimento.³⁷⁹

Ao observar subespécies de fomento fiscal, nota-se que, para a obtenção do resultado socioeconômico almejado pelo Estado, pode haver a “congregação de competências e interesses tanto da iniciativa privada com finalidade lucrativa (fruição de incentivos fiscais e dos benefícios resultantes do marketing social gerado pelo apoio a projetos em prol da política pública estimulada) quanto das entidades do terceiro setor (recebimento de subvenções para o desenvolvimento de suas atividades de relevância social) e do próprio Estado (promoção e garantia do atendimento aos interesses públicos da forma mais adequada e eficiente possível, inclusive com a instigação social).

3.3. O instituto do **fomento fiscal** como instrumento de políticas públicas

Ainda que na presente tese já se tenha feito inúmeras referências ao instituto do fomento, faz-se necessário visitar a sua compreensão no âmbito acadêmico, tendo em vista a centralidade de tal noção diante do objeto de pesquisa investigado.

A partir desse panorama denomina-se fomento fiscal ou fomento tributário as normas tributárias indutivas em que o Estado se vale da manipulação da extrafiscalidade tributária a fim de induzir o particular. Dessa forma, o fomentado atua na direção pretendida pelo Estado em troca de alguma vantagem de cunho tributário.

O fomento fiscal é um exemplo de como as normas tributárias indutivas podem ser utilizadas como instrumento de políticas públicas. Esse instituto é responsável por criar e gerir programas de incentivo fiscal para o desenvolvimento de setores estratégicos da economia. Tais programas podem contribuir para a criação de

³⁷⁹ MELO, Fábio Soares de. **Incentivos Fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2017, p.140.

empregos, a atração de investimentos e o aumento da competitividade das empresas, por exemplo.

Para se referir ao fomento que utiliza os tributos como meio de indução, tanto a expressão fomento fiscal quanto fomento tributário são adequadas, visto que a utilização das nomenclaturas Direito Fiscal e Direito Tributário decorrem da autonomia de tais ramos em relação ao do direito financeiro. Em 1965, a Emenda Constitucional n.º 18 previu o Sistema Tributário Nacional e em 1966, foi publicada a Lei n.º 5.172 que passou a ser denominada Código Tributário Nacional, consagrando-se, assim, o uso da expressão Direito Tributário.³⁸⁰ Até então as duas eram usadas indistintamente, pois ambas versavam sobre instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

Logo, a utilização de qualquer das formas, fomento fiscal ou fomento tributário, se equivale.³⁸¹ Em suma, ambas as terminologias se referem ao mesmo instituto: fomento promovido pelo Estado valendo-se de normas tributárias indutivas.

Dedica-se o presente estudo ao fomento de cunho fiscal, composto por subespécies de institutos amplamente reconhecidos pela doutrina fiscal e tributária, que se encontram submetidos à lógica do regime jurídico tributário. Dentre as diversas formas que podem ser citadas como exemplo incluem-se a isenção, a alíquota zero, a redução de alíquotas ou base de cálculo, a concessão de créditos presumidos e o diferimento.

Os incentivos fiscais seriam renúncias de receitas públicas que beneficiam os contribuintes, caracterizam-se por instrumentos de desoneração tributária, em que o Estado dispensa tratamento diferenciado ao contribuinte e podem ter por objetivo: a) promover desenvolvimento econômico regional, fomentando determinados setores produtivos; b) reduzir desigualdade sociais nacionais ou regionais; c) aumentar saldo da balança comercial; d) colocar produtos de fabricação nacional no mercado externo; e) desenvolver parque industrial nacional; f) gerar empregos.³⁸²

³⁸⁰ CASALINO, Vinícius Gomes. LUSTOSA, Helton Kramer. **Curso de Direito Tributário: Constituição Federal e Código Tributário Nacional**. Curitiba: Íthala, 2021, p. 27-28.

³⁸¹ Há quem entenda que a expressão Direito Fiscal tenha sido utilizada até como sinônimo de direito financeiro, hoje restaria superada, principalmente após a cristalização da denominação Direito Tributário. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 4-5.

³⁸² MELO, Fábio Soares de. **Incentivos Fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2017, p.140.

Os incentivos fiscais podem ter por finalidade privilegiar o contribuinte para que promova ações ou comportamentos em prol da sociedade. Podem fazer parte, ser meio, para que se atinja uma política pública. Como avaliado na seção 2.1, as políticas públicas escolhem instrumentos que se adequem aos objetivos estabelecidos pelo Estado e, dentre eles, o fomento fiscal é uma das opções frequentemente utilizada.

Importante considerar que pode haver diferentes tipos de políticas públicas de fomento fiscal e, a partir de cada uma delas, pode-se definir formas de atuação para sua formulação e implementação. Conforme ensina Elenaldo Celso Teixeira tais tipos podem ser divididos da seguinte forma:

Quanto à natureza ou grau da intervenção:

- a) estrutural – buscam interferir em relações estruturais como renda, emprego, propriedade etc.
- b) conjuntural ou emergencial – objetivam amainar uma situação temporária, imediata.

Quanto à abrangência dos possíveis benefícios:

- a) universais – para todos os cidadãos;
- b) segmentais – para um segmento da população, caracterizado por um fator determinado (idade, condição física, gênero etc.);
- c) fragmentadas – destinadas a grupos sociais dentro de cada segmento.

Quanto aos impactos que podem causar aos beneficiários, ou ao seu papel nas relações sociais:

- a) distributivas – visam distribuir benefícios individuais; costumam ser instrumentalizadas pelo clientelismo;
- b) redistributivas – visam redistribuir recursos entre os grupos sociais: buscando certa equidade, retiram recursos de um grupo para beneficiar outros, o que provoca conflitos;
- c) regulatória – visam definir regras e procedimentos que regulem comportamento dos atores para atender interesses gerais da sociedade; não visariam benefícios imediatos para qualquer grupo.³⁸³

Tais políticas públicas de fomento fiscal também podem ser definidas levando-se em conta a natureza da intervenção, a abrangência dos possíveis benefícios e os impactos que podem causar aos beneficiários. Nota-se que tal modelo de fomento tem o potencial de intervir nas relações e nas necessidades sociais, produzindo benefícios sociais. Segundo Elenaldo Celso Teixeira,

Na visão social-democrata, concebem-se os benefícios sociais como proteção aos mais fracos, como compensação aos desajustes da supremacia do capital, o que, ao mesmo tempo, garante sua reprodução e legitimação; as políticas públicas têm o papel regulador das relações econômico-sociais,

³⁸³ TEIXEIRA, Elenaldo Celso. Políticas Públicas: O Papel das Políticas Públicas. AATR-BA, 2002. Disponível em: http://www.dhnet.org.br/dados/cursos/aatr2/a_pdf/03_aatr_pp_papel.pdf. Acesso em 12 jan. 2023.

são constituídos fundos públicos para serem utilizados em investimentos em áreas estratégicas para o desenvolvimento e em programas sociais. Essa concepção foi traduzida no sistema do chamado Estado de Bem-Estar Social, cujo aparato cresceu muito, levando a uma relativa distribuição de renda e ao reconhecimento de uma série de direitos sociais, mas também a um controle político burocrático da vida dos cidadãos, considerados como objetos, como meros consumidores de bens públicos.³⁸⁴

O modelo social-democrata defende a proteção dos mais fracos e a compensação dos desajustes do capital através de políticas públicas reguladoras e fundos públicos para investimentos e programas sociais. No auge, esse modelo levou a uma relativa distribuição de renda e ao reconhecimento de direitos sociais, mas também a um controle burocrático da vida dos cidadãos.³⁸⁵ De acordo com artigo publicado por Josué Mastrodi e Fernanda Carolina de Araújo Ifanger,

Ao se realizar uma política pública, conforme visto anteriormente, procura-se atingir um objetivo e, na medida em que esse objetivo é atingido, direitos acabam sendo construídos, melhorados, mais bem definidos. Com a melhoria das condições de vida decorrente da implementação de uma política pública qualquer, é evidente que, na via reflexa, os direitos das pessoas beneficiadas pela melhoria são implementados. Nesse sentido, políticas públicas não visam a direitos e nem os criam, embora sempre possam melhorá-los.³⁸⁶

Ou seja, uma política pública não visa diretamente a criação de direitos, mas, à medida que seu objetivo é alcançado há uma melhoria das condições de vida, refletindo, assim, nos direitos das pessoas beneficiadas. A desoneração tributária através do fomento fiscal confere exatamente esse tipo de situação, podendo melhorar a condição do destinatário da política pública.

Tais práticas de fomento permitem a desoneração tributária dos contribuintes para que estes atuem em conformidade com os anseios da sociedade. Uma das grandes preocupações da pesquisa é o adequado gasto público, principalmente o gasto tributário, pretensamente utilizado para atingir algum interesse coletivo.

³⁸⁴ TEIXEIRA, Elenaldo Celso. Políticas Públicas: O Papel das Políticas Públicas. AATR-BA, 2002. Disponível em: http://www.dhnet.org.br/dados/cursos/aatr2/a_pdf/03_aatr_pp_papel.pdf. Acesso em 12 jan. 2023.

³⁸⁵ Em divergência à visão social-democrata das políticas públicas tem-se a visão liberal, que se opõe à universalidade dos benefícios de uma política social, argumentando que as desigualdades sociais são resultado de decisões individuais e que a política social deve ser limitada ao fornecimento de bens públicos e à redistribuição limitada de renda, apenas para aqueles mais necessitados. TEIXEIRA, Elenaldo Celso. Políticas Públicas: O Papel das Políticas Públicas. AATR-BA, 2002. Disponível em: http://www.dhnet.org.br/dados/cursos/aatr2/a_pdf/03_aatr_pp_papel.pdf. Acesso em 12 jan. 2023.

³⁸⁶ MASTRODI, Josué; IFANGER, Fernanda Carolina de Araújo. Sobre o conceito de políticas públicas. In: **Revista de Direito Brasileira**. Florianópolis, SC, v. 24, n. 9, p. 5-18, Set./Dez. 2019. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/5702/4774>. Acesso em: 17 jan. 2023.

A Receita Federal do Brasil (RFB) define gastos tributários como custos indiretos do governo pelo sistema tributário para objetivos econômicos e sociais, excluídos do Sistema Tributário de Referência. Entende, ainda, que tais gastos reduzem a arrecadação potencial e aumentam a disponibilidade econômica do contribuinte beneficiado.³⁸⁷

Segundo o Ministério da Economia, o gasto tributário para o ano de 2023 foi estimado em R\$ 456,09 bilhões, representando 4,29% do Produto Interno Bruto e 21,72% das receitas administradas pela RFB. Essas informações estão dispostas no Quadro VI da planilha eletrônica referente a este Demonstrativo.^{388 389}

QUADRO VI
GASTOS TRIBUTÁRIOS - PROJEÇÕES PLOA 2023 - CONSOLIDAÇÃO POR TIPO DE TRIBUTOS
VALORES NOMINAIS E PERCENTUAIS

UNIDADE: R\$ 1,00

TRIBUTOS	VALOR	PART. %		
		PIB	ARRECAÇÃO	GASTOS TRIBUTÁRIOS
Imposto sobre Importação - II	9.011.294.249	0,08	0,43	1,98
Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF	75.629.357.245	0,71	3,60	16,58
Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	78.412.910.532	0,74	3,73	17,19
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF	20.587.509.007	0,19	0,98	4,51
Imposto sobre Produtos Industrializados - Operações Internas - IPI-Interno	42.669.229.834	0,40	2,03	9,36
Imposto sobre Produtos Industrializados - Vinculado à Importação - IPI-Vinculado	4.870.110.317	0,05	0,23	1,07
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	5.915.816.398	0,06	0,28	1,30
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR	58.100.945	0,00	0,00	0,01
Contribuição Social para o PIS-PASEP	17.090.503.247	0,16	0,81	3,75

³⁸⁷ No **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) - PLOA 2023**, onde podem ser observadas as infundáveis formas de fomento fiscal através de institutos tributários. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-2023.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

³⁸⁸ No **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) - PLOA 2023**, onde podem ser observadas as infundáveis formas de fomento fiscal através de institutos tributários. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-2023.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

³⁸⁹ Para acessar a planilha eletrônica do Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) - PLOA 2023, do site da Receita Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-ploa-2023-quadros/view>. Acesso em: 23 jan. 2023.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	21.242.325.827	0,20	1,01	4,66
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	113.575.850.188	1,07	5,41	24,90
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE	1.940.683	0,00	0,00	0,00
Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM	1.068.306.396	0,01	0,05	0,23
Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE	8.343.458	0,00	0,00	0,00
Contribuição para a Previdência Social	65.946.747.304	0,62	3,14	14,46
TOTAL	456.088.345.631	4,29	21,72	100,00
ARRECADAÇÃO*	2.100.205.097.776	19,76	100,00	
PIB	10.628.700.764.069	100,00		

*Exceto CPSS

Fonte: Ministério da Economia.

É de se considerar que boa parte de tais gastos correspondem a práticas de fomento tributário como mecanismo de políticas públicas, e que a utilização dessas ferramentas é crescente.³⁹⁰

A Atricon aprovou, em 2016, as Diretrizes de Controle Externo pelos Tribunais de Contas,³⁹¹ pelas seguintes razões:

1. A execução de políticas públicas ordinariamente é viabilizada pela execução orçamentária, ou seja, arrecadação de receitas e execução de despesas. Nesse contexto, ganha especial relevância verificar se cada ente federativo está sendo eficiente na previsão e na efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, nos termos estabelecidos pelo art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
2. Por outro lado, também é instrumento de política pública a concessão de benefícios ou incentivos fiscais visando atingir objetivos sociais ou econômicos, reduzir desigualdades regionais, estimular segmentos econômicos e cadeias produtivas.
3. Nesse contexto, a política de concessão de benefícios fiscais está inserida na política econômica de cada ente federado como forma de atrair novos investimentos, estimular cadeias produtivas, gerar empregos, desenvolvimento e renda no respectivo território.

³⁹⁰ Ao se comparar as Estimativas Bases Efetivas 2018 com as Projeções PLOA 2023, observa-se que tais gastos tributários continuam a crescer ao longo dos anos. Mais adiante tais serão apresentadas duas tabelas que retratam os gastos tributários nos anos de 2018 e 2023 com a finalidade de elucidar o panorama de tais gastos ao longo do tempo.

³⁹¹ Resolução 06/2017 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - Atricon aprova as Diretrizes de Controle Externo 3210/2016, relacionadas à temática “**Receita e renúncia de receita**”. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-renuncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

4. Tais mecanismos, todavia, caracterizam exceção à regra geral e muitas vezes implicam renúncia de receita, perda de arrecadação ou ambas. Neste cenário, deve o Poder Público desenvolver controles adequados para o monitoramento das concessões e a garantia dos resultados almejados.

Verifica-se que a Atricon compreende que as políticas públicas requerem eficiente arrecadação tributária e podem incluir benefícios fiscais para atingir objetivos sociais e econômicos. Tais benefícios podem resultar em perda de receita e exigem monitoramento adequado para garantir o alcance dos resultados desejados.

O Tribunal de Contas da União (TCU) também elaborou um documento denominado Referencial de Controle de Benefícios Tributários, que tem como objetivo amparar no controle externo das renúncias de receitas relacionadas a incentivos fiscais. De acordo o TCU, entre 2016 e 2020, esses benefícios representaram, em média, 4,3% do PIB brasileiro, o dobro do registrado nos anos 2000. Em 2022, estima-se que esses gastos tributários ultrapassem os R\$ 348 bilhões.³⁹²

O TCU alerta a importância da tema e os riscos fiscais decorrentes do crescimento dessas renúncias, bem como problemas na formulação, processo decisório e monitoramento e avaliação que podem prejudicar a eficiência e os resultados dos benefícios tributários. O Referencial de Controle de Benefícios Tributários foi criado para estabelecer critérios que ajudem a avaliar a maturidade das políticas públicas implementadas por meio desses incentivos fiscais, visando aprimorar o processo de formulação, implementação e avaliação, e orientar as ações de controle dos gestores públicos. O documento também divulga boas práticas identificadas a partir da legislação e literatura nacional e internacional.³⁹³

O Referencial do TCU além de orientar o controle e a fiscalização de benefícios tributários que almejam atingir objetivos de políticas públicas, também define meios de controle, prevendo assim: o dever de avaliar a escolha do incentivo fiscal considerando sua relação custo-benefício, se ele atende aos princípios da eficiência e neutralidade, simplicidade, justiça, equidade e progressividade, flexibilidade e anticiclicidade. Também orienta para a avaliação de aspectos

³⁹² BRASIL. TCU. **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. TCU: Brasília, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/publicacao-estabelece-criterios-para-avaliar-politicas-publicas-implementadas-por-meio-de-incentivos-fiscais.htm#.Y4yfOaYCAyA.whatsapp>. Acesso em: 15 mar. 2023.

³⁹³ BRASIL. TCU. **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. TCU: Brasília, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/publicacao-estabelece-criterios-para-avaliar-politicas-publicas-implementadas-por-meio-de-incentivos-fiscais.htm#.Y4yfOaYCAyA.whatsapp>. Acesso em: 15 mar. 2023.

relacionados ao modelo lógico do benefício tributário, como sua contribuição para a resolução do problema objeto da política pública e sua coerência dentro do mix de políticas voltadas para o mesmo problema. Prevê a necessidade de investigar se foram estabelecidas medidas de desempenho em termos de metas e indicadores e fixado prazo de vigência com previsão de avaliações periódicas para revisão do benefício.³⁹⁴

Segundo o TCU, o controle deve verificar a adequabilidade da estruturação da governança e da gestão, a alocação e gestão dos recursos afetos aos benefícios tributários e a operação e monitoramento dos benefícios tributários. Recomenda, ainda, que as equipes de auditoria adaptem e complementem esse material mediante a realização de avaliações de riscos ou análise de problema.³⁹⁵ A presente pesquisa desdobrará além de algumas das diretrizes mencionadas pelo Referencial TCU, outras que entende pertinentes para a boa gestão dos recursos públicos no Capítulo 4.

Em razão da relevância do tema e com a finalidade de aumentar a transparência das contas públicas o Senado Federal criou, em 2016, a Instituição Fiscal Independente (IFI), que tem quatro funções principais: divulgar estimativas de variáveis fiscais e orçamentárias; analisar o desempenho de indicadores fiscais e orçamentários em relação às metas definidas; mensurar o impacto dos eventos fiscais relevantes; e projetar a evolução das variáveis fiscais para o equilíbrio de longo prazo do setor público.³⁹⁶ Tal instituição levantou os seguintes dados junto ao Ministério da Economia, relativos ao ano de 2018:

PRINCIPAIS GASTOS TRIBUTÁRIOS - ESTIMATIVAS BASES EFETIVAS 2018

UNIDADE: R\$ 1,00

GASTO TRIBUTÁRIO	VALOR	%
Simples Nacional	71.852.613.058	23,14%

³⁹⁴ BRASIL. TCU. **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. TCU: Brasília, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/publicacao-estabelece-criterios-para-avaliar-politicas-publicas-implementadas-por-meio-de-incentivos-fiscais.htm#.Y4yfOaYCAyA.whatsapp>. Acesso em: 15 mar. 2023.

³⁹⁵ BRASIL. TCU. **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. TCU: Brasília, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/publicacao-estabelece-criterios-para-avaliar-politicas-publicas-implementadas-por-meio-de-incentivos-fiscais.htm#.Y4yfOaYCAyA.whatsapp>. Acesso em: 15 mar. 2023.

³⁹⁶ Veja mais informações sobre a Instituição Fiscal Independente no âmbito do Senado Federal. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ifi/sobre-1/copy_of_sobre. Acesso em: 17 jan. 2023.

Agricultura e Agroindústria	30.686.090.055	9,88%
Rendimentos Isentos e Não Tributáveis - IRPF	30.542.974.120	9,84%
Entidades Sem Fins Lucrativos - Imunes / Isentas	27.549.711.663	8,87%
Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio	26.367.169.739	8,49%
Deduções do Rendimento Tributável - IRPF	20.870.288.340	6,72%
Benefícios do Trabalhador	13.306.447.349	4,29%
Medicamentos, Produtos Farmacêuticos e Equipamentos Médicos	13.201.118.047	4,25%
Desoneração da Folha de Salários	12.362.304.339	3,98%
Desenvolvimento Regional	11.026.945.795	3,55%
Poupança e Títulos de Crédito - Setor Imobiliário e do Agronegócio	8.283.332.807	2,67%
Informática e Automação	6.112.263.954	1,97%
Setor Automotivo	5.377.573.000	1,73%
Embarcações e Aeronaves	4.288.338.166	1,38%
Pesquisas Científicas e Inovação Tecnológica	4.227.232.553	1,36%
PROUNI	2.585.790.476	0,83%
MEI - Microempreendedor Individual	2.562.105.599	0,83%
Biodiesel	2.008.419.822	0,65%
Financiamentos Habitacionais	1.804.582.000	0,58%
Cultura e Audiovisual	1.641.874.106	0,53%
Petroquímica	1.337.886.645	0,43%
Automóveis - Pessoas Portadoras de Deficiência	1.282.974.833	0,41%
Fundos Constitucionais	1.059.781.354	0,34%
Livros	1.025.276.730	0,33%
Cadeira de Rodas e Aparelhos Assistivos	813.937.416	0,26%
REIDI	788.375.195	0,25%
Termoeletricidade	645.777.750	0,21%
Incentivo à Formalização do Emprego Doméstico	596.154.331	0,19%
Horário Eleitoral Gratuito	588.962.968	0,19%
Transporte Coletivo	558.730.118	0,18%
Gás Natural Liquefeito	443.452.401	0,14%
Investimentos em Infraestrutura	426.913.553	0,14%
Fundos da Criança e do Adolescente	389.391.074	0,13%
PADIS	367.590.787	0,12%
Seguro Rural	304.789.005	0,10%
Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa e Entidades Cíveis Sem Fins Lucrativos	275.870.482	0,09%
Rede Arrecadadora	272.383.727	0,09%

Minha Casa, Minha Vida	253.754.330	0,08%
Incentivo ao Desporto	230.839.954	0,07%
RECINE	226.435.040	0,07%
TAXI	225.407.985	0,07%
Fundos do Idoso	216.800.310	0,07%
Dona de Casa	201.768.291	0,06%
Máquinas e Equipamentos - CNPq	192.607.930	0,06%
TI e TIC - Tecnologia de Informação e Tecnologia da Informação e da Comunicação	183.174.245	0,06%
REPORTO	176.578.443	0,06%
Pronon	150.342.201	0,05%
Água Mineral	138.541.010	0,04%
Motocicletas	131.550.439	0,04%
Transporte Escolar	76.221.679	0,02%
Pronas/PCD	73.583.442	0,02%
Aerogeradores	51.374.554	0,02%
ITR	43.372.181	0,01%
Promoção de Produtos e Serviços Brasileiros	35.633.730	0,01%
RETID	20.950.963	0,01%
Programação	19.987.609	0,01%
Creches e Pré-Escolas	18.519.849	0,01%
Resíduos Sólidos	6.383.034	0,00%
RETAERO	4.859.101	0,00%
Indústria Cinematográfica e Radiodifusão	4.465.910	0,00%
Evento Esportivo, Cultural e Científico	1.302.881	0,00%
Trem de Alta Velocidade	0	0,00%
RENUCLEAR	0	0,00%
Investimentos em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação	0	0,00%
Telecomunicações em Áreas Rurais e Regiões Remotas	0	0,00%
TOTAL	310.519.878.468	100%

Fonte: RFB/Ministério da Economia.

Interessante considerar que a referida planilha demonstra estimativas dos principais gastos tributários, as escolhas de alocação de recursos públicos decorrentes principalmente de fomento tributário no âmbito federal. Em que pese a simplicidade dos dados apresentados acima, trata-se de uma síntese de elementos mais complexos, mas o objetivo é observar as políticas públicas escolhidas em cada

um dos gastos tributários indicados acima. Em cada uma das espécies de gasto tributário indicado na coluna da esquerda é possível encontrar uma série de ações estatais agrupadas de acordo com algum critério, ou seja: uma série de políticas públicas que se valem do fomento fiscal.

Como ressaltado anteriormente, observa-se ainda crescentes projeções do uso do fomento a partir de gastos tributários para o ano de 2023:

PRINCIPAIS GASTOS TRIBUTÁRIOS - PROJEÇÕES PLOA 2023

UNIDADE: R\$ 1,00

GASTO TRIBUTÁRIO	VALOR	%
Simples Nacional	88.536.298.118	19,41%
Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio	55.263.768.646	12,12%
Agricultura e Agroindústria	53.938.935.142	11,83%
Rendimentos Isentos e Não Tributáveis - IRPF	45.261.369.809	9,92%
Entidades Sem Fins Lucrativos - Imunes / Isentas	35.441.373.224	7,77%
Deduções do Rendimento Tributável - IRPF	29.953.946.317	6,57%
Poupança e Títulos de Crédito - Setor Imobiliário e do Agronegócio	19.441.441.335	4,26%
Medicamentos, Produtos Farmacêuticos e Equipamentos Médicos	18.014.418.174	3,95%
Benefícios do Trabalhador	16.153.574.906	3,54%
Desenvolvimento Regional	15.407.777.497	3,38%
Setor Automotivo	9.988.375.940	2,19%
Desoneração da Folha de Salários	9.355.971.584	2,05%
Informática e Automação	8.630.929.547	1,89%
Pesquisas Científicas e Inovação Tecnológica	7.047.889.958	1,55%
Embarcações e Aeronaves	5.756.166.620	1,26%
MEI - Microempreendedor Individual	5.172.980.872	1,13%
PERSE - Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos	4.030.000.000	0,88%
Financiamentos Habitacionais	3.611.787.338	0,79%
PROUNI	3.203.359.959	0,70%
Cultura e Audiovisual	2.314.253.858	0,51%
REIDI	2.164.416.263	0,47%
TEF - Tributação Específica do Futebol	2.000.280.000	0,44%
Livros	1.560.550.148	0,34%
Fundos Constitucionais	1.486.858.391	0,33%
Cadeira de Rodas e Aparelhos Assistivos	1.063.127.544	0,23%

Automóveis - Pessoas Portadoras de Deficiência	802.120.681	0,18%
Incentivo ao Desporto	752.780.000	0,17%
Investimentos em Infraestrutura	692.954.513	0,15%
Termoeletricidade	689.199.688	0,15%
Horário Eleitoral Gratuito	663.928.968	0,15%
PADIS	663.600.000	0,15%
Fundos da Criança e do Adolescente	660.807.897	0,14%
Máquinas e Equipamentos - CNPq	656.898.723	0,14%
Petroquímica	554.148.018	0,12%
Seguro Rural	539.975.011	0,12%
Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa e Entidades Cíveis Sem Fins Lucrativos	512.254.749	0,11%
Transporte Coletivo	480.316.924	0,11%
REPORTO	432.097.114	0,09%
Fundos do Idoso	400.967.422	0,09%
Dona de Casa	337.133.518	0,07%
Rede Arrecadadora	326.405.698	0,07%
Minha Casa, Minha Vida	319.542.483	0,07%
Água Mineral	308.437.805	0,07%
Reciclagem	299.000.000	0,07%
Motocicletas	244.597.723	0,05%
TAXI	221.596.133	0,05%
Aerogeradores	173.319.251	0,04%
Gás Natural Liquefeito	139.093.490	0,03%
Biodiesel	134.030.358	0,03%
RETID	132.107.154	0,03%
ITR	58.100.945	0,01%
Transporte Escolar	47.890.277	0,01%
Indústria Cinematográfica e Radiodifusão	18.951.435	0,00%
Promoção de Produtos e Serviços Brasileiros	13.544.015	0,00%
Programação	8.343.458	0,00%
RECINE	2.998.409	0,00%
TI e TIC - Tecnologia de Informação e Tecnologia da Informação e da Comunicação	745.549	0,00%
Evento Esportivo, Cultural e Científico	607.035	0,00%
Investimentos em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação	0	0,00%
Trem de Alta Velocidade	0	0,00%
TOTAL	456.088.345.631	100%

Fonte: RFB/Ministério da Economia.

É possível na maior parte dos casos trazidos na tabela acima encontrar a correspondente política pública enquanto objetivo que se pretende atingir com qualquer das formas de desoneração tributária. Ou seja, a partir dos gastos tributários indicados na coluna da esquerda enquanto prática de fomento, é provável que se encontre a correlação com uma política pública, como exemplo na primeira linha tem-se o Simples Nacional, que é visto como uma das práticas fomentadoras das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), para que tenham uma tributação simplificada objetivando seu desenvolvimento econômico e consequentemente social, ao gerar empregos, renda e desenvolvimento em sua região de atuação.

É salutar que o gasto tributário esteja necessariamente atrelado e submetido à meta das políticas públicas previamente estabelecidas.

Similares preocupações permeiam o presente estudo, pois acompanha-se o entendimento de que a realização das políticas públicas se dá pela execução orçamentária e, por tal razão, deve-se maior atenção quanto à efetivação da previsão de arrecadação dos tributos de cada um dos entes que possuem competência tributária, bem como na concessão de benefícios e incentivos fiscais.

A realização de políticas públicas é viabilizada pela execução orçamentária, que envolve a arrecadação de receitas e execução de despesas. Por outro lado, o Poder Público concede incentivos fiscais e benefícios para atingir objetivos sociais e econômicos, assim como para estimular determinados segmentos e cadeias produtivas. Porém, esses mecanismos podem implicar na renúncia de receita e, por isso, é necessário que o Poder Público desenvolva controles adequados para monitorar a concessão e garantir os resultados almejados.

No entanto, tal prática de desoneração tributária como forma de estímulo direcionada aos particulares pode surtir ao menos duas consequências, quais sejam: 1) a obtenção do resultado almejado pelo Estado, desonerando-o em atuar positivamente no sentido da norma estimulada, e 2) a não concretização da finalidade pretendida com a norma fomentadora e a consequente redução da arrecadação e prejuízos orçamentários com a diminuição da capacidade financeira do Estado.

Na segunda hipótese, depara-se com o principal problema apontado pela presente pesquisa: a norma fomentadora de natureza fiscal que não atingiu sua

finalidade, mas concedeu o benefício tributário e reduziu o potencial econômico-financeiro do Estado na concretização de suas finalidades.

Dessa forma, a atuação do Estado em sua vinculação para a concretização dos direitos fundamentais restaria prejudicada ao não controlar as normas fomentadoras fiscais, gerando possível redução de seus recursos financeiros. Não parece demais constatar que, com esse tipo de atuação, não estaria o Estado negando efetividade, limitando ou restringindo a concretização de direitos fundamentais, já que de tal situação decorreria dos reflexos de sua atuação mal planejada/estruturada.

Essas as modulações a serem incrementadas no tratamento do instituto do fomento fiscal, sendo imprescindível anotar, ainda, sua função indutiva.

3.4. Fomento tributário e o seu poder indutivo

Como visto anteriormente, é característica das normas de fomento, inclusive as que estabelecem incentivos, apresentarem o dirigismo do Estado sobre o âmbito incentivado que se quer ver desenvolvido, conduzindo o interesse da iniciativa privada ao conceder subsídios públicos às suas atividades econômicas, como visto no item anterior.

Podem ser observados diversos mecanismos de fomento estatal e dificilmente se esgotará a criatividade, quer seja do legislador, quer seja do administrador público, para criá-los, com o intuito de estimular ou desestimular condutas sociais. Mas é certo o potencial que as normas tributárias possuem, de induzir comportamentos, tema que será adiante contemplado.

O fomento fiscal é importante pois permite ao Estado incentivar atividades econômicas que são consideradas de interesse público. Para promover tais medidas, na ótica dos fomentados, nada mais interessante que estímulos desonerativos, ou que se revertam em economias com a redução da carga tributárias.

Luís Eduardo Schoueri³⁹⁷ divide as normas tributárias em indutoras e não indutoras. As indutoras seriam aquelas que possuem alguma característica que

³⁹⁷ Luís Eduardo Schoueri não se vale da expressão 'fomento tributário', mas sim normas tributárias indutivas. Porém, tais normas, ao final, operam exatamente como mecanismos de fomento. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

permite que o intérprete as diferencie enquanto categoria de norma diversa das outras normas tributárias. Já, as normas não indutoras seriam as de arrecadação ou simplificação.³⁹⁸

Pode-se compreender que as normas tributárias indutivas são aquelas que têm como objetivo induzir determinados comportamentos ou atividades por meio da utilização da tributação como instrumento de política pública.

Essas normas se diferenciam das normas não indutivas, que possuem como objetivo apenas a arrecadação de recursos para o Estado, ou seja, que são utilizadas apenas com a função fiscal (arrecadatória). As normas tributárias indutivas, por outro lado, podem ser utilizadas/entendidas como instrumentos de fomento para o cumprimento de objetivos específicos, como o estímulo ao investimento em determinados setores da economia, a redução de desigualdades regionais, entre outros.

As normas indutoras intentam intervir na economia e na sociedade e assim estimular ou desestimular condutas, operando, por meio da tributação, como verdadeiros mecanismos de fomento. Ou seja, são sinônimo de fomento fiscal, pois têm o intuito de promover o desenvolvimento sustentável e os direitos fundamentais.

O fomento, também, é entendido como intervenção por indução, que implica estímulo oficial, geralmente financeiro, na forma de recebimento direto de recursos ou renúncia fiscal, conforme leciona Maria Paula Dallari Bucci.³⁹⁹

Nas normas tributárias indutoras, tratadas na presente pesquisa como sinônimo da expressão fomento fiscal, o “Estado abre mão do seu poder de dar ordens, substituindo-o por seu poder econômico, com efeito equivalente”.⁴⁰⁰

Como já ressaltado anteriormente, a presente pesquisa ocupa-se principalmente do fomento de natureza fiscal, que tem como subespécies institutos reconhecidos pela doutrina fiscal e tributária submetidos à lógica do ordenamento jurídico-tributário, entre eles as isenções, alíquota zero, redução de alíquotas ou base de cálculo, concessão de créditos presumidos e o diferimento.

³⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

³⁹⁹ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 103.

⁴⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158.

Tais práticas de fomento permitem a desoneração tributária dos contribuintes, que passam a atuar em conformidade com os anseios do Poder Público, e possuem grande relevância tanto para o desenvolvimento social quanto para a multiplicidade de perspectivas do desenvolvimento sustentável.

Podem operar como autênticos mecanismos de estímulo, em que o Estado induz os particulares a praticarem condutas determinadas sem que se valha de seu poder de polícia.⁴⁰¹ Nessa práticas, o particular se sente motivado de forma voluntária por condições e estímulos oferecidos a ele para se comportar de acordo com o que o Estado deseja.

Há diversas práticas de fomento que são essenciais às políticas estruturadas pelo Estado. É praticamente impossível arrolar todos os mecanismos em razão do federalismo em três camadas, que permite que cada ente estatal possa instituir dispositivos indutores mais efetivos para suas realidades locais ou regionais.

A seguir, a título ilustrativo, serão apresentados alguns desses mecanismos, que demonstram a pluralidade de práticas e o alto potencial de modificação das realidades através do fomento. Inicialmente serão relacionadas algumas modalidades de fomento puramente administrativos e, na sequência, aqueles que se valem de técnicas do Direito Tributário.

Assim como as atividades de fomento administrativo anteriormente mencionadas, o Estado pode induzir atuações dos particulares valendo-se de institutos tributários, dando o contorno do que se convencionou chamar neste trabalho de fomento fiscal ou fomento tributário. Essas práticas podem ser muito versáteis e eficientes para o Estado estimular os particulares a agirem da forma como lhe convém.

A utilização dos dispositivos de fomento fiscal possui grande vantagem para os particulares, pois muitas vezes os estímulos podem converter-se em consideráveis quantias financeiras.

Entende-se, ainda, que os incentivos fiscais buscam suprir as limitações na distribuição de prêmios de produtividade e o limitado alcance dos estímulos creditícios. Hodiernamente, os incentivos fiscais são os instrumentos mais comumente utilizados para fomento de diversas atividades.⁴⁰²

⁴⁰¹ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento**: Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Curitiba: Íthala, 2019, p. 141.

⁴⁰² AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos: Instrumentos jurídicos do desenvolvimento. *In: Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Belo Horizonte. V. 24. N. 17. p. 105-126. Out. 1976.

Ainda se tratando de atividades de fomento, mas baseando-se em técnicas e institutos do Direito Tributário, as normas tributárias indutivas, ou seja, fomento fiscal⁴⁰³ possuem uma inquietação ainda maior no presente trabalho, por terem o potencial de atingir de forma deveras impactante os cofres públicos, como demonstrado anteriormente.

Segundo doutrina espanhola é uníssono que a Administração Pública sempre conservará um poder de fiscalização quanto às atividades subvencionadas,⁴⁰⁴ razão pela qual tenta se aclarar e diferenciar as modalidades e gêneros de instrumentos indutivos.

Em consequência do destaque na atuação do Estado Social e Democrático de Direito no desenvolvimento socioeconômico, esse papel demanda uma complexidade de processos e técnicas de intervenção do Estado, dentre os quais os incentivos fiscais, como se viu.⁴⁰⁵

A complexidade reside justamente na dificuldade de reduzir a carga tributária, ao mesmo tempo em que se mantém o equilíbrio orçamentário e se promove o desenvolvimento econômico, a neutralidade concorrencial tributária, a abertura de mercados e a proteção à produção nacional.⁴⁰⁶ Além disso, há o desafio de garantir capacidade orçamentária e oferecer estímulos fiscais para concretizar direitos fundamentais, entre outras questões.

Como já retratado, é possível observar na atividade de fomento indução positiva e indução negativa, que podem estimular ou desestimular condutas, e que suas práticas podem se dar, principalmente, de duas formas, que passam a ser identificadas, na presente pesquisa, por fomento administrativo e fomento fiscal.

Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/771/718>. Acesso em: 03 fev. 2020, p. 114.

⁴⁰³ Serão usados como sinônimas as terminologias fomento tributário e fomento fiscal, visto que ambos se operacionalizam por meio de normas tributárias indutivas, mas é certo que as normas fiscais seriam aquelas decorrentes da operacionalização dos tributos (prazos e formas de recolhimento dos tributos) enquanto as normas tributárias seriam aquelas decorrentes da estrutura dos próprios tributos (alíquotas, fatos geradores e bases de cálculo).

⁴⁰⁴ ALCAZAR, Mariano Baena del. Sobre el Concepto de Fomento. In: **Revista de administración pública**. n.º 54, 1967, p. 83. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2116837>, acesso em: 23 jan. 2020.

⁴⁰⁵ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária. Vol. IX, São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 43.

⁴⁰⁶ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária. Vol. IX, São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 44.

O estímulo fiscal pode ser dividido em subcategorias específicas que se enquadram em institutos reconhecidos pela doutrina fiscal e tributária, sujeitos à lógica do regime jurídico-tributário.

É relevante para este trabalho trazer a problemática levantada por Ana Maria Ferraz Augusto, em 1976, ao retratar o tema incentivos fiscais e seu enquadramento enquanto matéria de Direito Tributário ou Direito Econômico:

Este problema se exclui pela consideração dos objetivos específicos de cada uma das disciplinas. Ao Direito Econômico compete a definição da política econômica desenvolvimentista, e assim fica a seu encargo a determinação das condições em que os incentivos serão oferecidos, de sua gradação proporcional às necessidades globais, regionais ou setoriais. Para execução da política de estímulos, na parte que se refere aos incentivos fiscais, o Direito Econômico recorre aos mecanismos de arrecadação, estruturados pelo Direito Financeiro ou seu sub-ramo Direito Tributário. Assim, respeitada a autonomia científica e o objeto próprio de cada um dos ramos, estabelece-se um relacionamento entre ambos, sob a forma de condicionamento recíproco: o Direito Econômico necessita do mecanismo tributário para a execução de determinada política desenvolvimentista, enquanto o Direito Tributário somente pode conceder imunidades, isenções, deduções em cumprimento a uma política econômica predeterminada.⁴⁰⁷

Pode-se dizer que, assim como em outras áreas do direito, com o Administrativo e o Fiscal, é necessário respeitar a autonomia científica e o objeto próprio de cada ramo ao se dividir e classificar, o mesmo vale ao se referir ao fomento administrativo e ao fomento fiscal. No entanto, é importante estabelecer um relacionamento entre essas áreas para que possam ser concretizadas as políticas públicas e o fomento estatal de forma eficiente e eficaz.

As classificações podem ser úteis, justamente por possibilitar a melhor compreensão quanto aos mecanismos de fomento e os regimes jurídicos que os conformam.

Somando-se às subclassificações de fomento administrativo, brevemente descritos no item 3.3 dessa pesquisa, apresentam-se outras subclassificações⁴⁰⁸ de

⁴⁰⁷ AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos: Instrumentos jurídicos do desenvolvimento. In: **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte. V. 24. N. 17. p. 105-126. Out. 1976. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/771/718>. Acesso em: 03 fev. 2020, p. 125.

⁴⁰⁸ Da mesma forma se posicionou Luiz Jordana Pozas que no trabalho referenciado limitou-se a apresentar elementos essenciais relativos ao fomento e não necessariamente esmiuçou cada um dos meios de fomento. “Juzgo fuera de lugar el estudio específico de cada uno de esos medios, que habría de hacerse sobre una legislación positiva...”. POZAS, Luiz Jordana de. Ensayo de una Teoría del Fomento en el Derecho Administrativo. In: **Revista de estudios políticos**. n.º 48, 1949, p. 53. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2127752>. Acesso em: 29 de jan. de 2020.

fomento fiscal abaixo descritas a título ilustrativo, para que se possa observar a quantidade de medidas e um breve esboço da potencialidade de tais atividades de fomento público.

Passa-se a apresentar um breve apanhado de cada subespécie de fomento fiscal.

Como já mencionadas, as imunidades tributárias podem ser consideradas formas de estímulo estatal, sendo que estes fomentos possuem uma garantia especial, tanto é que suas previsões se encontram cunhadas em sede constitucional. Logo, constata-se que são estímulos com elevado e especial grau de proteção, em geral salvaguardados do legislador infraconstitucional, dada a relevância teleológica das pessoas e bens imunizados.

Nessa oportunidade, é suficiente estabelecer que as normas imunizantes correspondem a limites restritivos ao poder de tributar e à competência tributária das pessoas políticas de direito constitucional interno, de modo a impossibilitar a tributação de bens ou pessoas expressamente previstos no texto constitucional.⁴⁰⁹

A vedação para a instituição de impostos prevista em sede constitucional é comumente chamada de imunidade tributária ou imunidade de impostos. Mesmo que o texto constitucional crie uma barreira para a tributação, e chame de isenção ou qualquer outra nomenclatura equivalente, estar-se-á diante de uma imunidade. Conforme Leandro Pausen,

As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica.⁴¹⁰

As imunidades tributárias são, portanto, garantias constitucionais de que certas pessoas ou situações não serão sujeitas a tributos específicos. Tais estímulos são garantidos constitucionalmente e proíbem a tributação de certas pessoas,

⁴⁰⁹ Para outros importantes elementos debatidos e críticas quanto ao conceito de imunidade tributária vide: COSTA, Regina Helena. **Imunidade Tributária: Teoria e Análise Jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. Da mesma forma em CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁴¹⁰ PAUSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 121.

operações, objetos ou outras demonstrações de riqueza, tornando-as imunes aos tributos específicos mencionados na regra constitucional.

Como se observa, as imunidades são uma forma de limitar o poder de tributar do Estado, estabelecido pela Constituição. Leandro Pausen assim define:

As imunidades são normas negativas de competência tributária. Tem suporte constitucional, ainda, considerá-las como limitações ao poder de tributar, sendo certo que a Constituição arrola as imunidades genéricas justamente na seção que cuida das limitações ao poder de tributar.⁴¹¹ Consiste na previsão expressa, na Constituição Federal, vedando a instituição de imposto e/ou tributo em certas situações ou para determinadas pessoas. Na imunidade a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são impedidos constitucionalmente de tributarem as operações ou pessoas imunes. Trata-se de limitação ao poder de tributar.⁴¹²

Tem-se que as imunidades são normas negativas de competência tributária previstas expressamente na Constituição Federal que, via de regra, operam como fomento tributário de relevo constitucional, pois formam opções do poder constituinte, que impedem a instituição de impostos ou tributos em situações específicas com a finalidade de garantir, promover ou estimular certos tipos de atividades, pessoas e bens considerados relevantes, vedando que sejam sujeitas ao pagamento de alguns tributos.

Algumas dessas imunidades podem ser observadas no artigo 150, inciso VI, alíneas a até e, da Constituição Federal.⁴¹³

⁴¹¹ PAUSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 122.

⁴¹² KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 160

⁴¹³ Vide Art. 150, VI, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Os benefícios e os incentivos fiscais podem ser utilizados como mecanismos de fomento tributário. Ambos representam situação desonerativa de tributo e estão no mesmo plano, ou seja, representam o mesmo instituto jurídico.⁴¹⁴

Uma possível distinção entre incentivo fiscal e benefício fiscal estaria no ânimo da norma instituidora, que ao não estipular/exigir contrapartida diretamente vinculada à promoção do bem comum, não estará diante de um incentivo fiscal, mas sim de um benefício.

Para Ricardo Lobo Torres, no plano econômico, os benefícios fiscais, os incentivos fiscais e as isenções são termos amplos que abrangem qualquer mecanismo de exoneração ou diminuição da carga tributária, que produza o resultado equivalente ao das isenções.⁴¹⁵

[...] os benefícios fiscais constituem um subsídio por parte do Estado, equivalendo a um dispêndio público em favor de determinadas pessoas, operações, atividades. A situação assume maior clareza e enseja maior controle quando passamos a nos referir aos benefícios como gastos tributários, apontando os respectivos montantes de renúncia fiscal. A Receita Federal do Brasil, em seu sítio na internet, conceitua: “Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte”. E prossegue: “Os sistemas tributários, via de regra, não possuem outro objetivo senão o de gerar recursos para a administração. No entanto, são permeados por situações que promovem isenções, anistias, presunções creditícias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária”. Então, conclui: “Caso essas desonerações configurem desvios ao Sistema Tributário de Referência, estaremos diante dos denominados Gastos Tributários”.⁴¹⁶

O fomento através de incentivos fiscais “especialmente as isenções e as reduções, constituem uma renúncia de recebimento de valores que consistiriam em débitos tributários ou de parcelas destes valores”.⁴¹⁷

⁴¹⁴ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2017, RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Desenvolvimento econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS. In: **Incentivos Fiscais: Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. Ives Gandra da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto (Coords.). São Paulo: MP, 2007; p. 299-325.

⁴¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: **Incentivos fiscais: Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. Ives Gandra da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto (Coords.). São Paulo: MP, 2007, p. 335.

⁴¹⁶ PAUSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 105.

⁴¹⁷ AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos: Instrumentos jurídicos do desenvolvimento. In: **Revista de Direito Público**. Ano IX. São Paulo: Revista dos Tribunais.

A Atricon compreende incentivos fiscais enquanto instrumento de política pública viabilizada mediante renúncia de receita, que visa atingir objetivos sociais ou econômicos,⁴¹⁸ reduzir desigualdades regionais, estimular segmentos econômicos e cadeias produtivas.⁴¹⁹

A exemplo de incentivos fiscais pode ser citada a Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) que tem por objetivo estimular a formação do capital fixo e social nas regiões da Amazônia e Nordeste, estimulando a geração de emprego e renda, bem como estimular o desenvolvimento econômico e social. Há cinco modalidades de incentivos fiscais, que se relacionam com finalidades específicas, sendo elas: Isenção de até 75% do IRPJ para novos empreendimentos, Isenção de até 12% do IRPJ para empreendimentos existentes, Reinvestimento do IRPJ, Isenção do AFRMM, e Depreciação Acelerada.⁴²⁰

⁴¹⁸ Embora seja possível acompanhar o entendimento da Atricon de que os incentivos fiscais sejam instrumento de concretização de política pública através da renúncia de receita, a mesma sorte não assiste o entendimento de que seja possível atingir objetivos sociais ou econômicos. Em realidade os objetivos devem fundir-se de forma a serem realizados simultaneamente, ou seja: objetivos socioeconômicos.

⁴¹⁹ Resolução 06/2017 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - Atricon aprova as Diretrizes de Controle Externo 3210/2016, relacionadas à temática “**Receita e renúncia de receita**”. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-renuncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

⁴²⁰ As cinco modalidades:

“Isenção de até 75% do IRPJ para novos empreendimentos: Restringe-se a pessoas jurídicas titulares de projetos de implantação, modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos protocolizados até 31/12/2018, pelo prazo de 10 anos, para atividades de fabricação de máquinas, equipamentos, instrumentos e dispositivos baseados em tecnologia digital, voltados para programa de inclusão digital. A obtenção do benefício requer solicitação à Superintendência Regional e concessão por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Isenção de até 12% do IRPJ para empreendimentos existentes: Destina-se a pessoas jurídicas que mantenham empreendimentos na área de atuação da Sudam ou da Sudene com redução de 25% do IRPJ até 31/12/2008 e a partir de 01/01/2009 até 31/12/2013 com redução de 12,5%. A obtenção do benefício também requer solicitação à Superintendência Regional e concessão por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Reinvestimento do IRPJ: Beneficiam-se as pessoas jurídicas com empreendimentos em operação na área de atuação da Sudene ou Sudam, com o reinvestimento de 30% do imposto devido, em projetos de modernização ou complementação de equipamento, até o ano de 2018. A solicitação e a concessão do benefício dependem de articulação do beneficiário com a Superintendência Regional e o respectivo banco operador.

Isenção do AFRMM: Destina-se a pessoas jurídicas cujos empreendimentos se implantarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem no Nordeste ou Norte até 31/12/2015. O benefício deve ser solicitado à Superintendência Regional da área.

Depreciação Acelerada: Beneficiam-se as pessoas jurídicas, que usufruem do Incentivo Fiscal de Redução de 75% do IRPJ, com a depreciação acelerada incentivada de bens adquiridos, para efeito de cálculo do imposto sobre a renda, e com o desconto dos créditos de contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins. A Superintendência Regional é quem concede o benefício, após análise de conformidade da solicitação do beneficiário com a legislação e as normas que regulam o incentivo”. Disponível em: <https://www.gov.br/mdr/pt-br/assuntos/fundos-regionais-e-incentivos-fiscais/incentivos-fiscais>. Acesso em: 12 out. 2022.

A isenção é instituto que se aproxima teoricamente do conceito de não-incidência, mas não se confunde como tal. Trata-se de instituto fortemente utilizado como mecanismo de fomento tributário, justamente em razão da possibilidade de desonerar pessoas, situações e bens que se pretende estimular.

Segundo Luís Eduardo Schoueri a isenção pressupõe a incidência, sendo que a obrigação tributária surge, mas o recolhimento do tributo é dispensado em função da norma isentiva. O legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do recolhimento. Assim, se o legislador tratou da hipótese e decidiu não a tributar, então observa-se o fenômeno da isenção.⁴²¹

Diante de debates entre os conceitos de isenção e não-incidência tributária, pode-se dizer que a isenção seria um caso de não-incidência determinada por lei, enquanto a não-incidência decorre da não previsão, não inclusão no conteúdo de incidência de determinado tributo.

Ricardo Lobo Torres orienta que a isenção é um conceito ambíguo, pois “tanto pode significar que o crédito se constitui com a ocorrência do fato gerador e tem a sua cobrança excluída quanto pode expressar que se exclui o próprio nascimento do crédito, pela suspensão da eficácia da norma impositiva”.⁴²²

Logo, importa ao presente trabalho apenas a isenção como exclusão legal de tributo feito por lei, pois são passíveis de serem estabelecidas normas tributárias indutivas valendo-se do referido instituto.

Assim pode-se compreender por isenção a exclusão de obrigação tributária de determinado imposto nos termos da legislação que o instituir.

Schoueri distingue isenções técnicas (ou impróprias) das próprias (ou subvenção), veja-se:

Isenções técnicas: Quando a atuação do legislador é no sentido de tornar comparáveis as situações a partir do critério da capacidade contributiva, tem-se que o emprego da isenção é meramente técnico: não há a excepcionalidade. O legislador apenas procurou descrever a hipótese de incidência, valendo-se de todos os artifícios que tinha à mão: seja uma descrição minuciosa e enumerativa, seja, alternativamente, uma descrição geral seguida de isenção, que estreita o alcance daquela hipótese.⁴²³

⁴²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 256.

⁴²² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 305.

⁴²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 263.

Assim, a isenção técnica é um instrumento utilizado pelo legislador para tornar comparáveis as situações a partir do critério da capacidade contributiva. Isso significa que, ao conceder uma isenção fiscal, o objetivo do legislador não é criar uma exceção à regra, mas sim tornar justa a tributação, permitindo que situações similares sejam tratadas de forma igualitária.

Ao empregar a isenção técnica, o legislador descreve minuciosamente a hipótese de incidência do tributo, valendo-se de todos os recursos que têm à sua disposição. Essa descrição pode ser feita de forma enumerativa, isto é, listando todos os casos em que a isenção se aplica, ou de forma geral, seguida de uma isenção que limita o alcance da hipótese.

Ou seja, a isenção técnica não é uma exceção à regra, mas sim um mecanismo para tornar a tributação mais justa e equitativa, considerando a capacidade contributiva de cada contribuinte. Diferentemente das isenções próprias que são uma forma do legislador conceder tratamento diferenciado e mais benéfico a grupos específicos de contribuintes, e sua fundamentação deve ser cuidadosamente avaliada para que se evitem abusos e se garanta a justiça fiscal.

Isenções próprias (ou de subvenção): Outras situações haverão em que o legislador, não obstante a igualdade diante do critério primeiro de diferenciação (no caso dos impostos, a capacidade contributiva), ainda assim, procurará destacar um grupo dentre os “iguais”, dando-lhe um tratamento diferenciado, mais benéfico que o genérico. Aqui, como no caso anterior, nada mais se tem que uma não incidência pela técnica da isenção. Entretanto, a excepcionalidade dessa situação exigirá controle. Caberá investigar a fundamentação para a diferenciação. Poderá ter fundamentos distributivos, simplificativos ou, o que é mais comum, indutores, servindo de instrumento para a intervenção do Estado no Domínio Econômico. As normas tributárias atuam, muitas vezes, no sentido de incentivar contribuintes a adotarem comportamentos desejados pelo legislador. Vale-se o legislador da premissa de que os contribuintes buscam economizar tributos, para abrir uma válvula pela qual a pressão tributária é aliviada de modo dosado. Seria, como diz Bellstedt, uma espécie de elusão tributária guiada a distância, com efeitos pré-calculados.⁴²⁴

O legislador pode oferecer isenções a grupos específicos para tratamento distinto, mais benéfico que o geralmente conferido. Para isso, será necessário controlar a fundamentação dessa diferenciação para definir se há motivos distributivos, simplificativos ou indução para a intervenção do Estado.

⁴²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 263.

Importante notar a dificuldade entre separar as isenções próprias e impróprias, mas o que se deve distinguir é a razão de ser e a fundamentação de cada uma, pois daí pode decorrer maior necessidade de controle.⁴²⁵ Ainda, como analisa Luís Eduardo Schoueri,

Enquanto em alguns casos, o caráter técnico da isenção é evidente e noutros não se justifica a isenção a partir desse aspecto, a realidade mostra que, no mais das vezes, surgem situações híbridas. Por exemplo: a possibilidade de se deduzirem da base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas físicas os gastos com educação será vista, por alguns, como evidente caso técnico, já que a renda empregada com a educação de dependentes não revelaria qualquer capacidade contributiva, mas mero cumprimento de função estatal; outros apontariam a mesma hipótese entre as normas indutoras, já que o Estado oferece educação pública e, portanto, a escolha de uma escola particular seria uma liberalidade do contribuinte, financiada, parcialmente, pelo Estado.⁴²⁶

A diferenciação supramencionada entre isenções próprias e impróprias deixa evidente a necessidade de controle e atuação estatal. “As normas de isenção, por exemplo, identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as”.⁴²⁷ Portanto, as normas isentivas identificam pessoas ou situações que estariam sujeitas à imposição regular de tributos, excluindo-as desse pagamento.

Duas das mais óbvias e evidentes formas de fomentar práticas desejadas pela Administração Pública são as reduções de alíquota ou base de cálculo.

A alíquota corresponde ao percentual para determinar o valor de um tributo a partir de uma base de cálculo. O percentual corresponde à parte do todo (100%) que é multiplicado para obter o valor total do tributo.⁴²⁸ Sua redução é uma das formas mais evidentes e simples de prática de fomento fiscal. É a relação entre a expressão quantitativa do fato gerador e o valor do tributo correspondente. Geralmente a alíquota é indicada como percentagem aplicada sobre a base de cálculo, mas também pode ser indicada como alíquota específica em casos menos comuns. Alíquotas fixas permanecem constantes independente do valor da base de cálculo, enquanto as

⁴²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 263.

⁴²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 263.

⁴²⁷ PAUSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 93.

⁴²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.143.

variáveis aumentam ou diminuem de acordo com a base de cálculo. Elas são utilizadas por razões de política tributária e podem ser progressivas ou regressivas.⁴²⁹

Já a base de cálculo do tributo é um elemento fundamental das normas tributárias, pois ela determina a capacidade contributiva, o montante do crédito tributário devido e a verdadeira natureza do tributo, e a base de cálculo de tributos não vinculados a uma atuação estatal.

Segundo Hugo de Brito Machado, a base de cálculo é a quantificação da realidade econômica que define a incidência de um tributo. Ela está contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária e é usada para determinar a quantidade a ser paga pelo tributo. É particularmente relevante para impostos, que têm uma forte relação com a realidade econômica.⁴³⁰ O autor assevera, ainda, que a mesma lei que institui determinado tributo deve necessariamente definir sobre qual base recai a tributação.⁴³¹

A base de cálculo é um elemento essencial na identificação do tributo, pois pode determinar se o legislador está aplicando corretamente a competência que lhe foi atribuída pela Constituição para definir o âmbito de incidência do imposto. Tal base de cálculo é usada para calcular o valor do tributo, com a aplicação de uma alíquota.⁴³²

Assim, tanto a redução das alíquotas quanto a alteração e restrição de elementos da base de cálculo podem operar como itens que beneficiam o contribuinte, e se podem beneficiar, também podem operar como mecanismo fomentador.

Podem ser citadas diversas práticas de redução de alíquota ou base de cálculo, que ocorrem principalmente para a fortalecer as economias locais, regionais e nacional, com a manipulação de tributos como o ISS, ICMS, IPI, IOF, IPVA, II, IE, entre outros.

A título exemplificativo, cita-se a política ambiental do Município de Curitiba/Paraná, que beneficia os proprietários de imóveis cadastrados no Setor Especial de áreas verdes da Secretaria Municipal do Meio Ambiente, ou que possuam

⁴²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.143.

⁴³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.142.

⁴³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.142.

⁴³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.142.

pinheiros (da espécie *Araucaria angustifolia*), com a redução do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU).

Dependendo da cobertura florestal existente no lote, a redução pode chegar à desoneração total do tributo. Essa redução do IPTU está prevista no Código Florestal do Município - Lei Complementar n.º 9806/2000⁴³³ - e cessa quando o imóvel deixa de atender aos requisitos previstos por lei.

Outra subespécie de fomento fiscal é o crédito presumido, que também pode ser chamado de crédito outorgado. Tal mecanismo consiste na redução da carga tributária incidente sobre operações tributadas, por meio de um crédito conferido ao contribuinte.

Entendem, Régis Fernandes de Oliveira e Estevão Hovarth, que o crédito presumido corresponde à estimativa feita pelo Poder Público em benefício de uma pessoa, que dispensa a comprovação.⁴³⁴

O crédito presumido é de maior utilização nos tributos não cumulativos. Corresponde a uma forma de redução da base de cálculo para esses impostos que permite, assim, que o contribuinte obtenha um valor menor ao ser multiplicado pela alíquota. Isso é feito através de um crédito presumido, dando ao sujeito a oportunidade de cumprir a sua obrigação fiscal de maneira diferenciada.

Como exemplo tem-se a Lei Complementar n.º 87, de 1996 (Lei Kandir), que garante aos contribuintes o direito de creditar-se do valor de imposto pago na etapa anterior, com base no princípio da não-cumulatividade. Além disso, o crédito fiscal presumido concede um crédito adicional ao contribuinte, independentemente do crédito por aquisições normais de mercadorias ou serviços.

Portanto, o fomento fiscal que se opera através do crédito presumido, estimula que se realizem operações tributáveis, como por exemplo compra e venda de insumos industriais, com um uma determinada porcentagem de crédito pré-definida para aquele tipo de operação, o que reduz a complexidade do sistema de tributação de determinado tipo de operação tributável. Outorga-se um crédito que goza de presunção absoluta, conforme a legislação, beneficiando assim o contribuinte com

⁴³³ Para mais informações vide o Código Florestal do Município de Curitiba. Disponível em: <http://mid.curitiba.pr.gov.br/2010/00083115.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2023.

⁴³⁴ OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HOVARH, Estevão. **Manual de direito financeiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 42.

créditos presumidos. Com isso, diversas atividades estimuladas passam a ser atrativas.

Os exemplos mais comuns de concessão de créditos presumidos são para atividades industriais, agrícolas/rurais, transporte e exportação.

O diferimento é uma subespécie de fomento fiscal que se refere a legislações específicas que disciplinam impostos plurifásicos e não cumulativos, em cada caso, deve-se examinar o diploma normativo pertinente para determinar se ocupa posição de isenção, substituição tributária ou mera postergação da data de pagamento. Assim definiu Paulo de Barros Carvalho:

A terminologia 'diferimento' é empregada, no direito positivo brasileiro, para designar vários fenômenos jurídicos ocorridos nas legislações que disciplinam os impostos plurifásicos e não cumulativos, como o ICMS. Seu caráter pode ser de isenção, substituição tributária, ou mera postergação da data prevista para o pagamento do tributo. A correta identificação deve ser efetuada em cada caso concreto, mediante exame do diploma normativo pertinente.⁴³⁵

Com clareza elucida, Hugo de Brito Machado, o conceito de diferimento tributário:

Diferir significa adiar. Passar para um momento ou data posterior, deixar para outra ocasião. Existem situações de fato, geralmente relacionadas aos impostos plurifásicos não-cumulativos, que configuram hipótese de incidência do imposto, mas a lei estabelece o diferimento da incidência para situação futura. Não se trata de isenção, nem de não-incidência tributária, mas de adiamento da incidência para situação futura, que pode vir a correr normalmente na cadeia ou série de fatos considerados como hipóteses de incidência. Ou pode jamais ocorrer. Seja como for, essa ocasião futura deve ser uma situação na qual, normalmente, o imposto plurifásico incide.⁴³⁶

Para Eduardo Marcial Ferreira Jardim o diferimento é,

[...] instituto pelo qual, em certas operações caracterizadas por sucessivas etapas de comercialização, o legislador elege uma dessas fases como o fato jurídico tributário (fato gerador) nimiramente utilizado na legislação do imposto sobre as operações de circulação de mercadorias, a exemplo das operações com leite, em que a mercadoria se submete a um ciclo de fatos jurídicos, em tese tributáveis, mas o legislador elegeu uma daquelas operações para efeito de promover o lançamento do imposto. Tal política nada mais é do que cobrar

⁴³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses: 2009, p. 738.

⁴³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.145.

de uma só pessoa o imposto devido por outras que realizaram fatos suscetíveis de tributação.⁴³⁷

Assim, deve o legislador escolher uma etapa de uma operação caracterizada por etapas sucessivas como o fato jurídico tributário para o lançamento de determinado imposto. Essa política permite que o imposto devido por outras etapas seja cobrado de uma única pessoa, que pode se dar em momento diverso do que ocorre o fato gerador efetivamente.

Essa operação pode ser antecipada ou retardada, o que lhe dará a característica de fomento. Ao deslocar o fato jurídico do imposto para o futuro, pode favorecer quem produz e quem comercializa determinado bem com o diferimento, pois poderá não haver o desembolso do tributo enquanto não houver a comercialização do bem ou serviço. Se assim ocorrer, o diferimento poderá estimular tanto a produção quanto comercialização.

Há que se atentar que a substituição tributária para trás não se confunde com o diferimento tributário. A substituição para trás consiste em atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao contribuinte localizado no Estado de origem da mercadoria, que realiza a venda para uma empresa localizada em outro Estado. Assim, o imposto é recolhido antecipadamente pelo fornecedor, antes mesmo da mercadoria chegar ao destino. Nas palavras de Leandro Pausen:

Na substituição para trás, há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços. Deve-se ter cuidado para não confundir a substituição para trás com a figura do diferimento. Na substituição para trás, continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo.⁴³⁸

Ou seja, a substituição tributária para trás⁴³⁹ consiste na transferência da obrigação de reter e recolher o montante do tributo, que seria do vendedor, para o

⁴³⁷ JARDIM, Eduardo M. Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 33.

⁴³⁸ PAUSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 185.

⁴³⁹ Apenas a título explicativo, há que se destacar a distinção entre o diferimento e a substituição tributária para trás. O diferimento é uma técnica de postergação do recolhimento do imposto para um momento posterior ao da ocorrência do fato gerador. Ou seja, o imposto é devido, mas a cobrança é adiada para um momento futuro, normalmente para o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. O diferimento é aplicado em situações específicas e previstas na legislação tributária, como em casos de exportação ou de operações entre

adquirente dos produtos ou serviços. No entanto, ela não deve ser confundida com o diferimento, pois nesse caso a obrigação do contribuinte de recolher o tributo ainda persiste, porém, efeito similar de fomento pode ocorrer nessa ocasião. “No diferimento existe tão somente a postergação da incidência do tributo para um momento futuro, não representando a dispensa do recolhimento do tributo na etapa oportuna”.⁴⁴⁰

Quanto ao argumento que poderia se considerar o diferimento equivalente a uma isenção, porquanto deixa de cumprir com o aspecto temporal da regra matriz, porém, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que o diferimento transfere o momento do recolhimento de um tributo cujo fato gerador já ocorreu. Esse entendimento foi estabelecido no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 2.056, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes.⁴⁴¹ A decisão substituiu a concepção anterior de que o diferimento se confundia com isenção.

O adiamento de tributos refere-se à prática de postergar o pagamento de impostos para um momento futuro, sem dispensar a obrigação de recolhimento do tributo na data correta. Como visto, esse adiamento pode apresentar-se como estímulo às operações beneficiadas, sendo esta uma forma de fomento menos onerosa aos cofres públicos.

Na alíquota zero tem-se a incidência do tributo, sendo que a alíquota praticada naquela ocasião é zero, o que resulta na não tributação efetiva. Essa condição é diferente de isenção, pois as alíquotas podem ser majoradas a qualquer momento, com exceção do IPI que está sujeito ao princípio da anterioridade nonagesimal, prevista no art. 150, § 1º da Constituição Federal. De acordo com Anis Kfourir Júnior,

[...] o imposto incide, sendo que, em face da redução da alíquota a zero, conclui-se pelo resultado nulo. Diante disso, costuma ser confundida com isenção, embora sejam institutos diferentes. A alíquota zero é mais utilizada nos impostos extrafiscais, como II, IE, IOF e IPI, podendo haver majoração a

estabelecimentos do mesmo contribuinte. Já a substituição tributária para trás, como mencionado anteriormente, é um mecanismo utilizado para atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao fornecedor localizado no estado de origem da mercadoria. Assim, o imposto é recolhido antecipadamente pelo fornecedor, antes mesmo da mercadoria chegar ao estado de destino. Esse mecanismo é aplicado em situações específicas e previstas na legislação tributária de cada Estado.

⁴⁴⁰ KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 160.

⁴⁴¹ 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 2056/MS, STF, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 17/08/2007). Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479130>. Acesso em: 26 jan. 2023.

qualquer momento para esses tributos, com exceção do IPI, que está sujeito ao princípio da anterioridade.⁴⁴²

Paulo de Barros Carvalho, traça a similaridade e adverte que seu entendimento é de que a alíquota zero trata-se de verdadeira isenção tributária:

É o caso da alíquota zero. Que experiência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido a norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do consequente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária? Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico. Assim ocorre com supressões do critério temporal (suspensão ou diferimento do imposto) e do critério material, quando se compromete o verbo (chamada de definição negativa de incidência).⁴⁴³

Embora o resultado prático da alíquota zero e da isenção seja o mesmo, isto é, o não recolhimento de tributo, as técnicas para a aplicação de cada instituto são diversas. Na alíquota zero, por exemplo, o chefe do Executivo⁴⁴⁴ tem a sua disposição a mitigação do princípio da legalidade tributária e poderá em alguns impostos, realizar a modificação da alíquota por ato administrativo (decretos e portarias), o que não pode ocorrer com as isenções.

Cita-se como exemplo da aplicação do fomento fiscal, valendo-se da alíquota zero, a Lei n.º 11.196, de 2005, que tinha como objetivo incentivar e influenciar o mercado de tecnologia da informação. Os arts. 28 a 30 desta Lei beneficiavam diversos produtos com uma redução de alíquota a zero dos tributos PIS/PASEP e COFINS, prevendo que a redução seria inicialmente até o ano de 2009. A Lei n.º

⁴⁴² KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 161.

⁴⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 570.

⁴⁴⁴ Nesse sentido, esclarece Hugo de Brito Machado: “a Constituição Federal faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas de alguns impostos federais. Assim, a autoridade administrativa tem adotado a prática de fixar em zero a alíquota de um imposto federal quando pretende conceder isenção desse imposto. Com isto, além de não depender de lei para *isentar*, também não dependerá de lei quando pretender abolir tal *isenção*. Por isto é que afirmamos ser a *alíquota zero* uma forma de burlar o princípio da legalidade tributária”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.145.

13.097/2015 alterou a Lei n.º 11.196/2005, estendendo a redução de alíquota até o ano de 2018.⁴⁴⁵

Nesse contexto, o Estado fomenta a partir da redução efetiva da carga tributária que recai sobre a operação, deixando assim de obter a arrecadação correspondente, mas tendo em contrapartida o desenvolvimento do mercado de tecnologia da informação, como pretendido.

Outro mecanismo de fomento pode ser observado a partir da não incidência tributária, que pode operar de forma a estimular atividades desejadas pelo Estado. A não incidência funciona como uma exclusão de determinadas situações, bens e pessoa da hipótese de aplicação do imposto.

Ou seja, a hipótese de incidência tributária⁴⁴⁶ consiste na previsão normativa necessária e suficiente para que se possa gerar uma obrigação tributária, diferenciando-se do fato gerador, que é a ocorrência fática prevista pela norma.

Para tributar deve estar devidamente descrita em lei a correspondente hipótese de incidência, observando assim o princípio da legalidade tributária cunhado no art. 150 da Constituição Federal que veda “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, ou seja, proíbe a exigência ou aumento de tributos sem a devida lei. Significa que todos os tributos devem ser regulados por lei para que seja válida a sua exação.

A hipótese normativa é uma previsão legal abstrata que descreve uma situação que, quando concretizada, pode gerar uma tributação. A incidência é o processo de correspondência entre a situação concreta e a previsão abstrata da norma. A hipótese de incidência, portanto, deve ser anterior ao fato gerador para que seja possível a subsunção (correspondência) da norma ao fato. A norma tributária prevê uma hipótese de fato, que é seguida por uma consequência, estabelecendo a relação jurídica a ser implementada.

Portanto, qualquer tributo que se pretenda exigir deve descrever, na lei que o rege, a necessária e adequada descrição do fato que poderá gerar tributação para o

⁴⁴⁵ SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da. **Alíquota Zero e Isenção Tributária**: Institutos distintos ou semelhantes? E a impossibilidade de revogação dos arts. 28 a 30 da Lei 11.196/2005 pela MP n.º 690/2015. Disponível em: https://www.academia.edu/download/40874943/ART._1.pdf. Acesso em: 25 jan. 2023.

⁴⁴⁶ Vide mais em: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

Estado. Apenas e somente aquelas situações descritas na lei que prevê a hipótese de incidência do tributo poderão ser exigíveis do contribuinte.

Assim, tem-se que as situações que extrapolam ou não são suficientemente descritas na abrangência da hipótese de incidência de um determinado tributo estão excluídas do âmbito de tributação. “Neste caso o que ocorre é que o fato praticado não está dentro da hipótese de incidência tributária. A compra de uma máquina produzida inteiramente no Brasil não está sujeita ao imposto de importação, uma vez que não estão presentes sua hipótese de incidência, qual seja, a importação”.⁴⁴⁷

Exemplos evidentes de não incidência tributária são os impostos sobre o comércio exterior, que são estimulados para fins de controle e equilíbrio da balança comercial.

A anistia tributária está prevista no art. 180 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966) e consiste no perdão das penalidades tributárias.

É um tipo de privilégio fiscal que permite a desobrigação da penalidade pecuniária e o esquecimento do ilícito fiscal. A anistia surge como uma limitação ao poder de tributar do Estado.⁴⁴⁸ “A anistia consiste no perdão, total ou parcial, das penalidades relativas às obrigações tributárias, não abrangendo a obrigação do montante do tributo em si, mas as respectivas sanções e reparações, a exemplo das multas e juros”.⁴⁴⁹

Dentre os institutos tributários, pode-se duvidar de seu potencial indutor, posto que se aplica apenas ao perdão total ou parcial das penalidades aplicáveis por descumprimento de obrigações tributárias, mas não perdoando o montante do tributo devido. Porém, mesmo assim, pode ser instituto potencialmente válido para práticas fomentadoras.

Celso de Barros Correia Neto destaca que:

Também a anistia pode ser utilizada como forma de desonerar e incentivar a atividade do contribuinte, sem mexer na regra-matriz da exação. A despeito de não se referir propriamente aos tributos, mas às infrações tributárias e às multas delas decorrentes, o instituto também pode ser inserido entre os instrumentos de incentivo, uma vez que se trata de obrigação paralela à tributária e que com ela se "confunde" para efeito de cobrança, no âmbito

⁴⁴⁷ KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 160

⁴⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 378.

⁴⁴⁹ KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 328

conceito de crédito tributário utilizado pelo Código Tributário Nacional (arts. 113, 139, 156 e 175).⁴⁵⁰

É possível que o fomento por meio da anistia tributária exerça forte função nas políticas fazendárias para atingir buscar a arrecadação devida, estimulando o recolhimento dos tributos principais já vencidos ou que sofreram penalidades.

Tal norma indutiva não atinge uma política pública que objetiva a concretização de direitos fundamentais, mas indiretamente reforça as contas públicas para que tenham maior capacidade para atingir outros objetivos sociais.

Já a remissão trata-se de outro instituto tributário que pode operar como atividade de fomento. O Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966) estabelece em seu art. 172 o instituto da remissão, o qual corresponde à renúncia a um direito. O § 6.º do art. 150 da Constituição Brasileira de 1988 exige que a concessão de remissão seja objeto de lei específica para evitar oportunismos. Além disso, a lei que concede a remissão ou anistia deverá ter uma determinação clara e precisa do objeto, não permitindo a concessão por meio de poder discricionário. Conforme analisam Hugo Thamir Rodrigues e Vívian Paludo,

[...] o instituto da remissão, o qual corresponde à atitude do credor de remitir ou perdoar a dívida, ou seja, é uma renúncia a um direito. Por sua vez, a previsão do instituto, na Constituição Brasileira de 1988, [...], o qual estabelece o princípio da legalidade específica, visto que requer que a concessão de remissão (bem como de anistia) seja objeto de lei específica que trate exclusivamente sobre o assunto. Isso tem como objetivo evitar improvisações e oportunismos através da introdução desse instituto em leis estranhas ao tema, o que poderia levar à sua aprovação pelo silêncio ou desconhecimento da inclusão da matéria nela. Outro ponto que se requer da lei que concede a remissão ou a anistia é a determinação clara e precisa do objeto, não podendo o diploma legal deferir, de forma indeterminada e discricionária, poder para a autoridade administrativa concedê-las.⁴⁵¹

O Estado pode dispensar o pagamento de tributo através da remissão, que é um ato unilateral motivado por intenções que não promovam desigualdades ou desvios da capacidade contributiva.⁴⁵² Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho,

⁴⁵⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**: Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p.136.

⁴⁵¹ RODRIGUES, Hugo Thamir; PALUDO, Vívian. Remissões e anistias fiscais sob o enfoque da moral tributária: Uma análise das renúncias concedidas pelo governo federal brasileiro nos anos de 2017 e 2018 e suas projeções para 2019 e 2020. **Revista Argumentum - Argumentum Journal of Law**, v. 21, n.º 2, p. 687-705, 2020. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1118/785#>. Acesso em: 20 jan. 2023.

⁴⁵² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 828

[...] remissões e anistias tributárias instituídas pelo governo federal requer uma análise sob os aspectos da moral tributária, afinal, bilhões de reais deixam de entrar nos cofres públicos e, por conseguinte, deixam de estar disponíveis para os gastos e investimentos governamentais nas mais diversas áreas, ou seja, produzem repercussão em toda a cadeia tributária e fiscal.⁴⁵³

Como apresentado em capítulos anteriores, o gasto tributário tem cada vez mais se elevado ao longo dos anos, reduzindo a capacidade financeira do Estado em planejar políticas públicas que atinjam os direitos fundamentais como objetivo. Não se quer dizer aqui, que todo o gasto é desqualificado ou desprovido de resultados favoráveis à sociedade, mas também não se pode afirmar que todo o gasto tributário com as práticas de fomento é adequado e atende ao interesse público.

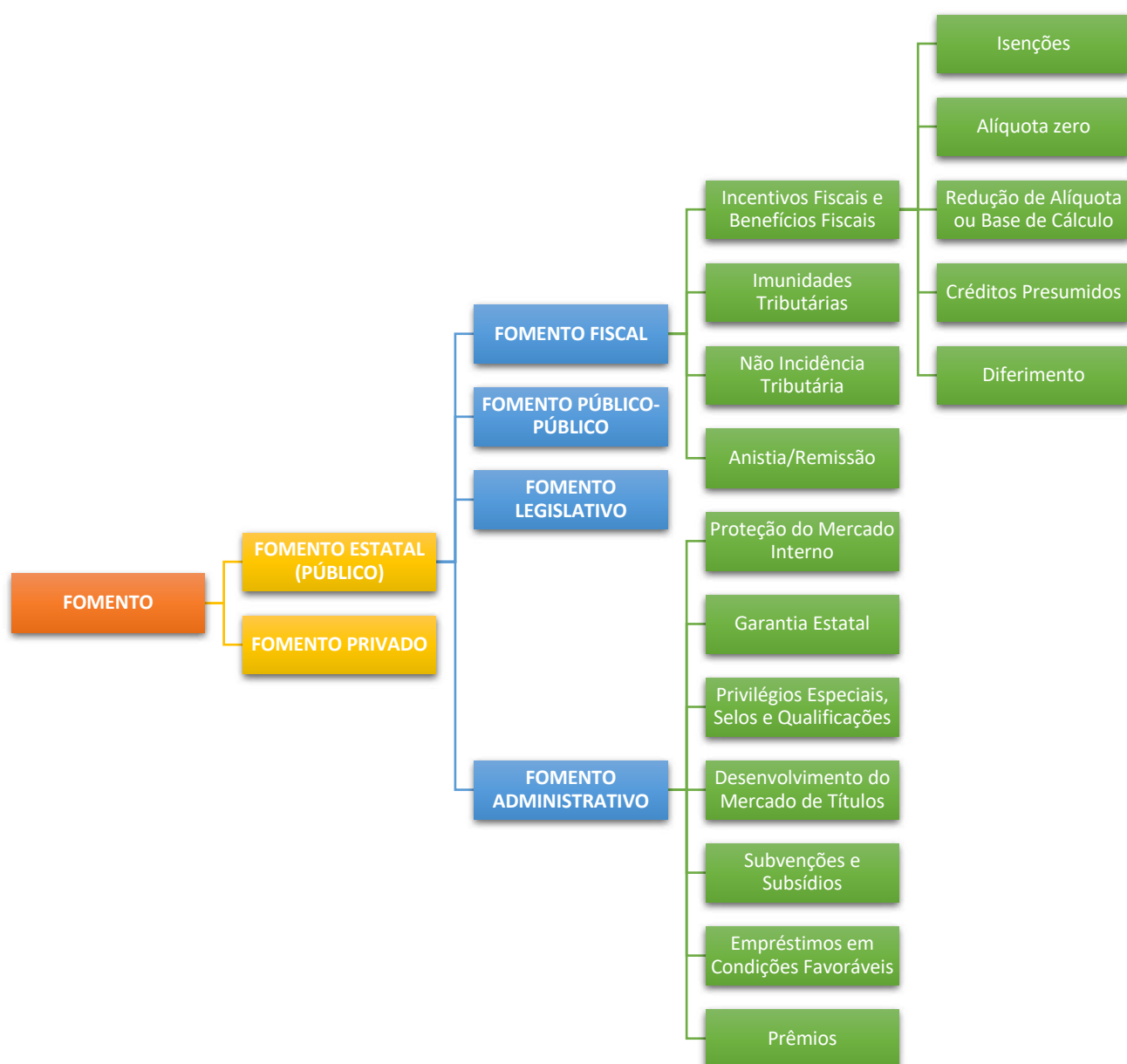
A pesquisa que se apresenta optou por reforçar a utilização da classificação fomento administrativo e fomento fiscal em decorrência dos institutos fomentadores, visto que o controle do dispositivo é sempre de responsabilidade da Administração Pública e deve se basear nos preceitos estabelecidos em sede constitucional.

O fomento fiscal, como se viu no elenco acima trazido, pode ser entendido como as práticas estatais que, de um modo direto, determinam ou culminam na dispensa de um pagamento obrigatório, na desoneração, no beneficiamento, na postergação e na exclusão de tributos, ou seja, nessa categoria, poderiam ser observadas elementos de caráter fiscal.

A imagem abaixo foi elaborada para ilustrar uma ideia de estrutura dos institutos de fomento e seus possíveis desdobramentos. Salienta-se que a organização e os elementos nela apresentados não estão definitivamente fechados quanto à possibilidade de alterações, acréscimos de outros institutos ou mesmo de reestruturação, mas fazem parte de um esboço visual inicial que pode auxiliar na identificação e debate quanto à qualificação dos respectivos institutos jurídicos.

A organização que se apresenta vale-se da classificação pensada a partir do sujeito fomentador e, na sequência, quanto à natureza jurídica dos institutos de fomento, principalmente o principal ramo do direito que o alberga.

⁴⁵³ RODRIGUES, Hugo Thamir; PALUDO, Vívian. Remissões e anistias fiscais sob o enfoque da moral tributária: Uma análise das renúncias concedidas pelo governo federal brasileiro nos anos de 2017 e 2018 e suas projeções para 2019 e 2020. **Revista Argumentum - Argumentum Journal of Law**, v. 21, n. 2, p. 687-705, 2020. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1118/785#>. Acesso em: 20 jan. 2023.



Tanto o fomento administrativo quanto o fiscal, por corresponderem a normas de intervenção, podem ser desenvolvidos através de estímulos positivos ou negativos (desestímulo de condutas).

Outros meios e institutos não arrolados no presente trabalho também podem ser acrescentados ao rol de mecanismos e experiências de fomento ou que se aproximam desse tipo de atividades.⁴⁵⁴ A exemplo, observa-se o instituto italiano do

⁴⁵⁴ A exemplo pode ser indicado outro mecanismo de subsidiariedade horizontal trazido da experiência italiana que “se manifesta na possibilidade concedida a grupos de cidadãos organizados de apresentar à autoridade local propostas para a rápida realização de obras de interesse local, em

“*baratto amministrativo*”, que tem todas as feições de uma atividade de fomento, já que também opera como mecanismo de estímulo.⁴⁵⁵

Todos os mecanismos de fomento podem ser usados como ferramentas de políticas públicas em direção à realização dos direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável, assim fica evidenciada a relevância dos instrumentos fomentadores, que têm seu uso gradativamente ampliado, como se pode observar com os dados levantados sobre os gastos tributários.

Conforme argumentado por Stephen Holmes e Cass R. Sustein, diversos direitos, que são incentivados e promovidos, têm o potencial de aumentar consideravelmente a riqueza social tributável, gerando assim outras fontes de riqueza. Ao investir em direitos públicos, é possível até mesmo expandir a base tributária. No entanto, é importante considerar o impacto orçamentário dos gastos com direitos, pois eles podem impor um fardo adicional ao tesouro público além de seu custo direto.⁴⁵⁶

Não se apoia a exclusão ou redução de políticas públicas sociais necessárias ao efetivo desenvolvimento social, mas levanta-se a crítica às políticas de fomento que são utilizadas sem as cautelas descritas no presente trabalho.

Com a adequada atividade de fomento administrativo e tributário, ganham as políticas públicas, os direitos fundamentais e a sociedade, pois pode-se oferecer e/ou estimular soluções para diversas deficiências oriundas do Poder Público e dos particulares.

conformidade com os regulamentos e o planejamento urbano. A proposta deve indicar os custos e meios de financiamento e não deve implicar encargos para o ente. Por outro lado, a realização das obras não deve onerar o grupo de cidadãos em termos de encargos fiscais e administrativos (exceto imposto sobre valor agregado - IVA). Em favor deles se prevê, além da total colaboração da autoridade local para o processamento das práticas administrativas necessárias, também a possibilidade de deduzir do imposto uma parte das despesas decorrentes da formulação das propostas e realização das obras”. CREPALDI, Gabriella. “*Baratto Amministrativo*”: Subsidiariedade, Colaboração e Economia. In: **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**. Curitiba, v. 24, n. 3, p. 156-180, set./dez., de 2019. Trad. Adriana da Costa Ricardo Schier e Fernanda Velo Lopes. Disponível em: [v. 24 n. 3 \(2019\): Revista Direitos Fundamentais & Democracia](#). Acesso em: 24 jan. 2020.

⁴⁵⁵ Quanto ao instituto italiano “*baratto amministrativo*”, “pode-se afirmar que este se reduz a uma troca entre um sujeito privado, que se dedica à realização de intervenções de utilidade pública que são de responsabilidade do sujeito público competente, e um sujeito público, que remunera tais atividades mediante a renúncia a receitas fiscais, deixando-se de se preocupar em encontrar os recursos necessários para viabilizar sua realização”. CREPALDI, Gabriella. “*Baratto Amministrativo*”: Subsidiariedade, Colaboração e Economia. In: **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**. Curitiba, v. 24, n. 3, p. 156-180, set./dez., de 2019. Trad. Adriana da Costa Ricardo Schier e Fernanda Velo Lopes. Disponível em: [v. 24 n. 3 \(2019\): Revista Direitos Fundamentais & Democracia](#). Acesso em: 24 jan. 2020.

⁴⁵⁶ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 11.

Porém, nota-se o nefasto potencial e verdadeiro prejuízo social quando as atividades fomentadoras não observam diretrizes legais e reduzem a capacidade econômica do Estado, podendo ocasionar problemas e dificuldades ainda maiores. Para minimizar os riscos de uma atuação como esta, em descompasso com os compromissos do Estado Social e Democrático de Direito, impõe-se reconhecer e implementar as diretrizes para o controle de tão importante atividade no cenário das políticas públicas.

4. DIRETRIZES NORMATIVAS PARA A ATIVIDADE DE FOMENTO FISCAL E SEU CONTROLE

Quanto maior o bem, maior o mal que da sua inversão procede.

Rui Barbosa

É impossível pensar em uma sociedade nos moldes apresentados pela Constituição Federal de 1988, sem que as garantias e direitos fundamentais sejam fortemente protegidos em face de restrições que não estejam expressamente definidas pela lógica do próprio texto constitucional.

O descontrole nas contratações públicas e no planejamento e implementação das políticas públicas, bem como as atividades de fomento tributário em descompasso com uma racionalidade razoável, são mazelas à estrutura estatal e consequentemente à sociedade.

Uma vez que a sociedade contribui com a manutenção do Estado através do recolhimento de tributos, quando os cidadãos passam a ser privados⁴⁵⁷ de tais recursos, essa privação somente seria legítima se dela resultasse a melhora direta ou indireta do bem-estar social. Especificamente no âmbito de análise do fomento tributário, as “renúncias” que não são favoráveis ao interesse público, à coletividade, acabaram por permitir o financiamento do lucro e do capital suportado pela massa de contribuintes.

No intento de fortalecer a tese de que as atividades de fomento público são essenciais à sociedade e ao Poder Público na busca do desenvolvimento sustentável e do fortalecimento da concretização de direitos fundamentais, o controle de tal mecanismo, principalmente do fomento de natureza fiscal, deve se dar mediante alguns filtros basilares.

Para Denise Bittencourt Friedrich e Rogério Gesta Leal a palavra "controle" se refere à ideia de fiscalização, isto é, supervisionar as ações de outras pessoas. Ao considerar a concepção tradicional de controle, que envolve supervisionar, monitorar,

⁴⁵⁷ Em uma análise mais aprofundada, pode-se dizer que há uma privação parcial de liberdade e propriedade decorrente da tributação, vez que os recursos que integrarão os tributos arrecadados pelo Estado em face de cada contribuinte sairão de sua capacidade de disponibilidade pessoal e direta. Tal restrição, *prima facie*, possui respaldo constitucional, se empregada nos moldes constitucionais e legais. Este tema será mais bem desdobrado em trabalho futuro.

fiscalizar e vigiar o exercício de alguma função ou poder, é importante investigar por que, mesmo com textos constitucionais que resgatam valores como liberdade, igualdade, solidariedade, fraternidade e dignidade humana, ainda não se tem garantia suficiente de uma gestão adequada do Estado. Tal falta de segurança tem levado à crescente necessidade da criação de formas de controle dos agentes públicos, a fim de evitar abusos e desvios no uso do poder.⁴⁵⁸

A teoria constitucional clássica vê o controle como uma forma de limitar o poder, o que é insuficiente e restritivo. Rodolfo Viana Pereira propõe demonstrar as possibilidades do controle como uma forma de criação constitucional que surge como a razão de ser da teoria constitucional, em que "controlar" significa adequar, garantir e ajustar.⁴⁵⁹ Para ele, "construir o arcabouço jurídico de uma determinada comunidade política significa, entre outras palavras, controlar as possibilidades normativas de sua existência enquanto objeto regulado, fundado, constituído".⁴⁶⁰

Para tanto, a presente pesquisa oferece diretrizes essenciais que devem balizar todo e qualquer fomento fiscal. As indicações de controle decorrem da concatenação de normas já existentes no ordenamento jurídico brasileiro que não são observadas nas concessões de benesses tributárias. Tais diretrizes, que serão apresentadas nas seções seguintes, devem operar como instruções *sine qua non* para a prática do fomento fiscal.

Geralmente as diretrizes são baseadas em normas, pesquisas, experiências, boas práticas e conhecimentos especializados para auxiliar as pessoas a tomarem decisões informadas ou seguir procedimentos adequados. Elas devem ser usadas para padronizar práticas e processos, fornecer consistência e reduzir a variação e o risco de erros ou resultados inadequados ou indesejados.

As diretrizes também podem ser atualizadas periodicamente para refletir as mudanças nas práticas ou conhecimentos atuais, garantindo que elas permaneçam relevantes e precisas.

⁴⁵⁸ FRIEDRICH, Denise Bittencourt; LEAL, Rogério Gesta. Nuevos desafíos para la actividad de control en la constitucion brasileña de 1988. **Estudios constitucionales**, Santiago, v. 13, n. 2, p. 169-202, 2015. Disponível em: https://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-52002015000200007&script=sci_arttext. Acesso em: 08 mar. 2023.

⁴⁵⁹ PEREIRA, Rodolfo Vianna. **Direito Constitucional democrático**: controle de participação como elementos fundantes e garantidores de constitucionalidade. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010, p. 37.

⁴⁶⁰ PEREIRA, Rodolfo Vianna. **Direito Constitucional democrático**: controle de participação como elementos fundantes e garantidores de constitucionalidade. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010, p. 29-30.

Para o Poder Público, as diretrizes são orientações que visam guiar a atuação dos governos em relação a determinadas áreas ou temas, tais como saúde, educação, meio ambiente, direitos humanos, segurança, economia, entre outros. Essas condutas podem ser utilizadas para subsidiar políticas públicas, programas, projetos e ações governamentais, e porque não para nortear a atividade de fomento público.

As diretrizes que adiante se apresentam conferem a direção escolhida pelo Estado brasileiro para a realização de determinadas atividades, tarefas ou processos, aplicáveis à atividade de fomento fiscal, sempre que este instituto estiver na pauta da Administração Pública ou em proposições legislativas.

Ao seguir essas diretrizes, o Poder Público pode garantir que suas ações estejam alinhadas com as melhores práticas e com os interesses e necessidades da população, além de contribuir para a promoção do bem-estar, da qualidade de vida das pessoas, do bom governo, dentre outros.

A presente pesquisa restringe-se às diretrizes normativas, que são instruções ou recomendações previstas em normas jurídicas e que por essa razão possuem força normativa, ou seja, devem ser cumpridas. Elas são estabelecidas por instituições e/ou órgãos competentes, como pelo parlamento, por agências reguladoras, conselhos profissionais, autoridades conferidas, entre outros, e possuem a finalidade de orientar, padronizar e normatizar procedimentos, práticas e condutas.

O objetivo principal das diretrizes normativas é assegurar a qualidade e a efetividade dos serviços prestados, garantir a segurança das pessoas, prevenir riscos e danos e orientar as atividades dos servidores públicos envolvidos em práticas de fomento, assim como dos chefes dos Poderes Executivos e dos parlamentares.

Essas diretrizes possuem caráter obrigatório e devem ser observadas por todos aqueles que atuam nas áreas ou atividades que elas regulamentam, inclusive pelos profissionais, empresas e instituições envolvidas.

Nesse sentido, o presente estudo propõe-se, nas próximas páginas, a retomar algumas condutas, já existentes no ordenamento jurídico brasileiro, que devem ser observadas, embora sejam normalmente olvidadas quando se está diante das atividades de fomento tributário.

Algumas das diretrizes que ora se apresentam já estão fortemente consolidadas na doutrina e tribunais, mas pouco lembradas ou estudadas quando se trata do instituto fomento fiscal. Tampouco aparecem como um conjunto organizado

de normas e filtros para conferirem a necessária razoabilidade às concessões de estímulos públicos, razões pelas quais se delineiam a seguir.

Dentre tais diretrizes, a que primeiro deve se dar relevo diz respeito à observância ao próprio texto constitucional, que por vezes é ignorado, deixando-se esvair recursos ao arrepio do conjunto normativo constitucional e principalmente afastando-se dos compromissos com o desenvolvimento sustentável e com a concretização dos direitos fundamentais.

4.1. Diretrizes constitucionais: o limite imposto pelo núcleo constitucional de proteção dos direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável enquanto filtros e limites às práticas de fomento fiscal

A Constituição opera como mecanismo necessário para a releitura do direito infraconstitucional. Deve-se observar os princípios constitucionais e direitos fundamentais ali consagrados, sendo que a dogmática constitucional passa a ser o capítulo inaugural de qualquer disciplina ou instituto jurídico.

O texto constitucional é a norma fundamental de um país, estabelece os princípios e regras básicas para o funcionamento do Estado e das instituições jurídicas. Sendo assim, é de extrema importância que todas as demais normas jurídicas sejam interpretadas e aplicadas de acordo com os princípios e direitos fundamentais consagrados na Constituição.

Por isso, a Constituição funciona como um mecanismo necessário para a revisão do direito infraconstitucional, ou seja, das normas que estão abaixo dela na hierarquia jurídica, como leis, decretos, regulamentos, entre outros. Ao observar os princípios constitucionais e direitos fundamentais, a interpretação e aplicação dessas normas são realizadas de maneira mais coerente e justa com a ordem constitucional.

A dogmática constitucional, que é o estudo e a aplicação dos princípios e normas constitucionais, torna-se o capítulo inaugural de qualquer disciplina ou instituto jurídico, pois é a partir dela que se estabelecem os fundamentos para a interpretação e aplicação do direito. Desse modo, a observância da Constituição é fundamental para garantir a proteção dos direitos fundamentais e a realização dos princípios democráticos e republicanos em uma sociedade.

Segundo Luís Roberto Barroso, o constitucionalismo significa Estado de Direito, poder limitado e respeito aos direitos fundamentais.⁴⁶¹

Assim, a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, apresenta um complexo arranjo normativo do mais elevado grau hierárquico do ordenamento jurídico brasileiro, dando todo o contorno do Estado, finalidades e garantias.

Segundo Dalmo de Abreu Dallari a constituição representa,

[...] declaração da vontade política de um povo, feita de modo solene por meio de uma lei que é superior a todas as outras e que, visando a proteção e a promoção da dignidade humana, estabelece os direitos e as responsabilidades fundamentais dos indivíduos, dos grupos sociais, do povo e do governo.⁴⁶²

O autor reafirma, assim, que a Constituição é a lei mais elevada do país, protegendo e promovendo a dignidade humana onde se estabelecem os direitos e responsabilidades fundamentais, dentre outros.

Clèmerson Merlin Clève considera a Constituição como o documento normativo que define as relações entre o Estado e a sociedade, regulando o exercício do poder, impondo diretrizes específicas e estabelecendo regras para a ação do Estado e sua interação com a sociedade. Ela tem força normativa, vinculando os poderes públicos positiva ou negativamente.⁴⁶³

Nessa perspectiva é importante levar em conta o poder normativo da Constituição, que a eleva além da abstração de uma norma e lhe confere vigor ativo e vontade.

Konrad Hesse também aborda a importância da Constituição como instrumento fundamental para a organização e controle do poder estatal. Ele destaca a força normativa do documento, sua dimensão material e formal, a importância da interpretação guiada por seus valores e princípios e a sua relação com o Poder

⁴⁶¹ BARROSO, Luís Roberto. **O Novo direito constitucional brasileiro**: Contribuições para a construção teórica e prática da justiça constitucional no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 25.

⁴⁶² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Constituição e Constituinte**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 22-23.

⁴⁶³ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 17-18.

Judiciário. Para ele, a Constituição é o resultado da vontade política do povo e, portanto, deve ser respeitada como a norma fundamental da sociedade.⁴⁶⁴

Além disso, defende que a Carta Magna possui uma dimensão material, que é composta pelos valores e princípios fundamentais que guiam a vida social e política, e uma dimensão formal, que é representada pelo texto constitucional e suas normas. Hesse enfatiza também a importância da interpretação da Constituição para sua efetivação, argumentando que a interpretação deve ser guiada pelos valores e princípios constitucionais.⁴⁶⁵

Retrata, Zulmar Fachin, sobre as funções dos direitos fundamentais e salienta a função prestacional, atribuindo à pessoa o direito de obter benefício social, cabendo ao Estado atuar de três formas: i) direta, quando o Estado presta o serviço; ii) indireta, quando cria as condições e o particular presta os serviços e iii) mista, quando o particular presta o serviço e o Estado o remunera, sendo que, nessa função, as prestações sociais assumem grande relevância onde o Estado de bem-estar social tem dificuldades para ser concretizado, não permitindo a fruição do mínimo existencial.⁴⁶⁶

Portanto, a Constituição enquanto resultado da vontade política do povo e instrumento democrático deve ser vista como instrumento indispensável para a organização e controle do poder estatal, devendo ser respeitada como a norma fundamental da sociedade.

Ou seja, a Constituição é verdadeira diretriz para toda e qualquer atuação estatal, e se presta a dirigir, inclusive a atividade de fomento, em qualquer de suas modalidades.

Para Romeu Felipe Bacellar Filho, o texto constitucional opera como programa político para o futuro, cria uma visão de um mundo ideal, onde a justiça é assegurada e os direitos fundamentais são garantidos.⁴⁶⁷

Recorda-se que no Estado Constitucional, os direitos fundamentais representam resistência jurídica às ações dos poderes públicos, inclusive do

⁴⁶⁴ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 09-23.

⁴⁶⁵ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 09-23.

⁴⁶⁶ FACHIN, Zulmar. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Forense, 2013, p. 242 VitalBook file.Minha Biblioteca. Disponível em: <http://online.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-4761-3/page/242>. Acesso em: 13 jun. 2021.

⁴⁶⁷ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 154-156.

Legislativo e nas relações entre particulares. Essa resistência se traduz numa exigência de justificação de toda interferência na esfera desses direitos de acordo com o juízo de ponderação.⁴⁶⁸

Torna-se praticamente impossível falar em desenvolvimento, e mais ainda em desenvolvimento sustentável, sem partir da ideia de direitos fundamentais. Os “direitos fundamentais são permanentemente direcionados para o futuro gerando a perspectiva e a possibilidade de mudanças e de progresso”.⁴⁶⁹

Esse programa político para o futuro estabelece a projeção das normas ali contidas para que o futuro seja mais próximo de um mundo ideal, e não será se as atuações forem contrárias à Constituição. Logo, a Constituição, é uma diretriz para o presente e para o futuro da sociedade.

Não deve se perder de vista a Constituição no estabelecimento de práticas fomentadoras. A legislação deve operar como verdadeiro filtro às práticas da sociedade e principalmente da Administração Pública.

Paulo Ricardo Schier aborda a importância da interpretação constitucional como mecanismo de filtragem das normas jurídicas e da atuação dos poderes estatais, argumenta que a Constituição deve ser vista como um filtro para as demais normas do ordenamento jurídico, e que sua interpretação deve ser guiada pelos valores e princípios constitucionais.⁴⁷⁰

O autor destaca também a importância da teoria dos direitos fundamentais na interpretação constitucional. Segundo Paulo Ricardo Schier, os direitos fundamentais devem ser vistos como limites para a atuação dos poderes estatais e como valores que orientam a vida em sociedade, e que o Poder Judiciário deve atuar como guardião da Constituição, garantindo a efetividade dos direitos fundamentais e a observância dos limites impostos pela lei aos demais poderes estatais.⁴⁷¹

Assim, diante do Estado Constitucional, os direitos fundamentais representam uma resistência jurídica às ações dos poderes públicos e devem ser avaliados com base nos valores e princípios constitucionais, inclusive para a análise e prática das

⁴⁶⁸ SANCHÍS, Luis Prieto. **Justicia Constitucional y derechos fundamentales**. Madrid: Trotta, 2003.

⁴⁶⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos Direitos Fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 56.

⁴⁷⁰ SCHIER, Paulo Ricardo. **Filtragem Constitucional**: Construindo uma nova dogmática jurídica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999, p. 102.

⁴⁷¹ SCHIER, Paulo Ricardo. **Filtragem Constitucional**: Construindo uma nova dogmática jurídica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999, p. 56-63.

normas tributárias fomentadoras. A Constituição é uma diretriz para o presente e futuro da sociedade, as outras normas do sistema jurídico devem ser filtradas pela Constituição, ou seja, devem ser interpretadas e aplicadas de acordo com os princípios e valores fundamentais estabelecidos na Constituição.

Portanto, a filtragem das normas tributárias indutivas tem como seu primeiro crivo a própria Constituição Federal. Nenhum fomento pode ser realizado quando tal prática estiver em descompasso com a essência⁴⁷² do texto constitucional.

Ao descrever a força normativa da Constituição, Ingo Wolfgang Sarlet destaca que sua eficácia e efetividade dependem de certos pressupostos alcançáveis, com destaque para aqueles relacionados ao conteúdo da Constituição. Para alcançar a natureza singular do presente, é importante uma interpretação constitucional que busque realizar de maneira ideal os preceitos constitucionais. Além disso, como pressuposto fundamental, é necessário que a vontade da Constituição seja seguida por todos os participantes da vida constitucional, especialmente pelos atores responsáveis pela ordem jurídica, a fim de assegurar sua força e poder normativo.⁴⁷³

Logo, o fomento fiscal não pode ser estabelecido ou conferido a alguém por mero ato discricionário, essa escolha política deve pautar-se na racionalidade constitucional, assim, pressupõe-se compreender a relação existente ente direito e política.

Para Max Weber a racionalidade diz respeito a uma equação entre meios e fins. Segundo ele, toda ação humana é realizada visando determinadas metas ou valores, assim, analisa as condições de funcionamento do Estado moderno focando na ética de responsabilidade do político.⁴⁷⁴

Entende, Max Weber, que diferentes tipos de sociedades apresentam diferentes formas de liderança política, entretanto, a manutenção dessas lideranças depende de organizações administrativas que realizam uma espécie de “expropriação” política. São tais organizações que irão determinar a racionalidade do

⁴⁷² Quanto a essência da Constituição vide: LASSALE, Ferdinand. **A essência da constituição**. Trad. Walter Stönnner, Rio de Janeiro: Liber Juris, 1985.

⁴⁷³ SARLET, Ingo, Wolfgang. MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 88.

⁴⁷⁴ WEBER, Max. **A política como vocação**. Trad. Maurício Tragtenberg. Brasília: UnB, 2003, p. 59/124; WEBER, Max. **Ciência e Política**: duas vocações. Trad. Leonidas Hegenberg, Octany Silveira da Mota. 17. ed. São Paulo: Cultrix, 2011, p. 55-124.

sistema político e são elas que irão exercer o monopólio do poder de uma sociedade.⁴⁷⁵

As escolhas em termos de fomento fiscal por parte do Poder Público apresentam-se como a opção convalidada pela sociedade, em razão da aparente carta branca dada pela coletividade aos chefes de executivos e legisladores. Por esta e outras razões, as respostas decorrentes da Constituição dependem de um jogo político, e atuar nesse jogo não é tarefa fácil, razão pela qual se faz necessário demonstrar as diretrizes aqui referidas e a normatividade da Constituição Federal enquanto diretriz já estabelecida no ordenamento jurídico para limitar e condicionar as normas fomentadoras.

Os atores políticos que se lançam à vida pública dificilmente restringem os poderes do Executivo e do próprio Legislativo em matéria de limitação objetiva de suas capacidades de implementar normas indutivas, o que debilita o poder de gestão e orçamento público.

Observam-se condutas e posturas que colocam em risco a própria democracia, pois há governantes que não conseguem preencher os atributos de um político vocacionado⁴⁷⁶ (segundo o ideal Weberiano). Em diversas ocasiões valem-se do fomento fiscal como moeda de barganha ou buscam algum outro benefício que não coloca a sociedade em primeiro plano.

Nessa perspectiva é relevante que se enfrente a questão da justificação política como elemento necessário ao controle social das políticas públicas, dentre elas, a manutenção do atual sistema tributário, oneroso, dispendioso de tempo e mão de obra, complexo, dentre outras qualidades pouco desejáveis.

Algum freio deve ser observado quanto ao controle das escolhas políticas que ultrapassem a participação popular nos raros mecanismos democráticos usuais. E

⁴⁷⁵ WEBER, Max. **A política como vocação**. Trad. Maurício Tragtenberg. Brasília: UnB, 2003, p. 59/124; WEBER, Max. **Ciência e Política: duas vocações**. Trad. Leonidas Hegenberg, Octany Silveira da Mota. 17. ed. São Paulo: Cultrix, 2011, p. 55-124.

⁴⁷⁶ Para WEBER existem atributos de um político vocacionado, e tais atributos seriam as qualidades do político que deve estar à altura do poder que exerce e da responsabilidade que esse poder lhe impõe. Ele determina três qualidades no político vocacionado: Paixão: devoção apaixonada a uma causa, propósito, a um ideal. Sentimento de responsabilidade: Responsabilidade por tomar decisões e nas consequências geradas por elas. Senso de proporções: Qualidade psicológica fundamental do político que é traduzida na capacidade de distanciar-se dos homens e das coisas deixando que os fatos ajam sobre si no recolhimento e na calma interior do espírito. WEBER, Max. **A política como vocação**. Trad. Maurício Tragtenberg. Brasília: UnB, 2003, p. 59/124. WEBER, Max. **Ciência e Política: duas vocações**. Trad. Leonidas Hegenberg, Octany Silveira da Mota. 17. ed. São Paulo: Cultrix, 2011, p. 55-124.

quando se fala em fomento fiscal se faz necessário debater o “limite” da representatividade exercida pelos eleitos em face da pretensa “carta branca”.

Na democracia representativa, o Poder Executivo não tem poder absoluto sobre os cidadãos, mas tem a responsabilidade de representar aquilo que foi estabelecido. Dessa forma, é necessário determinar parâmetros para garantir que o direito seja aplicado de maneira isonômica. Tais parâmetros servem como um mecanismo de verificação para que se certifique a racionalidade do discurso utilizado para justificar as ações,⁴⁷⁷ inclusive dos gestores públicos e dos representantes.

Assim, entende-se que tanto a escolha político-administrativa feita pelo Poder Executivo, quanto a regulamentação exercida pelo Poder Legislativo, em matéria de tributação, e especialmente normas tributárias indutivas, devem encontrar fundamento de justificação e possibilidade de controle político, além de razoabilidade.

Justamente por ter o sistema político vigente assumido o pluralismo de uma Constituição democrática, assume-se uma proposta de soluções e coexistência possíveis, “um compromisso de possibilidades” e não um projeto rigidamente ordenador baseado na força política. Somente assim pode-se ter constituições “abertas”, que permitam, dentro dos limites constitucionais, tanto a espontaneidade da vida social quanto a concorrência para assumir a direção política.⁴⁷⁸

O panorama político e jurídico deve relembrar a existência de uma Constituição de princípios garantidos através de mecanismos jurisdicionais, papel este a ser assumido pela argumentação ou pela racionalidade jurídica.⁴⁷⁹ Os legisladores e administradores públicos não podem se afastar dessa racionalidade.⁴⁸⁰

Atualmente, o povo é apenas uma categoria administrativa que possui pouca capacidade decisória.⁴⁸¹ E esta não é a alternativa que se coloca, muito pelo contrário, se faz necessário participar e dar voz à sociedade. Por esse motivo a racionalidade da escolha pública deve ser reforçada, para que a sociedade possa opinar, debater e

⁴⁷⁷ BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 1601.

⁴⁷⁸ ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho Dúctil: Ley, derechos, justicia**. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995, p. 14.

⁴⁷⁹ SANCHÍS, Luis Prieto. **Justicia constitucional y derechos fundamentales**. Madri: Trota, 2003, p. 133.

⁴⁸⁰ A democracia brasileira viveu dias nebulosos entre janeiro de 2019 e dezembro de 2022, e ainda sofre os reflexos desse momento. Posturas e condutas que não se espelhavam no espírito constitucional e muito se afastavam de qualquer ideal democrático, anseio social, realidade da população e dos jogos diplomáticos devem ser cautelosamente analisadas.

⁴⁸¹ MONEDERO, Juan Carlos. **Curso urgente de Política para gente decente**. Trad. Luiz Carlos da Rocha. São Paulo: Contracorrente, 2019, p. 23.

desconstituir decisões e escolhas públicas,⁴⁸² que não estejam permeadas por uma lógica congruente com os anseios constitucionais.

Dieter Grimm considera que tais conceitos estão unidos e entrelaçados pela positivação do direito, sendo que o que vale juridicamente é determinado politicamente e, dessa forma, a política também estaria subordinada ao direito.⁴⁸³ Não havendo, assim, tanto espaço para a escolha política quanto às normas de fomento fiscal.

Na prática, todas as objeções às liberdades individuais devem observar os critérios e princípios constitucionais, inclusive, na busca pela concretização dos direitos fundamentais. Os tributos, e consequentemente o fomento fiscal, também podem ser vistos como limitações às liberdades individuais em primeira instância, e, portanto, qualquer medida que as restrinja deve ser avaliada à luz dos critérios e princípios constitucionais. Ou seja, as políticas fiscais podem afetar as liberdades individuais dos cidadãos e, portanto, é necessário avaliar essas medidas com base nos valores e princípios consagrados na Constituição. Assim, é fundamental que as políticas fiscais sejam compatíveis com a Constituição, de forma a garantir que os direitos individuais sejam preservados e protegidos.

Percebe-se então a importância de identificar a razão pública que orienta o fomento fiscal. No Estado Constitucional a razão pública é regida por princípios, e esta razão é flexível e dútil por natureza, necessitando de uma metodologia interpretativo-

⁴⁸² Diversas situações de escolhas públicas ocorrem todos os dias na Administração e nos embates legislativos. Onde alocar os recursos públicos? Imagine-se o gestor público ou o Poder Legislativo ter que escolher entre um programa que garanta segurança alimentar e a disponibilidade de recurso para salvar uma empresa mal gerida. Nesse exemplo, genérico, se vê uma situação destoante, mas que deve ser lembrada na presente pesquisa quando se remete à problemática das escolhas públicas e sua racionalidade. O programa Bolsa Família, enquanto mecanismo de política pública, promotor da segurança alimentar, desenvolvimento sustentável e desenvolvimento como liberdade, trata-se de uma ferramenta de transferência de renda, podendo ser entendido como um instrumento de efetivação de direitos fundamentais. Nessa escolha pública o desenvolvimento não deve ser medido apenas pelo crescimento econômico, mas também pela expansão das liberdades e oportunidades das pessoas. O Programa Bolsa Família contribui para a efetivação de direitos fundamentais, como o direito à alimentação, à educação e à saúde, permitindo que famílias em situação de vulnerabilidade social tenham acesso a recursos para atender suas necessidades básicas. Além disso, o programa promove a inclusão social e reduz a desigualdade de renda, contribuindo para a expansão das liberdades das pessoas, promovendo o bem-estar das famílias em situação de vulnerabilidade social e contribuindo para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária. Vide mais em: FONSECA, Alessandra da Silva; OLSEN, Carolina Ferreira; MEDEIROS, Clayton Gomes. O Programa Bolsa Família como Instrumento de Efetivação de Direitos Fundamentais no Espaço do Desenvolvimento como Liberdade. *In: Direitos Fundamentais e Condições Materiais da Democracia*. Orgs. Clayton Gomes de Medeiros, Fernanda Velo Lopes. Curitiba: Íthala, 2021.

⁴⁸³ GRIMM, Dieter. **Constituição e Política**. Trad. Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 02.

aplicativa que não seja severamente dedutiva como a subsunção, mas sim, de uma técnica ponderativa ligada à razoabilidade prática e a instrumentos equitativos com uma metodologia ligada ao balanceamento de princípios e valores em cada caso concreto.⁴⁸⁴

Segundo John Rawls, os limites que a razão pública estabelece não se aplicam a todas as questões políticas, mas apenas às questões que o autor denomina como “elementos constitucionais essenciais” ou questões de justiça básica.⁴⁸⁵

A razão pública é uma característica de um povo democrático, representa a razão dos cidadãos que compartilham igual status de cidadania. O objeto seria o bem da população, aquilo que é requerido das estruturas básicas das instituições da sociedade e dos objetivos e fins a que devem servir.⁴⁸⁶ Rawls a divide em três sentidos possíveis:

[...] enquanto a razão dos cidadãos como tais, é a razão do público; seu objeto é o bem do público e as questões de justiça fundamental; e sua natureza e conceitos são públicos, sendo determinados pelos ideais e princípios expressos pela concepção de justiça política da sociedade e conduzidos à vista de todos sobre essa base.⁴⁸⁷

Definida como um tipo de pensamento que ajuda a decidir o que é justo para toda a população, a razão pública deve ser baseada em uma concepção de justiça que seja equitativa e imparcial para todos os membros da sociedade, independentemente de suas crenças religiosas, políticas ou culturais. É, portanto, a base para a tomada de decisões políticas justas e democráticas.

Essa ideia é essencial para a construção de uma sociedade democrática e justa, pois permite que os indivíduos possam dialogar e argumentar de maneira racional chegando a soluções que são aceitáveis para todos. Além disso, a razão pública também é vista como uma forma de garantir a proteção dos direitos fundamentais dos indivíduos e promover o bem comum da sociedade como um todo.

⁴⁸⁴ POZZOLLO, Suzana. Um constitucionalismo ambíguo. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. Madri: Trota, 2003. p. 193.

⁴⁸⁵ RAWLS, John. **Liberalismo Político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 263.

⁴⁸⁶ RAWLS, John. **Liberalismo Político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 261/262.

⁴⁸⁷ RAWLS, John. **Liberalismo Político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 262.

Deduz-se que a razão pública se aplica apenas às questões políticas mais importantes, que no caso do fomento fiscal, se direcionará para elementos constitucionais essenciais como motivos da escolha e os padrões de igualdade e distribuição de recursos, ou mesmo se referirá às questões de justiça básica para justificar a escolha de uma determinada prática de fomento em detrimento de outra.

Assim sendo, o intérprete da razão pública deve escolher a estrita legalidade e justiça substancial, adotando a solução menos traumática e mais compatível com a realidade e com o sistema jurídico em seu conjunto. Precisa também assumir o papel de guardião do constitucionalismo moderno, abandonando o papel de legislador negativo para se tornar legislador concorrente e com atividade extensa e penetrante, remodelando a lei sobre os conteúdos da Constituição.⁴⁸⁸

Gustavo Zagrebelski compreende que a concepção prática do Direito só é respeitada se a jurisprudência se coloca a serviço da lei e da realidade. Tomar em consideração somente o ordenamento conduz a uma ciência inútil,⁴⁸⁹ motivo pelo qual a tomada de decisão deve buscar uma efetiva racionalidade pública.

O atual Direito exige um pluralismo metodológico. A pluralidade não é um defeito, mas uma possibilidade de êxito quando se interpreta a lei buscando a regra adequada. A interpretação aberta não é um erro que a atual ciência do Direito deva corrigir, mas um aspecto irrenunciável, tendo em vista seu objetivo.⁴⁹⁰

A falta de certeza do Direito não é anomalia, mas sim, consequência dos atuais sistemas jurídicos.⁴⁹¹ A ausência de racionalidade nas escolhas públicas padece do mesmo mal. Para tanto, a razoabilidade passou a ser requisito objetivo do direito, e essa razoabilidade pode e deve ser aplicável quando se está diante de atividades de fomento fiscal.

Houve um desdobramento do Direito positivo em um conjunto de normas básicas para a produção de decisões políticas (dirigidas aos governantes) e normas de origem política, dirigidas aos administrados.⁴⁹²

⁴⁸⁸ POZZOLLO, Suzana. Um constitucionalismo ambíguo. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. Madri: Trotta, 2003. p. 193.

⁴⁸⁹ ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho Dúctil: Ley, derechos, justicia**. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995, p. 133.

⁴⁹⁰ ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho Dúctil: Ley, derechos, justicia**. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995, p. 135.

⁴⁹¹ ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho Dúctil: Ley, derechos, justicia**. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995, p. 146.

⁴⁹² GRIMM, Dieter. **Constitucionalismo y derechos fundamentales**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 30.

O exercício do poder deveria ser posto a salvo da discricionariedade de seu titular e submetido a regras, independente de sua vontade, que naturalmente, já não eram imutáveis: *a government of laws and not of men* (um governo de leis e não do homem).⁴⁹³

Luís Roberto Barroso afirma que o constitucionalismo significa Estado de Direito, poder limitado e respeito aos direitos fundamentais.⁴⁹⁴

Nesse sentido, pode-se dizer que o poder de legislar e o poder de executar se submetem aos limites explícitos e implícitos da Constituição, em observância e respeito aos direitos fundamentais.

A inobservância e desrespeito aos direitos fundamentais pode se dar diretamente, mas também pode se dar quando a escolha pública os coloca em detrimento sob o suposto alibi de que faz parte da política e não os prioriza, como deveria, segundo a Constituição.

Como visto no segundo capítulo, a escolha pública termina por preterir os direitos fundamentais e o desenvolvimento sustentável em diversas práticas,⁴⁹⁵ dando um efeito de que o legislador infraconstitucional e o Executivo podem dispor ou não observar o que está protegido em sede constitucional.

Toda vez que uma norma ou ato do Poder Público contraria a Constituição, é possível que tal situação seja avaliada sob o crivo do controle de

⁴⁹³ GRIMM, Dieter. **Constitucionalismo y derechos fundamentales**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 31.

⁴⁹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **O Novo direito constitucional brasileiro**: contribuições para a construção teórica e prática da justiça constitucional no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 25.

⁴⁹⁵ A seção 4.5, a seguir, apresentará o caso da Empresa Ambev, situada no Estado do Paraná, onde se evidencia o distanciamento entre o fomento fiscal praticado e a concretização de direitos fundamentais.

constitucionalidade⁴⁹⁶ pelo Poder Judiciário, que, por vezes, fará valer a razão pública extraída do método concretista da interpretação constitucional.⁴⁹⁷

É algo absolutamente pacífico que os direitos fundamentais devem ser respeitados e que a atuação dos poderes públicos deve promover o interesse público e o desenvolvimento sustentável. A crítica que aqui se coloca é a disputa entre a dogmática constitucional e a prática na aplicação de fomento fiscal. Algumas dessas políticas parecem desconsiderar a necessidade de uma justificação pública, uma “razão pública”, para interferir nos direitos fundamentais, o que pode levar a uma limitação no exercício desses direitos.

Isso significa que tal prática colocaria nas mãos do legislador infraconstitucional ou do chefe do Executivo o poder de decidir sobre o fomento fiscal, retirando-o das pessoas, da sociedade e da própria Constituição. Tal fato pode permitir que agentes públicos façam escolhas de alocação de recursos públicos que não estejam em consonância com interesses sociais.

Essa possibilidade poderia ser comparável à renúncia de direitos, poderia operar como uma renúncia indireta ou reflexa. Por óbvio, que apenas pode renunciar a um direito aquele que o detém. Por essa razão, debate-se se os eleitos poderiam, ao fazer suas escolhas políticas, dispor do orçamento da forma como lhe convém e, principalmente, direcionar as atividades de fomento tributário sem necessariamente focar na concretização de direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável. Estariam, nesse caso, renunciando direitos fundamentais?

⁴⁹⁶ A constitucionalidade dos incentivos fiscais pode ser levada ao Supremo Tribunal Federal e a outras instâncias judiciais brasileiras também. O controle concreto de constitucionalidade ocorre quando uma questão constitucional é suscitada em um caso específico para defender indiretamente o interesse subjetivo de quem a suscita. Já o controle abstrato de constitucionalidade ocorre quando a constitucionalidade de uma lei é discutida em tese, sem que haja outro interesse reconhecido além da proteção da ordem constitucional. Verificam-se cinco questões discutidas, no âmbito do STF, relacionadas aos incentivos fiscais. São elas: “ (1) iniciativa legislativa comum ou concorrente em matéria de incentivo fiscal; (2) imprescindibilidade de prévia edição de convênio no âmbito do Conselho de Política Fazendária para instituição de benefício fiscal relativo a ICMS; (3) observância do princípio da legalidade e da exigência de lei específica, segundo prevê o art. 150, parágrafo 6º da Constituição de 1988; (4) proibição de que a concessão de incentivo fiscal possa condicionar ou reduzir o valor da parcela que deve ser partilhada com outros entes federados, por força de norma constitucional; e (5) impossibilidade de o Tribunal atuar como legislador positivo e estender benefício fiscal a contribuinte inicialmente não agraciado, com fundamento no princípio da isonomia. Vide: CORREIA NETO, Celso Barros. **O avesso do tributo: Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 271-279.

⁴⁹⁷ Quanto ao método concretista da interpretação constitucional, que compreende tanto o componente semântico dos textos normativos como também o componente fático. Vide: SCHIER, Paulo Ricardo. **Filragem Constitucional: Construindo uma nova dogmática jurídica**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999, p. 114.

A expressão renúncia de direitos fundamentais designa um feixe complexo de situações, mas que possui como elemento comum a existência de uma posição jurídica subjetiva, tutelada por uma norma de direito fundamental, que por força da expressão de vontade concordante de seu titular sofre um enfraquecimento face ao Estado ou entidades públicas.⁴⁹⁸

Jorge Reis Novais aborda a questão da renúncia a direitos fundamentais, destacando que não é adequado transpor as soluções encontradas pelo legislador ordinário em outros ramos do direito para a questão da renúncia de direitos fundamentais no âmbito das relações entre o Estado e os cidadãos. Ele argumenta que a renúncia a direitos fundamentais é uma questão complexa que requer uma análise cuidadosa dos princípios e valores constitucionais, e que a solução não pode ser encontrada simplesmente se aplicando regras de outros ramos do direito.⁴⁹⁹

É justamente da renúncia que surge no âmbito das relações entre o Estado, outras entidades públicas e o cidadão que primariamente os direitos fundamentais cobram seu sentido.⁵⁰⁰

É importante identificar na ideia de renúncia aos direitos fundamentais qual seria o conceito mais adequado e suas modalidades, as questões juridicamente relevantes que suscitam o propósito da renúncia (questões nucleares da sua natureza e fundamentos jurídicos), bem como a admissibilidade *prima facie* de direitos fundamentais e os pressupostos e requisitos da justificação da renúncia em concreto. E tudo se mostra relevante para o debate da ideia de renúncia a direitos fundamentais.

Existem situações em que há previsão na própria Constituição quanto à chance de admissão ou afastamento da possibilidade de renúncia. Algumas hipóteses de admissibilidade resultam expressa ou implicitamente do próprio texto constitucional, e há outras hipóteses fundadas no processo de interpretação e elaboração dogmática complexa.⁵⁰¹

⁴⁹⁸ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 215.

⁴⁹⁹ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 213.

⁵⁰⁰ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 213.

⁵⁰¹ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 215.

Novais considera que o denominador comum da renúncia seria esse poder individual de dispor de posições jurídicas tuteladas por normas de direitos fundamentais.⁵⁰²

Questiona-se assim: quem pode dispor acerca de posições de direitos fundamentais? O que ocorre quando a concretização e implementação desse direito fundamental possui atribuição constitucional aos Entes públicos? E quando estes não conseguem atender às suas atribuições básicas dirigidas à promoção da dignidade da pessoa humana e do desenvolvimento sustentável por ter disposto seu orçamento para finalidades políticas e não relacionadas diretamente com a concretização de direitos fundamentais?

Essas são algumas inquietações que decorrem das práticas de fomento fiscal desacompanhadas da razão pública que as justifique.

A renúncia e suas extensões como a renúncia parcial, total, do direito, do exercício, definitiva ou temporária, não foram ventiladas conscientemente pelo cidadão ao exercer seu direito de representatividade.

Nesse ponto, faz-se uma aproximação com a problemática que justificou a presente pesquisa, a renúncia de direito alheio feita por decisão política de direcionamento do orçamento para atividades que não visam concretizar direitos fundamentais com a prática de fomento fiscal, não seria propriamente uma renúncia de determinado direito, mas sim uma imposição de dificuldade ou impossibilitação do exercício de direitos.

É relevante salientar a distinção entre renúncia, perda e não exercício de direito fundamental. Na renúncia o particular não invoca e não exerce faculdades que integram esse direito; na perda há o enfraquecimento da posição jurídica individual tutelada por uma norma de direito fundamental, mas não ocorre pela vontade do interessado, e sim pela ordem jurídica; o não exercício de uma posição jurídica de direito fundamental pode ser simplesmente uma escolha de não exercer, já que a posição lhe permite tanto o exercício quanto a não-exercício, e ambas são consideradas exercícios do direito fundamental.⁵⁰³

⁵⁰² NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 219

⁵⁰³ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 221.

Quanto às ideias de renúncia ao direito fundamental,⁵⁰⁴ ou renúncia ao exercício do direito fundamental, pode-se afirmar que a primeira seria inadmissível, já a segunda seria admissível, mas somente pelos indivíduos,⁵⁰⁵ jamais por seus representantes.

O titular de um direito fundamental dispõe de um feixe de posições jurídicas tuteladas por normas de direitos fundamentais que “se traduzem num conjunto de pretensões, faculdades e poderes, face ao Estado”, o que significaria dizer que se tem, por exemplo, direito à vida, e seu respectivo “conjunto de pretensões” juridicamente tuteladas. Dessa forma, o Estado não deve atentar contra a vida, não pode dispor da vida alheia, precisa criar normas (designadamente penais) que garantam o direito à vida, que protejam materialmente a vida alheia contra eventuais ataques de terceiros, e que, à medida de suas possibilidades, garantam condições mínimas de sobrevivência sempre que a pessoa não esteja em condições objetivas de prosseguir.⁵⁰⁶

Diante desse feixe de posições jurídicas tuteladas por direito fundamental, o Estado é colocado na condição de concretizador. E se desse direito fundamental decorre essa posição, como poderia o Estado utilizar seus recursos em outras atuações que não garantam a concretização de posições jurídicas tuteladas por direitos fundamentais?

Nota-se, assim, a possibilidade de restrição ao exercício de direitos fundamentais, podendo se falar em restrição a direitos fundamentais por parte da Administração Pública em razão da escassez orçamentária decorrente da prática de fomento fiscal.

⁵⁰⁴ Corrente dominante da doutrina tradicional tende a rejeitar a admissibilidade da renúncia pelo titular de disposição individual, por acreditar no caráter irrenunciável e inalienável dos direitos fundamentais. Corrente significativa aposta no caráter essencialmente indisponível desses direitos, mesmo relativamente ao próprio titular. Alegam que mesmo que os direitos fundamentais sejam reconhecidos aos indivíduos, “mas para além de permitirem a prossecução de fins individuais”, eles desempenham principalmente funções de caráter social, institucional ou estatal (interesse público), motivo pelo qual o particular não poderia dispor pois afetaria o bem comum. Corrente que alega que os direitos fundamentais em sua dimensão objetiva seriam prejudicados pela aplicação da renúncia na dimensão subjetiva, razão pela qual seria irrenunciável. Corrente que se funda na irrenunciabilidade dos direitos fundamentais em razão a dimensão objetiva não poder ser acatada pelo Estado, pois este deve observância de uma norma de direito fundamental, e estaria criando para si uma sujeição não constitucional e legalmente prevista. NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 239/246.

⁵⁰⁵ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 246.

⁵⁰⁶ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 233-234.

O conceito de renúncia deve ser restritivo, na medida em que conceitos mais ambiciosos seriam, imediatamente, ou inviáveis ou inadmissíveis.⁵⁰⁷

Logo o problema ventilado refere-se a uma situação de restrição heterônoma de direitos fundamentais, por não preencher os requisitos lógicos para se falar em renúncia.⁵⁰⁸

Nesse ponto desdobra-se o problema, pois tal situação repercute na atuação do Estado e em sua vinculação à concretização dos direitos fundamentais, já que dessa forma, o próprio Estado nega efetividade, limita ou restringe a concretização reflexa de direitos fundamentais.

Tal problema também foi observado e preocupou o constituinte, que estabeleceu limites às possibilidades de conferir benesses tributárias.

Assim, o artigo 150, § 6.º da Constituição Federal de 1988 estabeleceu que as renúncias de receita deveriam ser autorizadas pelo Congresso Nacional, tornando o tratamento dos assuntos mais transparente e responsável. O constituinte estabeleceu ainda que apenas leis específicas poderiam dar incentivos tributários, listando as diferentes espécies de estímulos. Essa medida teve como objetivo dar maior transparência à gestão de recursos públicos e elevar a autonomia das unidades da federação. Veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)

§ 6.º 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.

O legislador original pretendia equilibrar as finanças estabelecendo que as leis orçamentárias deveriam ser acompanhadas de relatórios que indicassem os efeitos das isenções, anistias, remissões, subsídios e outros benefícios na receita e na despesa. E foi além ao estabelecer critérios limitadores para as leis de iniciativa do Poder Executivo:

⁵⁰⁷ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais:** Trunfos Contra a maioria. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 220.

⁵⁰⁸ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais:** Trunfos Contra a maioria. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 250.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§6.º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Ricardo Lobo Torres aponta que:

[...] os dispositivos constitucionais analisados (especialmente a norma do art. 165, § 6.º) visam dar maior transparência ao tema renúncia, buscando manter o equilíbrio orçamentário que com a renúncia fiscal poderia ser afetado, e ainda demonstrar se realmente tais incentivos viabilizarão o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo, evitando privilégios individuais e dirigidos.⁵⁰⁹

A renúncia fiscal, como se viu no capítulo anterior, é uma prática na qual o governo abre mão de parte de sua arrecadação de impostos para incentivar o desenvolvimento econômico ou social, através da concessão de benefícios fiscais a determinados setores ou empresas.⁵¹⁰ Tais dispositivos visam garantir que essa prática seja realizada de forma transparente e responsável, de modo a evitar que a renúncia fiscal prejudique o equilíbrio orçamentário do país. Além disso, a intenção é avaliar se os incentivos fiscais concedidos realmente contribuem para o desenvolvimento econômico e bem-estar da população como um todo e não apenas para beneficiar interesses individuais ou de grupos específicos.

Portanto, a análise desses dispositivos constitucionais tem como objetivo evitar que a renúncia fiscal seja usada para benefícios indevidos ou para prejudicar o interesse público, garantindo que ela seja utilizada de forma equilibrada e justa, em prol do desenvolvimento econômico e social do país.

Os dispositivos contidos em sede constitucional relativos à transparência das renúncias e consequentemente das práticas tributárias fomentadoras, operam como princípios que devem ter a sua normatividade desenvolvida, como forma de limitar o

⁵⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 259.

⁵¹⁰ Diversos autores ocupam-se em retratar a transparência ao tema renúncia, dentre eles podem ser citados: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010. CORREIA NETO, Celso de Bairos. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

uso inadequado de tais mecanismos fomentadores.

Paulo Ricardo Schier retrata o fato de as constituições serem eminentemente baseadas em princípios e que, durante longo tempo, afirmar que determinado enunciado normativo possuía caráter principiológico significava retirar seu caráter normativo. Tal acepção decorria dos modelos conservadores da teoria jurídica, onde princípios não passavam de conselhos éticos ou morais aos quais não se vinculavam os legisladores. Mas resta claro a necessidade de superação desses modelos tradicionais, partindo para modelos que propugnam a normatividade dos princípios.⁵¹¹

Ou seja, os princípios também têm força obrigatória e vinculante e ser interpretados e aplicados de maneira a garantir a realização dos objetivos fundamentais da Constituição, como a promoção da justiça social, da igualdade e da liberdade.

Portanto, defende-se a ideia de que os princípios devem ser considerados normas jurídicas que impõem obrigações e direitos, e que devem ser aplicados de forma coerente e sistemática em todo o ordenamento jurídico, a fim de garantir a efetividade dos valores e premissas constitucionais.

Dessa forma, pode-se entender que os princípios e as previsões constitucionais gerais quanto à aplicação de renúncias fiscais operam como diretrizes, ao lado dos direitos fundamentais, e assim balizam as tomadas de decisão que devem se pautar pela normatividade da Constituição.

As diretrizes constitucionais, como a prevista no art. 165, § 6.º devem operar como os primeiros e principais filtros no controle da suposta discricionariedade para a estipulação de fomento fiscal com a finalidade de evitar prejuízos orçamentários e aos direitos fundamentais, pois o custo de atividades legislativas e administrativas descompassados dessas diretrizes não devem ser normalizados e suportados pela sociedade. Como apontam Stephen Holmes e Cass R. Sunstein,

Um exame do custo dos direitos levanta várias outras questões, não somente acerca do quanto efetivamente custam os diversos direitos, mas também sobre quem decide como serão distribuídos os escassos recursos públicos no que se refere à proteção de direitos, quais direitos serão protegidos e para quem haverá essa proteção. Quais princípios são comumente invocados para orientar essa distribuição? Esses princípios são defensáveis?⁵¹²

⁵¹¹ SCHIER, Paulo Ricardo. **Direito constitucional:** anotações nucleares. Curitiba: Juruá, 2008, p. 97-99.

⁵¹² HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 19.

É necessário investigar o custo que tais atividades de fomento têm para os cofres públicos e para a concretização dos direitos fundamentais. Deve-se averiguar o quanto os direitos custam e quais princípios são invocados para orientar a distribuição dos recursos públicos com o objetivo de proteger e promover direitos. Deve-se, ainda, verificar se esses princípios são defensáveis, para quem haverá a proteção e se essa situação de proteção é razoável diante do panorama real vivido pela sociedade.

Quando se avalia o custo dos direitos que devem ser afiançados pelo Estado, analisando o quanto acarretam aos cofres públicos e por consequência aos contribuintes que os financiam, pode-se questionar o quão justo é o sistema de custeio (Sistema Tributário Nacional), visto que onera o cidadão a arcar com escolhas incompatíveis com o próprio ordenamento jurídico. Para os autores,

Todos os direitos custam caro porque todos eles pressupõem que o contribuinte financie um mecanismo eficiente de supervisão, que monitore o exercício dos direitos e o imponha quando necessário.⁵¹³

O fomento fiscal é custeado por toda a sociedade, mas sua instituição não é avaliada pela sociedade que os financia, havendo baixa ou inexistente participação democrática em políticas tão sensíveis aos cofres públicos e direitos fundamentais. Percebe-se assim, que os políticos aproveitam as crises existentes no sistema para tentar operações não evolutivas com o abandono das exigências do Estado constitucional.⁵¹⁴ Afastando-se assim da racionalidade que deve permear a tomada de decisão na esfera pública.

Ressalta-se que através do voto não se está autorizando que os eleitos disponham de direitos fundamentais ao ponto de restringi-los, muito menos que promovam a desidratação de direitos fundamentais através de fomento fiscal de atividades menos relevantes à sociedade.

Tem-se que as escolhas públicas nessa matéria direcionam a destinação dos recursos públicos, afetando incisivamente os direitos coletivos como um todo. Em

⁵¹³ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 31.

⁵¹⁴ ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho Dúctil:** Ley, derechos, justicia. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995, p. 148-150.

aproximação com as práticas de fomento, principalmente o fiscal. Segundo Stephen Holmes e Cass R. Sunstein,

Num sentido doloroso, mas realista, o custo dos direitos implica que os dois poderes políticos (o Executivo e o Legislativo), que recolhem e determinam a destinação dos recursos públicos, afetam substancialmente o valor, o âmbito e a previsibilidade dos nossos direitos.⁵¹⁵

Nesse sentido, Holmes e Sunstein, elucidam:

Se o governo não investir recursos consideráveis para prevenir os abusos de autoridade [...], esses abusos serão frequentes independentemente do que digam os livros. A quantia que a comunidade decide gastar afeta de modo decisivo a medida pela qual os direitos fundamentais [...] são protegidos e garantidos.⁵¹⁶

Logo, não há que se falar em renúncia reflexa de direitos fundamentais com a prática do fomento fiscal, por não haver disponibilidade e preenchimento de requisitos para renunciar, pois somente quem titulariza o direito poderia dispor de seu direito de exercício, o que não acontece na problemática apresentada, posto que os direitos fundamentais não são de titularidade do Estado.

Ao dispor de recursos públicos com a prática de fomento fiscal, o Estado pode incorrer na prática de uma restrição heterônoma a direitos fundamentais e que, em razão da escolha pela política de fomento fiscal indiscriminado e sob o manto da discricionariedade, indisponibiliza o ingresso de receitas nos cofres públicos e consequentemente reduz as condições financeiras para a concretização dos direitos fundamentais pelo Estado.

Não há, portanto, uma autorização por parte da sociedade aos eleitos para disporem ou “renunciarem” direitos fundamentais nas escolhas políticas, nem mesmo na opção das atividades de fomento fiscal, estes devem necessariamente ser planejados e utilizados conforme a Constituição.

Na problemática debatida, a razão pública na constituinte salvaguardou os direitos fundamentais dos poderes do legislador ordinário, inviabilizando que por

⁵¹⁵ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 19.

⁵¹⁶ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 19.

discrecionalidade ele possa dispor de recursos caso estes coloquem em risco a concretização de direitos fundamentais.

De maneira a cumprir as normas constitucionais, portanto, se faz necessário que o Estado foque o fomento fiscal enquanto instrumento para a efetivação dos direitos fundamentais e do desenvolvimento sustentável através de práticas e políticas públicas bem planejadas. Nesse sentido, identifica-se outra diretriz: a do regime jurídico das políticas públicas.

4.2. O regime jurídico das políticas públicas enquanto diretriz aplicada à atividade de fomento fiscal

Como visto anteriormente, as políticas públicas podem ser compreendidas como ações, programas e decisões do Estado destinados a prestação de serviços públicos essenciais à coletividade e a atividades de fomento, dentre instrumentos que estão à disposição do Poder Público.

Foi visto ainda que as políticas públicas não se limitam à simples oferta de serviços públicos, mas também buscam promover a efetivação dos direitos fundamentais e o desenvolvimento de ações e programas do Estado, o que significa que elas não são apenas fruto de decisões pontuais, mas fazem parte de uma estratégia mais ampla de atuação governamental.

Dessa forma, as políticas públicas são uma forma concreta de o Estado atuar em prol da população.

Se situam as políticas públicas, como expressão e instrumento de controle das escolhas administrativas constitucionalmente orientadas, com o intuito de minimamente objetivar a transposição do texto constitucional ao mundo da vida, através da coordenação, promoção ou concretização de ações estatais.⁵¹⁷

Maria Paula Dallari Bucci afirma que políticas públicas são:

[...] a coordenação dos meios à disposição do Estado, harmonizando as atividades estatais e privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados, [...].⁵¹⁸

⁵¹⁷ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 29.

⁵¹⁸ BUCCI, Maria Paula Dallari. Políticas Públicas e Direito Administrativo. *In: Revista de informação legislativa*. v. 34, n. 133, p. 89-98, jan./mar. 1997, p. 91. Disponível em: https://www.academia.edu/33113657/Políticas_públicas_e_direito_administrativo_MARIA_PAULA_DALLARI_BUCCI. Acesso em: 03 fev. 2020.

Assim, elas correspondem ao conjunto de ações coordenadas pelo Estado que buscam harmonizar e conciliar as atividades estatais e privadas para alcançar objetivos que são considerados importantes para a sociedade e que foram previamente definidos pelo poder político. Esses objetivos podem incluir, por exemplo, a promoção do bem-estar social, o desenvolvimento econômico, a proteção do meio ambiente, entre outros. A ideia é que o Estado use os meios e recursos disponíveis para implementar essas políticas, tanto por meio da formulação de normas e regras, quanto por meio de ações concretas de execução e fiscalização.

Deve-se discutir a importância da formulação de políticas públicas como principais instrumentos de planejamento do agir do Estado, destacando a necessidade de estabelecer metas e indicadores de desempenho para avaliar os resultados. Isso permite uma antecipação racionalizada da gestão, otimizando e alocando recursos de forma eficiente para cumprir o dever constitucional de eficiência.⁵¹⁹ Idêntica lógica deve ser aplicável ao fomento fiscal enquanto se trata de uma ferramenta da Administração Pública, útil também no desenvolvimento de políticas públicas, como já tratado no presente trabalho.

Para o tema do presente capítulo, é importante retomar que o fomento fiscal pode ser compreendido enquanto instrumento de política pública, como ensina a doutrina:

Os benefícios tributários, financeiros e creditícios são instrumentos de política pública que, por meio de tratamento diferenciado a grupos, setores ou regiões, têm por função atingir objetivos como promover a atividade econômica, reduzir as desigualdades sociais ou regionais ou complementar a oferta de serviços públicos. Tal sistemática pode operar como diretriz para o fomento fiscal, que será utilizado como mais um instrumento em busca da concretização de direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável.⁵²⁰

Essa afirmação significa que os benefícios tributários, financeiros e creditícios são ferramentas utilizadas pelo governo para promover o desenvolvimento econômico

⁵¹⁹ VALLE, Vanice Regina Lírio do. Réquiem para a ação administrativa planejada: a rutura entre as dimensões executiva e orçamentária. In: BUISSA, L.; REIMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (Org.). **Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da Constituição**: Experiências e desafios nos campos do Direito Tributário e Financeiro. 1. ed. Florianópolis: Tirant Lo Blanch - Empório do Direito, 2018, v. 1, p. 319-340.

⁵²⁰ SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios Tributários, Creditícios e Financeiros. Org. Marcos Mendes. In: **Para não esquecer**: Políticas Públicas que empobrecem o Brasil. Rio de Janeiro: Autografia, 2022, p. 219.

e social, reduzir desigualdades regionais e complementar a oferta de serviços públicos. Esses benefícios são oferecidos por meio de incentivos fiscais, financeiros e de crédito, que podem ser direcionados a grupos específicos, setores ou regiões.

A sistemática das políticas públicas pode operar como outra diretriz para o controle do fomento fiscal, já que este é um dos instrumentos para o seu desenvolvimento.

O fomento fiscal pode ser visto como mais uma ferramenta para a concretização de direitos fundamentais e o desenvolvimento sustentável, já que é uma forma de estimular a atividade econômica de maneira mais equitativa e sustentável.

As políticas públicas têm regras e princípios para que sejam implementadas de forma eficiente e segura. Esse sistema pode ser entendido como o regime jurídico das políticas públicas. Trata-se de um conjunto de normas que disciplinam a atuação do Estado na formulação, implementação e avaliação de tais políticas.

Todo o arcabouço legal já desenvolvido em termos de políticas públicas e consequentemente seu regime jurídico são úteis enquanto diretrizes capazes de balizar a atividade de fomento fiscal, já que tanto as políticas públicas quanto o fomento público devem se prestar ao objetivo⁵²¹ de concretização de direitos fundamentais.

Mesmo que não exaustivamente previsto na Constituição Federal, ali se encontram os elementos fundamentais que formatam o regime jurídico das políticas públicas no Brasil.⁵²² Assim, serão elencadas sete proposições do regime jurídico de tais políticas, apresentadas por Caroline Müller Bitencourt e Janriê Reck, que se amoldam ao fomento tributário, especialmente se forem analisados como instrumento das políticas públicas.

A primeira proposição é a de que as políticas públicas devem ser dirigidas pelos princípios e garantias dos direitos fundamentais:

1. o regime jurídico das políticas públicas só pode ser um regime jurídico realizador dos direitos fundamentais sociais, de modo que estes emprestem parte de seu regime jurídico para as políticas públicas;⁵²³

⁵²¹ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 86.

⁵²² BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 86.

⁵²³ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 86.

Em outras palavras, o regime jurídico das políticas públicas deve ser permeado pelos princípios e garantias dos direitos fundamentais, e estes devem orientar sua elaboração e implementação. Essa interdependência é importante para garantir que as políticas públicas sejam implementadas de forma coerente e eficaz, de modo a assegurar a realização dos direitos fundamentais.

De igual modo as práticas de fomento público devem ter como objetivo os direitos fundamentais, a mesma lógica deve ser aplicada ao fomento, tanto no que se refere ao regime jurídico dos direitos fundamentais quanto a lógica das políticas públicas.

2. o regime jurídico das políticas públicas está conectado com as organizações políticas, e, portanto, com o tradicional regime-jurídico administrativo;⁵²⁴

Isso significa que o regime jurídico das políticas públicas está relacionado com o regime jurídico administrativo, uma vez que as políticas públicas são implementadas pela Administração Pública e, portanto, estão sujeitas às regras e princípios que regem a atuação do Estado.

As políticas públicas são concebidas e executadas dentro do contexto das organizações políticas, que são formadas pelas estruturas estatais responsáveis pela formulação e implementação de tais políticas. Essas organizações políticas estão sujeitas ao regime jurídico administrativo, que estabelece as normas e princípios que regem a atuação da Administração Pública.

A implementação de políticas públicas deve observar os princípios da eficiência, da moralidade, da publicidade e da legalidade, que são fundamentais para garantir uma atuação transparente, eficiente e eficaz do Estado. Além disso, a realização das políticas públicas deve ser feita dentro do orçamento público, seguindo as regras de licitação e contratação de serviços, obras e fornecimento de bens, entre outras normas previstas no regime jurídico administrativo.

Verifica-se assim a conexão entre os regimes jurídico e administrativo, uma vez que ambas as esferas regulam a atuação da Administração Pública e visam garantir a efetividade dos direitos e interesses da sociedade.

⁵²⁴ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 86.

É necessário antecipar a consideração que será abordada mais adiante sobre o fomento fiscal que, enquanto desdobramento do fomento estatal, também se submete ao regime jurídico administrativo, sendo esta uma forma de balizar sua prática. A questão será melhor explorada no subcapítulo subsequente.

3. o Direito das políticas públicas é, de certo modo, análogo ao Direito dos serviços públicos, dada a proposição anteriormente fundamentada de que, em realidade, a Constituição perfaz uma divisão entre políticas públicas e atividade econômica, sendo o serviço público uma antiga terminologia que se especificou e se desvinculou da sinonímia com atividade pública;⁵²⁵

O Direito das políticas públicas tem semelhanças com o Direito dos serviços públicos, uma vez que ambos são regidos pelo mesmo conjunto de normas e princípios que regem a atuação do Estado na promoção do interesse público.

Fica evidente a distinção entre políticas públicas e atividade econômica, pois a primeira é destinada a promover o bem-estar social e a redução das desigualdades, enquanto a segunda é orientada para a produção de bens e serviços com fins lucrativos.

O Direito dos serviços públicos, por sua vez, refere-se às normas e princípios que regem a prestação de serviços públicos pela Administração Pública. Esse conjunto de normas inclui, por exemplo, regras sobre a universalização do acesso aos serviços públicos, sobre a qualidade dos serviços prestados, sobre a fixação de tarifas e preços, entre outras.

Assim, como o Direito dos serviços públicos, o Direito das políticas públicas também se baseia em normas e princípios que visam garantir a efetividade dos direitos fundamentais sociais e a promoção do bem-estar social. Entre esses princípios destacam-se a eficiência, a moralidade, a publicidade, a transparência, a participação popular e a responsabilidade social e ambiental.

Apesar das diferenças entre as políticas públicas e os serviços públicos, ambos são regulados pelo mesmo conjunto de normas e princípios, o que justifica a analogia entre o Direito das políticas públicas e o Direito dos serviços públicos.

Outra proposição que deve ser observada diz respeito à participação popular:

⁵²⁵ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 86.

4. a política pública, na Constituição Federal de 1998, só pode ser uma política pública com constituição, execução e acompanhamento que tenha em sua forma participação social;⁵²⁶

Isso exprime que a Constituição Federal de 1988 estabelece que toda política pública deve ser concebida, executada e acompanhada com a participação da sociedade. A participação social é um princípio fundamental da democracia participativa e tem como objetivo garantir que as políticas públicas sejam construídas de forma coletiva, levando em consideração as necessidades e demandas da população.

A participação social nas políticas públicas existe para garantir que as decisões tomadas pelo Estado estejam alinhadas aos interesses e necessidades da população, contribuindo para a construção de uma sociedade mais justa e democrática.

Dessa forma, a Constituição Federal estabelece que a participação social é um princípio fundamental para a formulação e implementação das políticas públicas. Isso significa que as políticas públicas devem ser concebidas e executadas de forma participativa, com a participação da sociedade em todas as etapas do processo, desde a concepção até a avaliação e monitoramento dos resultados.

Assim, pode-se afirmar que a política pública, na Constituição Federal de 1988, só pode ser considerada como tal com constituição, execução e acompanhamento que tenha em sua forma a participação social, uma vez que este é um princípio fundamental para garantir a efetividade das políticas públicas e a construção de uma sociedade mais justa e democrática.

Outro elemento do regime jurídico das políticas públicas é a existência de uma série de normas e regras que regulam não apenas o funcionamento interno das organizações políticas, mas também a relação dessas organizações com os cidadãos, fornecedores e seus próprios funcionários. Esse regime jurídico é complexo porque abrange diferentes áreas do direito, como o direito administrativo, o direito constitucional e o direito social.

5. o regime jurídico das políticas públicas é complexo e envolve não só o funcionamento interno das organizações políticas, mas também a relação

⁵²⁶ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 86.

destas com os cidadãos, fornecedores e seus funcionários, sendo que a Constituição Federal estabelece marcos gerais para estas relações;⁵²⁷

A Constituição Federal estabelece marcos gerais para as relações entre as organizações políticas e a sociedade, ou seja, define os princípios e diretrizes que devem nortear as políticas públicas, como a participação social, a transparência, a eficiência e a efetividade. Além disso, a Constituição estabelece direitos e garantias fundamentais, como o direito à saúde, à educação, à moradia, entre outros, que devem ser assegurados pelas políticas públicas.

Nesse sentido, o regime jurídico das políticas públicas é importante porque tem o objetivo de garantir que essas políticas sejam implementadas de forma eficaz, eficiente e transparente. Para tanto, as organizações públicas estão limitadas em seus processos decisórios:

6. as organizações decidem, mas decidem dentro de um certo campo de possibilidades que orientam a organização para uma especialização, isto é, a competência, a qual é estabelecida na Constituição;⁵²⁸

As organizações, especialmente as organizações públicas, têm certa autonomia para decidir, entretanto, tais decisões devem ser tomadas dentro das limitações impostas pelas leis e normas que regem a sua área de atuação. Essas leis e normas estabelecem as competências e responsabilidades de cada organização e definem o campo de possibilidades em que elas podem atuar.

Segundo Maria Paula Dallari Bucci, este “certo campo de possibilidades que orientam a organização” corresponderia ao modelo institucional como o padrão específico de estrutura organizacional que pode ser aplicado e replicado em situações semelhantes. O modelo pode ser utilizado para reproduzir um padrão de arranjo institucional em larga escala para um objetivo específico.⁵²⁹

Um modelo institucional, como um tipo ideal, inclui um plano de ação, valores orientadores, referências históricas e compromissos ideológicos. Quanto mais esses componentes forem conscientemente percebidos e adotados pelos atores sociais envolvidos na formulação e implementação de políticas públicas, mais racional será o

⁵²⁷ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 86.

⁵²⁸ BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 86.

⁵²⁹ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 156.

processo. Isso significa que as decisões políticas serão traduzidas em medidas técnicas e jurídicas de execução de forma mais eficiente.⁵³⁰

Assim, os modelos institucionais fornecem unidade à ação governamental e podem complementar ou substituir, em determinadas circunstâncias, a atividade de planejamento centralizado.⁵³¹

Essa especialização, ou seja, a competência atribuída a cada organização, é importante para garantir a efetividade das políticas públicas, pois cada organização deve ser responsável por uma área específica e ter conhecimento e expertise para atuar nessa área de forma eficiente e eficaz. Dessa forma, as organizações podem trabalhar de forma coordenada e integrada, garantindo a implementação das políticas públicas de maneira mais efetiva.

Ainda, no âmbito das políticas públicas, as decisões devem ser tomadas seguindo um procedimento estabelecido pelo Direito e expressas em atos legislativos ou administrativos, conforme o caso. Mesmo que o conteúdo das decisões tenha natureza técnica ou política, a forma de sua manifestação deve ser jurídica.

7. a forma das decisões das políticas públicas sempre se dá juridicamente, ou seja, embora o conteúdo da decisão tenha caráter técnico ou político, a decisão sempre se expressará na forma de ato legislativo ou ato administrativo, em suas diversas espécies, e por meio de um procedimento estabelecido pelo Direito. O *workflow* de decisões será descrito na forma jurídica e, em forma de modelo, as quais estão minimamente estabelecidas na Constituição Federal.⁵³²

Isso ocorre porque as políticas públicas são implementadas por órgãos e entidades do Estado, que devem atuar de acordo com as normas e leis estabelecidas para garantir a legalidade e a legitimidade das ações. Assim sendo, as decisões devem ser tomadas seguindo um procedimento estabelecido pelo Direito, com a observância dos princípios constitucionais e das normas infralegais que regem a sua área de atuação.

Essas decisões podem ser expressas em diferentes formas de atos jurídicos, como leis, decretos, regulamentos, portarias, entre outros, de acordo com a

⁵³⁰ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 156.

⁵³¹ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 156.

⁵³² BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas**: diagnósticos, diretrizes e propostas. Curitiba: Íthala, 2021, p. 87.

competência e atribuições de cada órgão ou entidade responsável pela implementação da política pública. Além disso, o processo de tomada de decisão deve seguir um fluxo de trabalho (*workflow*) estabelecido de forma jurídica e em conformidade com as disposições constitucionais e legais que regem a matéria.

Em resumo, as decisões das políticas públicas devem seguir um procedimento jurídico e em conformidade com as normas e leis estabelecidas, garantindo a legalidade e a efetividade das ações implementadas pelo Estado.

Embora a estrutura apresentada por Caroline Müller Bitencourt e Janriê Reck seja extremamente útil ao propósito da presente tese, as proposições para a formação do regime jurídico das políticas públicas podem se desdobrar em outras tantas que forem necessárias pelo legislador ao se referir a alguma política pública em específico. Compreende-se que as sete proposições elencadas a título geral se amoldam perfeitamente quando aplicáveis ao fomento tributário, ainda mais se estes forem analisados como instrumento ou ferramenta da Administração Pública.

Nesse sentido enfatiza Maria Paula Dallari Bucci:

As políticas públicas têm distintos suportes legais. Podem ser expressas em dispositivos constitucionais, ou em leis, ou ainda em normas infralegais, como decretos e portarias a até mesmo em instrumentos jurídicos de outra natureza, como contratos de concessão de serviço público, por exemplo. Outra questão a observar são as menções normativas à "política" (política nacional de abastecimento, por exemplo) cuja classificação como política pública é discutível, visto não dispor sobre os meios de realização dos objetivos fixados, nem prescrever metas ou resultados que são elementos de programa de ação governamental.⁵³³

Portanto as políticas públicas podem ter diferentes bases legais, que vão desde dispositivos constitucionais até normas infralegais, como portarias e decretos, ou mesmo contratos de concessão de serviços públicos. No entanto, é importante observar que nem toda menção normativa à "política" deve ser considerada como uma política pública, já que é necessário que haja disposições que definam os meios de realização dos objetivos estabelecidos, além de prescrição de metas e resultados, que são elementos fundamentais de um programa de ação governamental. Portanto, para ser considerada como uma política pública, é preciso que haja uma estruturação e regulamentação adequadas, com definição de objetivos, metas e meios para sua realização, além de um acompanhamento e avaliação constantes.

⁵³³ BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. **Políticas Públicas**: reflexões sobre o conceito jurídico. Saraiva: São Paulo, 2006. p.11.

Assim, o regime jurídico das políticas públicas é fundamental para garantir a efetividade das ações do Estado em favor da sociedade e para promover uma gestão pública mais límpida, responsável e democrática.

O artigo 193⁵³⁴ da Constituição Federal estabelece que a sociedade deve ser organizada de forma a garantir o acesso ao trabalho digno que possibilite o bem-estar e a justiça social para todos. O parágrafo único desse artigo estabelece que o Estado tem a função de planejar as políticas sociais com tal objetivo. Além disso, a participação da sociedade nos processos de formulação, monitoramento, controle e avaliação dessas políticas deve ser assegurada por lei.

Isso significa que o Estado tem o dever de planejar e executar políticas sociais que visem a garantir o bem-estar e a justiça social, e que a sociedade deve participar ativamente desses processos. A participação da sociedade é importante para garantir que as políticas sejam efetivas e atendam às necessidades da população, além de promover a transparência e o controle social sobre as ações do Estado.

A inclusão do parágrafo citado foi feita pela Emenda Constitucional n.º 108, de 2020, o que reforça a importância da participação da sociedade nos processos de formulação, monitoramento, controle e avaliação das políticas sociais, como um meio de promover a efetividade dessas políticas.

O desenvolvimento das políticas públicas e atividades de fomento estatal podem-se valer dos ensinamentos de Juarez Freitas quanto ao controle social, que assim orienta:

[...] o controle social dos atos administrativos contribui para a construção de uma esfera pública que não sucumba às artimanhas do senhorio prepotente, dos privilégios nefastos e dos recorrentes patrimonialistas anseios.⁵³⁵

Tal controle é fundamental para construir uma esfera pública na qual a prepotência e os privilégios não tenham espaço. Em outras palavras, o controle social busca garantir que os atos administrativos sejam realizados de forma transparente e

⁵³⁴ Vide Art. 193 da Constituição Federal:

Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça social.

Parágrafo único. O Estado exercerá a função de planejamento das políticas sociais, assegurada, na forma da lei, a participação da sociedade nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação dessas políticas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020).

⁵³⁵ FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2004, p. 92.

responsável, sem favorecer interesses particulares em detrimento do interesse comum.

A ideia é evitar práticas patrimonialistas, que são aquelas em que os recursos públicos são utilizados em benefício de indivíduos ou grupos específicos, em vez de serem aplicados em políticas públicas que beneficiem a sociedade como um todo. O controle social, portanto, busca promover a transparência e a *accountability* da gestão pública, aumentando a participação da sociedade na fiscalização e no acompanhamento das ações do governo.

Valer-se da sistemática e regime jurídico das políticas públicas enquanto uma diretriz para a atividade de fomento fiscal, oxigena o instituto para que exista a efetividade da participação popular nos processos de formulação, monitoramento, controle e avaliação de tais práticas.

A presente diretriz, aproveita-se, ainda, dos elementos comuns presentes na maioria das escolas que se dedicam ao estudo das políticas públicas, conforme concatena Vanice Regina Lírio do Valle, para quem esses elementos incluem: a) a importância de distinguir entre as intenções declaradas pelo governo e a sua efetiva implementação, com a omissão governamental sendo tão relevante quanto a ação; b) que no ideal, as políticas públicas envolvem todos os planos de governo, atores formais e informais; c) que as políticas públicas não se limitam à legislação, invadindo a ação governamental mesmo à parte da formalidade; d) que as políticas públicas envolvem um curso de ação intencional, com uma finalidade específica clara; e e) que políticas públicas envolvem um processo em desenvolvimento, que vai além da tomada de decisão inicial e inclui ações subsequentes de implementação, apoio e avaliação.⁵³⁶

Sendo assim, conforme a autora, as políticas públicas expressam, portanto, decisões que:

[...] se constroem a partir do signo da multiplicidade, e não de ser entendidos numa perspectiva de continuidade, de projeção para o futuro, de resultados almejados, e de obrigações que se tenha por instrumentais ao alcance desses mesmos efeitos.⁵³⁷

...

Uma política pública se constrói a partir não de uma simples decisão administrativa; ela se materializa a partir de um conjunto de decisões

⁵³⁶ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 34.

⁵³⁷ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 35.

interrelacionadas. Mais do que isso: uma política pública se projeta no mundo da vida onde incidem não só vetores jurídicos, mas toda a riqueza das questões econômicas, técnicas, sociais; bem como as disputas dos múltiplos interesses presentes na sociedade.⁵³⁸

Isso significa que as políticas públicas são construídas a partir de um conjunto de decisões inter-relacionadas que visam alcançar determinados resultados e objetivos futuros. Elas não são criadas a partir de uma simples decisão administrativa, mas são influenciadas por diversos fatores, como questões jurídicas, econômicas, técnicas e sociais, além dos interesses e disputas presentes na sociedade.

Projetadas para ter continuidade ao longo do tempo e para gerar resultados esperados, as políticas públicas são acompanhadas também por obrigações que são consideradas instrumentais para alcançar tais efeitos. Trata-se de decisões complexas que envolvem uma ampla gama de questões e interesses, e que são estruturadas para permanecerem a longo prazo.

No caso do fomento fiscal, os objetivos são estimular o crescimento econômico, gerar empregos, desenvolver determinado setor produtivo, entre outros. Tal instituto, enquanto mecanismo de desenvolvimento de política pública, deve ser acompanhado ao longo do tempo, a fim de que se verifique se está gerando os resultados esperados.

No âmbito das políticas públicas são perfiladas como etapas sequenciais: 1) o reconhecimento do problema, quando se identifica o dado fático que demanda a ação estatal; 2) a formação da agenda, que estabelece a priorização das ações públicas; 3) a formulação da política, quando se explora as possibilidades de ação, e se define quanto à métrica a ser aplicada para a aferição da efetividade de tais ações; 4) a escolha da alternativa estratégica, momento em que se realiza a escolha dentre as possibilidades eleitas na etapa anterior, por um juízo tipicamente técnico e político; 5) a implementação da política, fase de concretização das atividades apontadas na formulação e especificadas pela escolha; e 6) a avaliação de resultados, quando se dará a diagnose dos efeitos alcançados, através de indicadores de desempenho.⁵³⁹

Conforme as etapas apresentadas acima, pode, o fomento fiscal, ser avaliado da seguinte maneira: 1) reconhecimento do problema: quando é identificada a

⁵³⁸ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 36.

⁵³⁹ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 39-41.

adversidade que demanda ação estatal, como por exemplo, a falta de investimentos em determinado setor da economia que pode ser estimulado pelo fomento fiscal; 2) formação da agenda: nessa etapa é estabelecida a priorização das ações públicas, ou seja, a definição da importância do fomento fiscal em relação a outras políticas públicas e demandas; 3) formulação da política: quando são exploradas as possibilidades de ação para o fomento fiscal e é definida a métrica que será utilizada para aferir a efetividade das ações. Por exemplo, será estabelecido um critério de avaliação do número de empregos gerados pelo fomento fiscal; 4) escolha da alternativa estratégica: aqui é realizada a escolha dentre as possibilidades eleitas na etapa anterior, por meio de um juízo técnico e político. Por exemplo, será escolhido o tipo de incentivo fiscal a ser utilizado, como a redução de alíquotas de impostos; 5) implementação da política: quando a ação de fomento fiscal definida na formulação da política e especificada pela escolha da alternativa estratégica é concretizada. É importante que a implementação seja realizada com eficiência e efetividade, de forma a alcançar os resultados esperados; e 6) avaliação de resultados: aqui é realizada a diagnose dos resultados alcançados pelo fomento fiscal, por meio de indicadores de desempenho definidos na formulação da política. É importante avaliar se os objetivos foram alcançados e se o fomento fiscal teve o impacto esperado na economia e na sociedade. Caso contrário, pode ser necessário revisar as etapas anteriores e ajustar todo o processo.

Essas etapas reconhecidas nos modelos sequenciais de políticas públicas seriam extremamente úteis para a análise e controle do fomento fiscal, já que tal instituto, quando adequadamente utilizado, sempre será um mecanismo administrativo de desenvolvimento de política públicas, razão pela qual esta ferramenta deve se submeter ao regime jurídico das políticas públicas, bem como ao regime jurídico administrativo, que será melhor trabalhado adiante.

Importante contribuição deve ser trazida ainda é quanto à projeção da política pública no tempo, que se desenvolve como um *continuum* desde sua concepção, uma vez que a ação estatal não é instantânea e, muitas vezes, seus resultados também não são. Além disso, a política associa a normatização ao agir prospectivo, ou seja, o agir é projetado no tempo a partir da normatização, com o intuito de assegurar ao

programa sua continuidade, prevenindo a descontinuidade voluntarista.⁵⁴⁰ Vanice Regina Lírio do Valle analisa que:

A concepção, portanto, de uma política pública, associa as dimensões do tempo – passado e futuro projetado – no que toca àquela realidade que se deseja atingir, opera com a perspectiva de um necessário intervalo de maturação, de evolução dos vetores com os quais ela opera, até que se alcance efetivamente o resultado pretendido.⁵⁴¹
(...) uma política pública não pode ser objeto de qualquer avaliação dissociada de sua relação com o tempo.⁵⁴²

Ao se vincular a questão temporal com o fomento fiscal, pode-se compreender que, ao se valer de normas tributárias indutivas, o Estado deve, também, fazer a análise temporal, para assim projetar uma política pública de longo prazo para estimular o desenvolvimento de atividades e setores da economia. Esses incentivos fiscais podem estar associados a normas e regras que visam garantir a continuidade do programa ao longo do tempo, mas devem apresentar os limites impostos, inclusive, pelas etapas reconhecidas nos modelos sequenciais das políticas públicas, supramencionados. Segundo a autora:

A inação absoluta, onde se tenha heterovinculação, é por si só evidenciadora de um estado de coisas inconstitucional, que pode exigir a respectiva intervenção controladora. (...) Em toda e qualquer hipótese, é de se entender que o desejo da constituição é que a escolha pública se dê através dos mecanismos deliberativos - e, nesse sentido, uma atuação substitutiva, ainda que de um Judiciário muito bem-intencionado, não restaura a normalidade constitucional.⁵⁴³

Atualmente, ao Estado não se entrega apenas à prestação concreta da política pública, mas também à função de articulação das forças sociais, de planejamento e fomento de atividades em relação às quais não mais atua como executor exclusivo, pois dessa função de coordenação não pode se exonerar.⁵⁴⁴

Vanice Regina Lírio do Valle destaca:

⁵⁴⁰ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 39-41.

⁵⁴¹ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 47.

⁵⁴² VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 47.

⁵⁴³ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 69.

⁵⁴⁴ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 72.

[...] necessária autorreferibilidade entre o programa previsto para ser desenvolvido e os meios de financiamento, sem que os primeiros converter-se-ão em mero *wishful thought*. Assim, se os diplomas orçamentários não são suficientes para dar a conhecer o conteúdo da ação estatal; de outro lado, planejamento sem financiamento é mero exercício de retórica administrativa.⁵⁴⁵

A autora enfatiza que a imperatividade da enunciação de políticas públicas decorre do texto constitucional, do atendimento às necessidades de cidadania que não apenas exigem uma Administração legislativamente orientada, ou comprometida com a eficácia, mas qualificada como “boa”, de forma que o agir dessa Administração como um todo se apresente passível de avaliação. Segundo ela,

Se de boa administração se cogita como direito fundamental é evidente a importância do agir planejado, coordenado, integrado e finalisticamente orientado dessa mesma estrutura de poder.⁵⁴⁶

No mesmo sentido, Juarez Freitas, retrata da necessidade de controle das políticas públicas e da discricionariedade administrativa à luz do direito fundamental à boa administração:

O controle das políticas públicas, imantado pelo direito fundamental à boa administração pública, requer o escrutínio em inovadores termos, que dê conta da inteireza do processo de tomada das decisões administrativas, desde a escolha do agir (em vez de se abster) até culminar na pós-avaliação dos efeitos primários e secundários, sempre no encalço (baseado em argumentos e, sobretudo, em evidências) do primado empírico, ao longo do tempo, dos benefícios no cotejo com os custos sociais, ambientais e econômicos.⁵⁴⁷

Assim sendo, o controle do fomento fiscal pela diretriz das políticas públicas se dá de forma abrangente, levando em consideração todo o processo de tomada de decisão administrativa. Isso inclui desde a escolha de agir até a avaliação dos efeitos da política pública.

⁵⁴⁵ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 81.

⁵⁴⁶ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016, p. 98.

⁵⁴⁷ FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à Boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2014, p. 46.

Como o fomento fiscal é um dos possíveis mecanismos que pode ser utilizado para a implementação de programas sociais, deve obviamente ser submetido à lógica e regime jurídico das políticas públicas quando for assim utilizado.

O objetivo de tal controle é garantir a integridade e a eficácia do processo, sempre baseado em argumentos e evidências empíricas, motivo pelo qual se reservou a seção 4.4 para tratar especificamente da temática da análise de impacto e avaliação de resultado.

Constata-se, ao final da análise da presente diretriz, que deve haver uma verificação constante dos benefícios e custos sociais, ambientais e econômicos envolvidos na implementação das políticas públicas, especialmente naquelas que se utilizarem dos mecanismos de fomento fiscal. Tudo isso é necessário para afiançar o cumprimento dos direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável, bem como evitar práticas prejudiciais ao interesse público.

E o regime jurídico administrativo também poderá colocar-se como importe diretriz de controle, voltada à garantia dos valores aqui sustentados, tema do próximo item.

4.3. O regime jurídico administrativo enquanto diretriz como referência para o controle: o fomento fiscal se transmuta em ato administrativo

Como mencionado, além das orientações para a filtragem constitucional e a sistemática das políticas públicas, o regime jurídico administrativo também deve operar como referência para o controle dos atos de fomento fiscal,

Princípios como a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e indisponibilidade do interesse público são desdobramentos que devem obrigatoriamente condicionar o instituto.

O regime jurídico administrativo é um conjunto de normas e princípios que regula a atuação da Administração Pública em suas relações com os particulares e entre seus órgãos e agentes. Esse regime é caracterizado por algumas particularidades que o diferenciam do regime jurídico aplicável às relações entre particulares.

Celso Antônio Bandeira de Mello recorda que o Direito Administrativo é o ramo do Direito Público que regula a função administrativa, bem como os órgãos e pessoas responsáveis por exercê-la. No entanto, nem todas as áreas cobertas pela função

administrativa são incluídas no âmbito de estudo da Ciência do Direito Administrativo. Algumas áreas como o Direito Tributário, o Direito Financeiro e o Direito Previdenciário, são tratadas separadamente como ramos do Direito, embora também estejam sujeitas ao regime jurídico administrativo. Por essa razão, os cursos, manuais e tratados de Direito Administrativo não abrangem essas áreas, que são estudadas pela Ciência correspondente.⁵⁴⁸ “Isto significa que, em termos práticos, o Direito Administrativo sofre uma amputação em seu âmbito real”.⁵⁴⁹

Compreende-se, portanto, que essa amputação do direito tributário, financeiro e orçamentário, principalmente quando se trata de matéria de fomento fiscal, não é boa para a sociedade, pois observar o regime jurídico administrativo contribui densamente para o aprimoramento do instituto.

O mesmo autor ensina, ainda, que uma disciplina jurídica é considerada autônoma quando possui um conjunto estruturado de princípios e regras que a distinguem das demais áreas do Direito. Para que haja Direito Administrativo, é necessário que haja princípios específicos e coerentes entre si, formando um sistema ou regime conhecido como regime jurídico-administrativo.⁵⁵⁰ Enfatiza, ainda, que os princípios são alicerces, disposição fundamental que irradia sobre diferentes normas, mandamentos nucleares de um sistema, dando-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência.⁵⁵¹

Nas palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro a expressão regime jurídico da Administração Pública é utilizada para:

[...] designar, em sentido amplo, os regimes de direito público e de direito privado a que pode submeter-se a Administração Pública. Já a expressão regime jurídico administrativo é reservada tão somente para abranger o conjunto de traços, de conotações, que tipificam o Direito Administrativo, colocando a Administração Pública numa posição privilegiada, vertical, na relação jurídico-administrativa. Basicamente, pode-se dizer que o regime administrativo se resume a duas palavras apenas: prerrogativas e sujeições.⁵⁵²

⁵⁴⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 37.

⁵⁴⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 38.

⁵⁵⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 52.

⁵⁵¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 53.

⁵⁵² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 103.

O regime jurídico administrativo se refere a um conjunto de regras, princípios e normas que estabelecem o modo como a Administração Pública deve agir, bem como os direitos e deveres que ela tem em relação aos cidadãos e outras entidades. Isso inclui, por exemplo, questões que envolvem a forma como os processos administrativos devem ser conduzidos, como os recursos públicos devem ser geridos e como a Administração Pública deve interagir com os cidadãos.

A afirmação também indica que o regime administrativo pode ser resumido em duas palavras: "prerrogativas" e "sujeições". Prerrogativas se relacionam aos poderes e privilégios concedidos à Administração Pública para cumprir suas funções, enquanto sujeições se referem às obrigações e limitações que ela deve observar em suas atividades, para garantia justiça, eficiência e responsabilidade.

A autora complementa:

[...] o Direito Administrativo nasceu e desenvolveu-se baseado em duas ideias opostas: de um lado, a proteção aos direitos individuais frente ao Estado, que serve de fundamento ao princípio da legalidade, um dos esteios do Estado de Direito; de outro lado, a de necessidade de satisfação dos interesses coletivos, que conduz à outorga de prerrogativas e privilégios para a Administração Pública, quer para limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do bem-estar coletivo (poder de polícia), quer para a prestação de serviços públicos.⁵⁵³

A Administração pública possui posição privilegiada e vertical na relação jurídico-administrativa, com direitos e deveres específicos que visam garantir o interesse público e a proteção dos direitos dos cidadãos.

Há uma finalidade especial da Administração Pública, razão pela qual lhes são conferidas prerrogativas especiais, mas também sujeição diferenciada de normas, pois ela deve se orientar por atender diversos interesses coletivos.

Ainda, sobre isso, Maria Sylvia Zanella Di Pietro analisa:

Daí a bipolaridade do Direito Administrativo: liberdade do indivíduo e autoridade da Administração; restrições e prerrogativas. Para assegurar-se a liberdade, sujeita-se a Administração Pública à observância da lei e do direito (incluindo princípios e valores previstos explicita ou implicitamente na Constituição); é a aplicação, ao direito público, do princípio da legalidade. Para assegurar-se a autoridade da Administração Pública, necessária à consecução de seus fins, são-lhe outorgados prerrogativas e privilégios que

⁵⁵³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 103.

lhe permitem assegurar a supremacia do interesse público sobre o particular.⁵⁵⁴

É realmente uma situação de bipolaridade, pois a Administração Pública é submetida ao princípio da legalidade, o que significa que ela deve agir de acordo com a lei e com os princípios e valores estabelecidos pela Constituição, a fim de garantir a liberdade dos cidadãos, mas por outro lado, para que possa alcançar seus objetivos, é necessário que possua autoridade e poder para tomar decisões e implementar políticas públicas que atendam ao interesse público. Para isso, são concedidas à Administração Pública prerrogativas e privilégios que lhe permitem agir na consecução desses objetivos.

Dessa lógica se observa o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. Segundo a autora,

Isto significa que a Administração Pública possui prerrogativas ou privilégios, desconhecidos na esfera do direito privado, tais como a autoexecutoriedade, a autotutela, o poder de expropriar, o de requisitar bens e serviços, o de ocupar temporariamente o imóvel alheio, o de instituir servidão, o de aplicar sanções administrativas, o de alterar e rescindir unilateralmente os contratos, o de impor medidas de polícia. Goza, ainda, de determinados privilégios como a imunidade tributária, prazos dilatados em juízo, juízo privativo, processo especial de execução, presunção de veracidade de seus atos.⁵⁵⁵

Quanto a supremacia que permeia o princípio em comento, ensina Emerson Gabardo, que enfatizar a racionalidade do sistema, da lógica da supremacia do interesse público, não implica desconhecer a possibilidade de existência de um "princípio do interesse público" que pode ter significados diversos e ser extraído do sistema constitucional como um critério normativo geral que ultrapassa as fronteiras do Direito Administrativo. Algumas relações entre particulares e o Estado não são definidas prioritariamente pelo Direito Administrativo, mas sim pelo Direito Internacional, pelo Direito Tributário, entre outros. No entanto, qualquer conteúdo atribuído a um "princípio geral do respeito ao interesse público" seria inútil para regular as relações entre interesse público e privado no contexto do modelo brasileiro se a ideia de supremacia fosse eliminada, que é a proposição que justifica a existência desse princípio. Sem a referência à supremacia, o princípio torna-se irrelevante como

⁵⁵⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 103.

⁵⁵⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 103.

guia para o Direito Administrativo, embora possa ter outras funções no contexto do sistema jurídico como um todo.⁵⁵⁶

Portanto a Administração Pública é regida por um regime jurídico muito diverso do que é imposto aos particulares, justamente por ocupar esta posição ímpar na atuação em direção ao interesse público e em suas limitações na interferência na vida dos particulares.

O regime jurídico administrativo norteia-se por diversos princípios que operam a forma de atuação da Administração Pública, direta e indireta. A Constituição de 1988 estabeleceu de forma explícita tais as regras. Os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade administrativa, da publicidade e da eficiência, deliberados no artigo 37 da Constituição Federal, são fundamentais para o bom funcionamento da Administração Pública e para a garantia dos direitos dos cidadãos.

O princípio da legalidade é um dos pilares do Estado de Direito e uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Estabelece que a Administração Pública só pode fazer o que a lei autoriza e deve agir de acordo com as normas jurídicas. Isso significa que a lei define tanto os direitos individuais quanto os limites da atuação administrativa que tenha por objetivo a restrição desses direitos em benefício da coletividade.⁵⁵⁷

Na relação administrativa, a vontade da Administração Pública é a que decorre da lei, o que reflete a importância do princípio da legalidade como mecanismo de controle da atuação do Poder Público. A Administração Pública não pode agir de forma arbitrária ou contrária aos interesses da sociedade, mas sim de acordo com as normas jurídicas estabelecidas. Assim, o princípio da legalidade é essencial para garantir a segurança jurídica e a proteção dos direitos individuais no Estado de Direito.⁵⁵⁸

O fomento fiscal na maior parte dos casos se submete ao princípio da legalidade estrita, ou seja, tais normas indutivas devem ter previsão expressa em lei. Porém, como bem salienta Adriana da Costa Ricardo Schier, o fomento em geral se

⁵⁵⁶GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. *In: Revista de Investigações Constitucionais*, v. 4, p. 95-130, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.5380/rinc.v4i2.53437>. Acesso em: 18 mar. 2023.

⁵⁵⁷DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 109.

⁵⁵⁸DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 109.

exterioriza “mediante atos administrativos que, por força de lei, são, em sua extensa maioria, atos administrativos discricionários”.⁵⁵⁹

Ressalvados aqueles casos de fomento fiscal legislativo, como sendo aqueles autoaplicáveis a partir de lei instituidora, mencionados anteriormente, as demais atividades de fomento fiscal, embora tenham necessariamente que observar o princípio da legalidade, ainda ficam sob a égide de atos discricionários.

Dentre as nefastas práticas em termos de fomento fiscal, contrárias ao esperado, pode ser mencionada a utilização inadequada do argumento de juízo de conveniência e oportunidade para conferir benefícios fiscais sob a esteia de tal instituto.

Por esta razão, acompanha-se a lição:

Essa é a característica que faz com que, tradicionalmente, o fomento seja considerado como um espaço de ampla liberdade para o administrador, espaço no qual benefícios podem ser concedidos a partir de um juízo de oportunidade e conveniência, muitas vezes pautados em critérios subjetivos. Vale ressaltar que a natureza discricionária desses atos afasta, por muitas vezes, o controle sobre tal atividade, notadamente o controle judicial.⁵⁶⁰ Por isso, parece ser essencial, ao tratar dos atos de fomento, evocar a diretriz de que toda atuação da Administração Pública deverá estar subordinada aos princípios do regime jurídico administrativo, inclusive quando se estiver no campo da discricionariedade.⁵⁶¹

A atividade de fomento de indução pelo Poder Público é tradicionalmente considerada como um espaço de ampla liberdade para o administrador, o que significa que há um grande grau de discricionariedade na tomada de decisão sobre a concessão de benefícios. Essa discricionariedade se refere ao poder que a Administração Pública tem de escolher a melhor forma de agir em determinadas situações, com base em critérios subjetivos e de acordo com as necessidades do caso concreto. Nesse sentido, os atos de fomento são considerados discricionários, mesmo o fomento fiscal pautando-se por lei, geralmente há abertura para essa subjetividade do agente político, o que significa que o administrador tem uma ampla margem de escolha na concessão de benefícios, havendo diversas soluções dentro do âmbito de incidência normativo.

⁵⁵⁹ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento:** Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Curitiba: Íthala, 2019, p. 157.

⁵⁶⁰ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento:** Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Curitiba: Íthala, 2019, p. 157.

⁵⁶¹ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento:** Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Curitiba: Íthala, 2019, p. 157.

Essa discricionariedade na concessão e no controle das normas tributárias indutivas se dá justamente por se tratar de desoneração tributária, se fosse instituição ou majoração haveria grande preocupação, mas não se pode olvidar que ambas as situações se referem à competência tributária, pois apenas quem pode instituir um tributo, pode também desonerá-lo, ou seja, são as duas faces da mesma moeda.⁵⁶²

Percebe-se que a sociedade se preocupa muito mais com a instituição e majoração de tributos do que com a concessão de benesses tributárias, porém o resultado das vantagens para os contribuintes em geral pode ser tão prejudicial quanto a majoração de tributos.

Logo, torna-se uma preocupação a qualidade da escolha e da decisão pública e por consequência sua justificação. Se uma medida pode fomentar uma determinada pessoa, grupo ou atividade, essa medida tem o potencial de desequilibrar as relações sociais, razão pela qual sua escolha deve estar devidamente motivada.

Neste sentido Irene Patrícia Nohara enfatiza que poucos autores defendem que a motivação é obrigatória somente nos atos vinculados, sendo desnecessária nos atos discricionários.⁵⁶³ Em realidade para a maioria dos autores há falta de motivação até mesmo dos atos discricionários.⁵⁶⁴

A Lei n.º 9.784/99, que estabelece as regras para o processo administrativo no âmbito federal, além de consagrar a motivação como princípio, detalha em seu artigo 50 uma série de situações em que ela é obrigatória, não apenas em atos vinculados, mas também nos discricionários. Segundo o dispositivo, os atos administrativos devem ser motivados, com indicação de fatos e fundamentos jurídicos, quando, veja-se:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:
I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;
IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;
V - decidam recursos administrativos;
VI - decorram de reexame de ofício;

⁵⁶² CORREIA NETO, Celso Barros. **O avesso do tributo**: Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 25.

⁵⁶³ Segundo Irene Patrícia Nohara “Alguns poucos autores defendem que a motivação é obrigatória apenas nos atos vinculados, sendo desnecessária nos atos discricionários, ou seja, naqueles que conferem à Administração margem de liberdade de escolha pautada na conveniência e oportunidade. Os adeptos mais expressivos desta corrente doutrinária são: José Cretella Júnior¹⁴⁶ e Edmir Netto de Araújo.¹⁴⁷ Estes autores, no entanto, enfatizam que se a Administração motivar o ato discricionário, ela se vincula aos motivos indicados, com base na teoria dos motivos determinantes.” NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 9 ed. Atlas: São Paulo, 2019, p. 108.

⁵⁶⁴ NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 9 ed. Atlas: São Paulo, 2019, p. 108.

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Logo, muito do que se pratica em matéria de fomento de natureza fiscal não deve ou não deveria ser tratado como ato discricionário, na medida em que a discricionariedade deveria ser utilizada somente quando necessário, ou seja, em situações que não puderam ser previstas pela Administração Pública e legislação.

Quando se trata de fomento fiscal o uso permissivo de atos discricionários propicia a possibilidade da Administração se afastar dos adequados mecanismos de controle e fiscalização sobre as decisões tomadas pelo administrador. Por essa razão, é fundamental que essa atuação esteja subordinada aos princípios do regime jurídico administrativo, não apenas ao princípio da legalidade, mas a todo o conjunto de princípios que o orientam.

Quando se observam normas tributárias indutivas, aquelas que fomentarão atividades privadas, deve-se, ainda, observar o princípio da impessoalidade, que implica que a Administração Pública deve tratar todos os cidadãos de forma igual, sem favorecimentos ou discriminações.

O princípio da impessoalidade pode ser interpretado de duas maneiras: no sentido de que a Administração deve buscar sempre o interesse público e não beneficiar ou prejudicar pessoas específicas, e no de que os atos e provimentos administrativos devem ser imputados à entidade pública em nome de quem foram produzidos e não ao funcionário que os praticou.⁵⁶⁵

Segundo Bruno Miragem, um “aspecto importante do princípio da impessoalidade é a sua incidência na promoção/garantia de igualdade na distribuição de benefícios e encargos pelo Estado”.⁵⁶⁶

⁵⁶⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 111.

⁵⁶⁶ MIRAGEM, Bruno. **A nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 287.

O autor estabelece, assim, que os agentes públicos devem atuar de forma neutra e imparcial, sem privilegiar ou discriminar pessoas ou grupos, e sem considerar interesses pessoais ou partidários. Segundo ele,

Trata-se de matéria própria à formulação de políticas públicas, em que interagem a Administração Pública - ocupada do planejamento e execução - e o Poder Legislativo, que estabelece, nos termos da Constituição, suas diretrizes fundamentais. O princípio da impessoalidade torna-se eficaz pela exigência de não discriminação na distribuição de benefícios e encargos.⁵⁶⁷

O princípio da impessoalidade implica que as decisões tomadas devem ser baseadas em critérios objetivos e técnicos, e não em interesses políticos ou pessoais. Isso significa que a Administração Pública deve buscar a maximização do bem-estar da sociedade. A exigência de não discriminação na distribuição de benefícios e encargos é uma das consequências práticas do princípio da impessoalidade. Isso significa que a Administração Pública deve agir de forma imparcial e equitativa na distribuição de recursos e serviços públicos, sem privilegiar ou prejudicar determinados grupos ou indivíduos. Mesma lógica é cobrada aqui, para que o fomento fiscal se distancie da pessoalidade existente por vezes. Conforme o autor:

Fundamentará esta não discriminação a existência de critérios objetivos para eleição dos indivíduos/grupos contemplados e sua justificativa racional que sustente a distinção estabelecida. Diversos critérios encontram-se na Constituição, como os que estabelecem deveres estatais de promoção de políticas especiais a portadores de deficiência, idosos, crianças e adolescentes, consumidores, até objetivos estatais específicos de redução da pobreza, marginalização e das desigualdades sociais e regionais (art. 3.º, III), e fundamentam iniciativas específicas visando à consecução das finalidades públicas em questão.⁵⁶⁸ (sem grifo no original)

O estabelecimento de critérios objetivos, previamente estabelecidos pode fundamentar esse dever de impessoalidade e não discriminação por parte da Administração Pública.

Quando a Administração Pública se distancia da impessoalidade, muito provavelmente já fez o mesmo caminho se distanciando da moralidade que deve permear as decisões públicas.

⁵⁶⁷ MIRAGEM, Bruno. **A nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 288.

⁵⁶⁸ MIRAGEM, Bruno. **A nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 288.

O princípio da moralidade exige que a Administração Pública atue de forma ética e honesta, sempre buscando o interesse público e evitando condutas que possam prejudicar a coletividade. É um dos princípios fundamentais do Direito Administrativo, que estabelece que a Administração não pode se limitar a cumprir as leis, mas deve também agir de acordo com princípios como a honestidade, a boa-fé, a transparência, a imparcialidade e a justiça.⁵⁶⁹

A Constituição expressou o princípio da moralidade com o objetivo de combater abusos de poder dos maus gestores públicos, que muitas vezes buscam satisfazer seus próprios interesses ou interesses ocultos, negligenciando os preceitos éticos que deveriam seguir.

A distinção entre moral e Direito é antiga e se baseia na ideia de que a moral é mais abrangente do que o Direito, abarcando valores e princípios que não são necessariamente contemplados pela legislação.⁵⁷⁰

O brocardo "*non omne quod licet honestum est*" significa que nem tudo o que é legal é honesto, ou seja, existem condutas que podem ser permitidas pela lei, mas que não são moralmente corretas. Essa ideia reforça a importância do princípio da moralidade administrativa como um guia ético para a atuação da Administração Pública,⁵⁷¹ principalmente diante das normas tributárias indutivas.

O princípio da publicidade determina que a Administração Pública deve agir de forma transparente, divulgando suas ações e decisões para a sociedade. Os atos praticados pela Administração devem ser amplamente divulgados, permitindo o acesso dos cidadãos às informações sobre as atividades do governo. No entanto, existem algumas exceções em que a publicidade pode ser restrita, como por exemplo em casos que envolvem a intimidade, privacidade, segurança nacional, entre outros temas previstos em lei.⁵⁷²

⁵⁶⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 119.

⁵⁷⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 119.

⁵⁷¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 119.

⁵⁷² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 118.

Como leciona Carlos Ari Sunfeld, o dever de absoluta transparência surge porque a administração pública nunca deve manejar seus próprios interesses, poderes ou direitos pessoais.⁵⁷³

Tal princípio deve ser visto de forma mais ampla, não somente como a mera divulgação e acesso às informações, pode ser compreendido como conjunto sistemático de procedimentos que visam segmentar e controlar a ação do agente público, estimulando a participação dos cidadãos nas questões estatais⁵⁷⁴ e aproximando cada vez mais o cidadão de uma administração transparente.

A transparência seria uma evolução da publicidade, que resulta no dever administrativo ao reconhecimento do direito subjetivo público de acessibilidade aos assuntos administrativos.⁵⁷⁵ De acordo com Bruno Miragem,

A transparência administrativa, entendida como conjunto de ações visando assegurar o amplo acesso dos interessados às informações dos órgãos e entidades da Administração Pública e dos demais Poderes do Estado, viabiliza o que modernamente vem sendo denominado controle social da atividade estatal. Por controle social, entenda-se o acesso do cidadão, individualmente ou por intermédio de representantes ou entidades coletivas, a informações sobre a ação dos órgãos e entes estatais de modo a permitir questionar, debater e impugnar decisões adotadas por agentes públicos. Neste caso o controle social não só depende do acesso à informação. A rigor, o acesso à informação integra a noção de controle social como seu elemento integrativo, a partir da compreensão de que a perspectiva da divulgação da ação administrativa resulta na elevação do nível de diligência do agente público frente ao reconhecimento da possibilidade de exame e confrontação da sua conduta. E da mesma forma, permite o conhecimento e exame da ação administrativa por parte de qualquer cidadão, mediante interação ao mesmo tempo fiscalizadora e crítica da atividade estatal.⁵⁷⁶

A transparência administrativa enquanto conjunto de ações que garantem o amplo acesso do público às informações dos órgãos e entidades da Administração Pública e dos demais Poderes do Estado é condição imprescindível para que a sociedade tenha acesso à informação e possa de alguma forma exercer o controle social da atividade estatal e, conseqüentemente, da atividade de fomento. “A

⁵⁷³ SUNDFELD, Carlos Ari. **Princípio da publicidade administrativa**. Direito de certidão, vista e intimação. Revista de Direito Público. 1995, p. 854.

⁵⁷⁴ MIRAGEM, Bruno. **A nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 258.

⁵⁷⁵ MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. **Transparência Administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 37.

⁵⁷⁶ MIRAGEM, Bruno. **A nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 260.

transparência, para além da publicidade, só prevalece com ampla participação do povo no governo”.⁵⁷⁷

Segundo Geraldo Ataliba, a transparência se caracteriza pela exigência de que todas as discussões que envolvam interesses públicos, sejam elas administrativas, legislativas ou judiciais, sejam conduzidas de forma pública, permitindo o acesso da sociedade a essas informações.⁵⁷⁸ Isso se reflete no princípio republicano, que preconiza o governo do povo, pelo povo e para o povo, e que exige uma gestão pública responsável e alinhada com as necessidades da população, o que pode limitar a prática das normas tributárias indutivas desancoradas do princípio da publicidade.

Conforme define Wallace Paiva Martins Júnior,

A transparência não é instrumento da participação, e, sim, o contrário: esta proporciona aquela - como também é instrumento da legalidade, moralidade, eficiência, impessoalidade etc.⁵⁷⁹

A publicidade e a transparência podem erguer o véu de opacidade que recai sobre o do fomento fiscal da forma como vem sendo utilizado. É certo que tal princípio tem suas exceções, quando diz respeito, por exemplo, à defesa da intimidade, dever de sigilo, interesse particular, segurança do Estado e da sociedade, entre outros. O que se vê em matéria de fomento fiscal, no entanto, são diversas práticas de sigilo ou falta de acesso à informação que têm o objetivo de dificultar ou impossibilitar o controle e o debate democrático. Vale frisar que é partir do princípio da publicidade que se garante a participação e a fiscalização por parte dos cidadãos.

Já o princípio da eficiência estabelece que a Administração Pública busque sempre o melhor resultado com o menor custo e no menor prazo possível, visando a otimização dos recursos públicos e a satisfação das necessidades da sociedade.

Estabelece, assim, que a Administração Pública deve atuar de forma eficiente, ou seja, deve estar sempre em busca dos melhores resultados na prestação dos

⁵⁷⁷ MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. **Transparência Administrativa**: publicidade, motivação e participação popular. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 39.

⁵⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. Como fazer transparente a administração pública: mecanismos de controle popular. In: **Problemas e reformas**: subsídios para o debate constituinte. São Paulo: OAB-SP, 1988, p. 60-73.

⁵⁷⁹ MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. **Transparência Administrativa**: publicidade, motivação e participação popular. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 39.

serviços públicos, tanto em relação ao desempenho dos agentes públicos quanto em relação à organização e estruturação da Administração.⁵⁸⁰

A busca pela eficiência na Administração Pública é objetivo do Estado, para que se tomem decisões mais corretas e efetivas, e que os serviços públicos operem de forma mais eficiente, atendendo às demandas da sociedade de maneira satisfatória, uma boa Administração Pública.

A referência ao princípio da eficiência, remete-se ao tema direito fundamental à boa Administração Pública,⁵⁸¹ Diogo de Figueiredo Moreira Neto, entende que a boa administração, e aqui se faz um parêntese para incluir as tomadas de decisão e suas racionalidades, tem como parâmetros os conceitos de eficiência e de resultado de gestão, onde, a eficiência se traduz na otimização da aplicação dos meios administrativos disponíveis e o resultado como a idoneidade do fruto da gestão realizada para atender satisfatoriamente aos interesses públicos desejados.⁵⁸²

O bom governo ou a boa Administração Pública, instala-se em critérios a partir dos quais a ação pública se ocupa em melhorar a realidade e situar a pessoa no centro de suas preocupações.⁵⁸³ Essa é uma das razões pelas quais as atividades de fomento devem ser meticulosamente justificadas e controladas, para que sua prática resulte em efeitos socioeconômicos positivos.

Nesse sentido lhe é permitido, inclusive, fomentar o particular, mas essa medida deve observar o conjunto de deveres para com a coisa pública, não dispor indistintamente ou superficialmente de recursos tão caros ao desenvolvimento da sociedade e dos seus interesses.

⁵⁸⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 125.

⁵⁸¹ Quanto à temática direito Fundamental a boa-Administração Pública vide: FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à Boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2014. VALLE., Vanice Regina Lírio do. **Direito Fundamental à boa Administração e Governança**. Belo Horizonte: Fórum, 2011. MUÑOZ, Jaime Rodríguez-Arana. **Direito fundamental à boa Administração Pública**. Trad. Daniel Wunder Hachem. Belo Horizonte: Fórum, 2012. MEDEIROS, Clayton Gomes de. A construção e desenvolvimento de instituições eficazes, responsáveis e inclusivas como âmbito de proteção do princípio e direito fundamental da boa Administração Pública. In: **Estado, direito administrativo e concretização de direitos fundamentais: estudos em homenagem à professora Adriana da Costa Ricardo Schier**. Org. Clayton Gomes de Medeiros e Bárbara Dayana Brasil. Curitiba: Íthala, 2022.

⁵⁸² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Forense. 2014. Disponível em: <http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-5372-0/epubcfi/6/44>. Acesso em: 12 jan. 2023.

⁵⁸³ MUÑOZ, Jaime Rodríguez-Arana. **Direito fundamental à boa Administração Pública**. Trad. Daniel Wunder Hachem. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 22.

Tais interesses sociais também foram lembrados e positivados em sede constitucional, sendo traduzidos pela supremacia do interesse público sobre o privado que é um princípio fundamental no Direito Público moderno, que estabelece a superioridade dos interesses coletivos sobre os individuais como uma condição para a sobrevivência e proteção destes últimos. Esse princípio é um pressuposto para a estabilidade da ordem social, garantindo que todos possam se sentir seguros e protegidos.⁵⁸⁴

No campo da Administração, esse princípio resulta em diversas consequências incluindo a posição privilegiada do órgão responsável por proteger o interesse público e expressá-lo nas relações com os particulares, bem como a posição de supremacia desse órgão nessas relações.⁵⁸⁵

Essa posição privilegiada inclui benefícios concedidos pela ordem jurídica para garantir a proteção adequada dos interesses públicos, fornecendo aos órgãos que os representam os meios para desempenhar efetivamente sua missão. Os efeitos dessa posição são diversos e se manifestam em vários campos.⁵⁸⁶

A posição de supremacia, extremamente importante, é frequentemente expressa pela afirmação de que as relações entre a Administração e os particulares são verticais. O que significa que o Poder Público está em posição de autoridade e comando em relação aos particulares, como condição indispensável para gerir os interesses públicos em conflito. Essa posição muitas vezes implica o direito de constituir obrigações unilaterais aos particulares e de modificar relações já estabelecidas.⁵⁸⁷

No Direito Público, em geral, tal situação se expressa na regulação dos direitos e deveres relativos às situações jurídicas resultantes da vontade do Estado, regulamentados por ato unilateral da Administração e não pelas disposições criadas pelas partes. A conjugação da posição privilegiada com a posição de supremacia

⁵⁸⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 69.

⁵⁸⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 70.

⁵⁸⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 70.

⁵⁸⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 70.

resulta na exigibilidade dos atos administrativos e, em certos casos, a executoriedade, muitas vezes com recurso à compulsão material sobre a pessoa ou coisa.⁵⁸⁸

No entanto, é importante ressaltar que esses caracteres da atuação administrativa não autorizam a Administração Pública a agir arbitrariamente e estão sempre sujeitos aos limites da lei.⁵⁸⁹

A supremacia do interesse público sobre o privado reafirma que a Administração Pública precisa sempre agir em benefício da coletividade, mesmo que isso implique em restrições aos direitos individuais.⁵⁹⁰ Deve estar presente tanto na elaboração da lei como na sua execução. O legislador necessita levar em consideração o interesse público ao elaborar as leis, e a autoridade administrativa deve aplicá-las de acordo com esse princípio.⁵⁹¹

Embora existam normas de Direito Privado que objetivam defender o interesse público e normas de Direito Público que defendem os interesses dos particulares, as normas de Direito Público têm como objetivo primordial atender ao interesse público e ao bem-estar coletivo.⁵⁹²

O interesse público é irrenunciável pela autoridade administrativa.⁵⁹³ A Administração Pública não pode colocar interesses egoísticos diante dos interesses da sociedade, como pode ocorrer em atividades de fomento fiscal dissociadas do seu verdadeiro objetivo.

O princípio da supremacia do interesse Público sobre o privado é um dos fundamentos do Direito Público e serve como base para todas as decisões da Administração Pública. Ele é essencial para garantir o equilíbrio entre o interesse coletivo e o interesse individual e para garantir que o Estado atue em benefício da sociedade como um todo.

⁵⁸⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 70-71.

⁵⁸⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 71.

⁵⁹⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 110.

⁵⁹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 110.

⁵⁹² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 110.

⁵⁹³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 110.

Nesse sentido, bem sintetiza Adriana da Costa Ricardo Schier quanto à submissão do fomento ao princípio da supremacia do interesse público sobre o privado:

Sem adentrar na discussão sobre a supremacia do interesse público sobre o privado, no recorte aqui traçado importa tão somente compreender que, em face de tal princípio, as medidas de fomento deverão ser implementadas pelo poder público visando o conjunto de interesses da coletividade, interesses esses protegidos pelo Direito e traduzidos pelos direitos fundamentais consagrados pela Constituição da República.⁵⁹⁴

As atividades de fomento fiscal devem ser implementadas pelo Poder Público visando ao conjunto de interesses da coletividade, que são protegidos pelo Direito e são expressos pelos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição. Em outras palavras, as ações da Administração para estimular o desenvolvimento econômico ou social devem ser conduzidas de forma a atender aos interesses da sociedade como um todo, garantindo a proteção dos direitos fundamentais dos indivíduos e impedindo prejuízos aos interesses coletivos.

Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, a Administração Pública jamais poderá se escudar no referido princípio para realizar seus atos com a mesma liberdade e autonomia que os particulares:

Aqui, entretanto, é necessária uma importantíssima acotação. Estes caracteres, que sem dúvida informam a atuação administrativa, de modo algum autorizariam a supor que a Administração Pública, escudada na supremacia do interesse público sobre o interesse privado, pode expressar tais prerrogativas com a mesma autonomia e liberdade com que os particulares exercitam seus direitos.⁵⁹⁵

Por isso, o uso das prerrogativas da Administração é legítimo se, quando e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos; vale dizer, do povo, porquanto nos Estados Democráticos o poder emana do povo e em seu proveito terá de ser exercido.⁵⁹⁶

Em síntese, no presente trabalho, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado merece destaque à medida em que o regime jurídico administrativo surge como uma diretriz de controle para as atividades de fomento

⁵⁹⁴ SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento: Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. Curitiba: Íthala, 2019, p. 155-156.

⁵⁹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 71.

⁵⁹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 73.

fiscal. Tal princípio deve necessariamente ser observado e sempre que possível em seu sopesamento deverá ser um limitador à concessão de fomento em que os interesses coletivos sejam colocados em detrimento de interesses particulares.

Além desses princípios, o regime jurídico administrativo também se baseia em regras que regulam a organização, o funcionamento e o controle da Administração Pública. Essas regras incluem normas sobre a competência dos órgãos e agentes públicos, sobre a forma como são tomadas as decisões administrativas, sobre a obrigatoriedade de licitação para contratação de serviços e obras públicas, sobre a responsabilidade civil e administrativa dos agentes públicos, entre outras.

O regime jurídico administrativo é importante para garantir que a Administração Pública atue de forma eficiente, eficaz, transparente e dentro dos limites legais. Ele tem como objetivo garantir que a Administração Pública atue em prol do interesse público e que os direitos dos particulares sejam protegidos no âmbito das relações com o Estado.

Um princípio que ainda pode contribuir fortemente para a presente pesquisa, é o da motivação, que exige que a Administração indique os fundamentos de fato e de direito que justificam suas decisões, independentemente de serem atos vinculados ou discricionários. A motivação é indispensável diretriz para a atuação da Administração Pública e essencial para se aventar o controle do fomento fiscal.

Tal princípio é amplamente reconhecido pela doutrina e jurisprudência, e sua obrigatoriedade se justifica porque permite o controle dos atos administrativos. Embora a Constituição Federal não mencione expressamente a exigência de motivação para todos os atos da Administração Pública, ela a estabelece explicitamente⁵⁹⁷ para as decisões administrativas dos Tribunais e do Ministério Público.⁵⁹⁸

Como exemplo de determinação de motivação pode ser mencionada a previsão do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal⁵⁹⁹ que cita a necessidade de

⁵⁹⁷ Vide Arts. 93, X e 129, § 4.º da Constituição Federal com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 45/04).

⁵⁹⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 123.

⁵⁹⁹ Lei de Responsabilidade Fiscal:

...

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

acompanhamento da estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receitas, tanto a concessão quanto ampliação de incentivos e benefícios tributários.

Fica evidente que o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não trouxe em seu texto expressamente a obrigação da motivação, mas exigiu uma série de obrigações que podem contribuir com a justificativa da medida, mas não sendo o mesmo que a motivação da medida.⁶⁰⁰

No caso de despesas discricionárias a Constituição foi mais assertiva ao prever expressamente o dever de motivar tais despesas, conforme prevê o §10 do art. 165 da Constituição:

Art. 165, § 10. A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade.

O Poder Público é obrigado a executar as programações orçamentárias previamente aprovadas, buscando garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade, e nesse sentido complementa Élide Graziane Pinto:

lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória n.º 2.159, de 2001) (Vide Lei n.º 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

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 § 1.º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

...

⁶⁰⁰ Mesmo que a Lei de Responsabilidade Fiscal não tenha, explicitamente, feito menção ao dever de motivar seus atos, estes devem se submeter à Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - LINDB (Decreto-lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942), conforme a redação do a “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas”. Deve observar, ainda, a Lei que do Regula o Processo Administrativo Federal (Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999), especialmente o *caput* do art. 2: “Art. 2ºA Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Vale lembrar que o §10 do art. 165 da Constituição impôs majorado ônus de motivação à execução das despesas discricionárias, ao estabelecer, em regra, sua impositividade, em busca da “efetiva entrega de bens e serviços à sociedade”. Aludido dever de execução das programações orçamentárias somente poderia ser afastado, conforme o §11, inciso II do mesmo dispositivo, em “casos de impedimentos de ordem técnica devidamente justificados”.⁶⁰¹

Essa obrigação de execução das programações orçamentárias só pode ser afastada em casos de impedimentos de ordem técnica devidamente motivadas, como estabelecido no §11, inciso II do mesmo dispositivo constitucional. Isso significa que o Poder Público não pode simplesmente deixar de executar as despesas discricionárias sem uma justificativa plausível e fundamentada, sob pena de violar o princípio constitucional da eficiência.

Dessa forma, a Constituição impôs um ônus de motivação quando não se executar despesas discricionárias nos casos de impedimento técnico, buscando garantir a justificação para que os recursos públicos sejam utilizados de forma eficiente e responsável em benefício da sociedade como um todo.

De tal modo, é o regime jurídico administrativo um sistema de balizas para direcionar a Administração Pública. Assim, o fomento fiscal deve ser condicionado pela perspectiva do regime jurídico administrativo, pois o Poder Executivo deve se valer da atividade de fomento minimizando práticas que ocasionam a deterioração de direitos fundamentais e do desenvolvimento sustentável.

Existem entendimentos, como os de Marçal Justen Filho e Eduardo Ferreira Jordão, que enfatizam que o fomento é um tipo de contrato administrativo em que uma das partes é a Administração Pública. O objetivo deste contrato é estabelecer direitos e obrigações entre as partes envolvidas, porém, como surgem de forma espontânea e a partir da experiência concreta, o regime jurídico do contrato de fomento não é preciso e definido.⁶⁰²

⁶⁰¹ PINTO, Élica Graziane. Agravamento da Crise da COVID-19 pela iniquidade e fragilidade das regras fiscais brasileiras. In: **Direito administrativo do pós-crise**. Coord. Maurício Zockun, Emerson Gabardo. Curitiba: Íthala, 2021. p. 211. Disponível em: <https://journal.nuped.com.br/index.php/congressoibda/issue/view/livroibda2021/ibda2021>. Acesso em: 13 out. 2022.

⁶⁰² JUSTEN FILHO, Marçal; JORDÃO, Eduardo Ferreira. A contratação administrativa destinada ao fomento de atividades privadas de interesse coletivo. **Revista Brasileira de Direito Público**, v. 34, p. 47-72, 2011. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19195/A_contratacao_administrativa_de_stinada_a.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 26 jan. 2023.

Os autores destacam que em alguns casos, o contrato de fomento pode envolver a transferência ou abdicação de patrimônio público em benefício de um particular. Isso faz com que sejam aplicáveis regras que limitam e conformam a contratação. No entanto, em geral, não é aplicável o regime jurídico peculiar dos contratos administrativos em sentido estrito.⁶⁰³

Em casos como esse, o fomento não se valeria do regime jurídico aplicável aos contratos administrativos em sentido estrito por suas questões peculiares, principalmente se estiver diante de fomento fiscal, que pode ter que se submeter a algumas regras específicas de outro regime jurídico.

No entanto, quando se trata de fomento fiscal, entende-se que a relação entre o público e o privado seria submetida pelo regime jurídico administrativo, justamente por ter a Administração Pública enquanto agente fomentador, e a partir de então, esta deve observar o regime que a limita e dirige tal atividade: o regime jurídico administrativo.

Em razão da natureza discricionária da predominância dos atos administrativos que materializam o fomento é justificável a referência e submissão ao regime jurídico administrativo, o que permite uma ampla liberdade ao administrador na concessão de benefícios a partir do juízo de oportunidade e conveniência, baseados em critérios subjetivos. É importante ressaltar que essa discricionariedade muitas vezes limita o controle judicial. Portanto, é crucial que os atos de fomento estejam subordinados aos princípios do regime jurídico administrativo, mesmo em situações de discricionariedade.⁶⁰⁴

⁶⁰³ JUSTEN FILHO, Marçal; JORDÃO, Eduardo Ferreira. A contratação administrativa destinada ao fomento de atividades privadas de interesse coletivo. **Revista Brasileira de Direito Público**, v. 34, p. 47-72, 2011. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19195/A_contratacao_administrativa_destinada_a.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 26 jan. 2023.

⁶⁰⁴ Nas palavras de Adriana da Costa Ricardo Schier “justifica-se a referência ao regime jurídico administrativo porque o fomento é exteriorizado mediante atos administrativos que, por força de lei, são, em sua extensa maioria, atos administrativos discricionários. Essa é a característica que faz com que, tradicionalmente, o fomento seja considerado como um espaço de ampla liberdade para o administrador, espaço no qual benefícios podem ser concedidos a partir de um juízo de oportunidade e conveniência, muitas vezes pautados em critérios subjetivos. Vale ressaltar que a natureza discricionária desses atos afasta, por muitas vezes, o controle sobre tal atividade, notadamente o controle judicial. Por isso, parece ser essencial, ao tratar dos atos de fomento, evocar a diretriz de que toda atuação da Administração Pública deverá estar subordinada aos princípios do regime jurídico administrativo, inclusive quando se estiver no campo da discricionariedade”. SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento: Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. Curitiba: Íthala, 2019, p. 157.

Há, ainda, diversos outros princípios na doutrina e na jurisprudência que podem orientar a Administração Pública, mas que por restrição e delimitação do escopo não serão abordados nessa ocasião, visto que há outras diretrizes capazes de contribuir ainda mais com tal inquietação.

Não seria possível, além de todas as diretrizes trazidas até então, o fomento fiscal ser mais seriamente estruturado nos âmbitos dos Poderes Legislativos e Executivos?

Para completar o elenco de diretrizes de controle trazido nesta pesquisa, então, faz-se necessário um novo aporte em relação às etapas de planejamento e elaboração da legislação que estabelece mecanismos de fomento fiscal – investigação feita na próxima seção da tese.

4.4. Papel da Análise de Impacto Legislativo (AIL) como diretriz para as atividades de fomento fiscal: a análise *ex-ante* e *ex-post*

Se por um lado o regime jurídico administrativo serve como diretriz para atuação da Administração Pública, e com maior vigor seja exigido nas práticas do Poder Executivo, há que se falar na possibilidade de melhorar e delimitar as práticas legislativas em matéria de fomento tributário. Nesse sentido, a elaboração de leis e regulamentações pelo Poder Público não pode perder de vista o papel da legislação na sociedade.

Dentre as possíveis diretrizes de controle do fomento fiscal no âmbito legislativo, para que o instituto seja uma ferramenta efetivamente útil à concretização de direitos fundamentais e promoção de um Estado sustentável, a Análise do Impacto Legislativo (AIL)⁶⁰⁵ apresenta diferenciado relevo como pressuposto para a prática do fomento, orientando para uma política baseada em evidências.

Incluída na Constituição Federal pela Emenda Constitucional n.º 95, de 2016, o artigo 113 da Constituição⁶⁰⁶ determina que toda proposta legislativa que tenha como objetivo criar ou alterar uma despesa obrigatória ou renúncia de receita deve

⁶⁰⁵ Tomando-se como distintos os conceitos de Análise de Impacto Regulatório (AIR) e Análise de Impacto Legislativo (AIL) e em razão da delimitação temática da pesquisa que trata do fomento de natureza tributária e a necessidade de lei em sentido estrito para sua realização, ou após legislado, requerer ato específico do Poder Executivo, não será aprofundada a temática relativa à Análise do Impacto Regulatório, visto que AIR se refere ao uso da regulamentação de atividades concedidas à atividade privada, em que agências regulatórias criam normativas de controle. Tal regulamentação não ocorre com o fomento fiscal. A presente pesquisa se valerá do termo “regulatório(a)” em sentido amplo para se referir a produção legislativa/regulamentação e não para de referir à Análise de Impacto Regulatório. Quanto à Análise do Impacto Regulatório (AIR) vide: PECL, Alketa. Avaliação do impacto regulatório e sua difusão no contexto brasileiro. In: **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 51, n.4, jul./ago., 2011, p. 336-348. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-75902011000400003>. acesso em: 22 fev. 2023. FARIA, Pedro César Lima de; RIBEIRO, Sheila Maria Reis. Regulação e os novos modelos de gestão no Brasil. In: **Revista do Serviço Público**, ano. 53, n. 3, p. 79-93, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.21874/rsp.v53i3.290>. Acesso em: 22 fev. 2023. OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Novo perfil da regulação estatal: Administração Pública de resultados e Análise de Impacto Regulatório**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. **Lei n.º 13.848, de 25 de junho de 2019** dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras. **Lei n.º 13.874, de 20 de setembro de 2019**, institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica e prevê em seu artigo Art. 5º a realização de Análise de Impacto Regulatório. **Decreto n.º 10.411, de 30 de junho de 2020**, regulamenta a Análise de Impacto Regulatório, de que tratam o art. 5º da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, e o art. 6º da Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019. Tais normativas aplicam-se aos órgãos e às entidades da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional, quando da proposição de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, no âmbito de suas competências.

⁶⁰⁶ Vide art. 113 da Constituição Federal:

Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016)

ser acompanhada de uma estimativa do impacto que essa medida terá no orçamento e nas finanças do Estado. Tem-se, desse modo, outra diretriz constitucional, que atinge, inclusive, a atividade de fomento fiscal, visto que sua prática geralmente resulta em renúncia de receita ou alteração de despesa.

Em outras palavras, antes de apresentar uma proposta legislativa que gere gastos ou perda de receita para o governo, cabe ao Legislativo calcular e informar qual será o impacto dessa medida nas contas públicas. Como as práticas de fomento fiscal possuem, em sua maioria, essa característica, deveriam sempre vir acompanhadas da estimativa de tal impacto aos cofres públicos.

Esse processo de avaliação é fundamental para garantir que as propostas apresentadas pelo Poder Público estejam de acordo com a capacidade financeira do Estado e que não comprometam o equilíbrio das finanças públicas.

A ideia é que o Estado se comprometa com o controle das suas despesas e que as decisões tomadas pelo Poder Público estejam sempre pautadas em uma análise cuidadosa do impacto financeiro que elas terão. É importante ressaltar que tal análise não deve ter como parâmetro as consequências financeiras, e sim, verificar o comprometimento da medida com o atendimento do interesse público, inclusive na perspectiva da sustentabilidade.

No entanto, apenas fornecer informações e estimativas sobre o impacto financeiro e orçamentário de uma proposta legislativa que crie ou altere despesas obrigatórias ou renúncias de receita antes de sua aprovação e implementação não é suficiente para que o Estado controle essas despesas. Trata-se de informação relevante, mas ainda insipiente em termos de controle de fomento.

Para haver algum controle efetivo se requer tratativas mais complexas, dada a seriedade do tema e os reflexos que tais normas podem causar à sociedade e ao desenvolvimento que o Estado propugna.

Diante da possibilidade de o Poder Legislativo estabelecer leis que conferem políticas de fomento fiscal ou de tais leis serem propostas pelos chefes dos Poderes Executivos, é salutar que AIL entre na pauta como uma diretriz de controle e orientação de tais atividades. Seria uma diretriz mais complexa e com potencial de garantir melhores tratativas quanto ao controle do fomento fiscal.

A AIL é um processo sistemático que visa avaliar os possíveis impactos positivos e negativos de uma nova lei ou alteração legislativa, a fim de orientar a tomada de decisões legislativas mais informadas e transparentes.

Envolve a coleta e análise de dados, a identificação dos possíveis impactos da nova lei ou alteração legislativa, a avaliação da probabilidade desses impactos ocorrerem e a identificação de alternativas que possam minimizar os impactos negativos. Permite que os legisladores avaliem a relação custo-benefício de uma nova lei ou alteração legislativa e tomem medidas para minimizar os seus efeitos negativos.

Pode funcionar como uma ferramenta importante para a promoção da transparência e da participação pública na elaboração de leis, pois a AIL permite que a sociedade avalie e de feedback sobre os possíveis impactos de uma legislação. Além disso, pode auxiliar na redução de custos legislativos desnecessários e para o aumento da efetividade das leis.

A AIL é capaz de contribuir substancialmente para o controle das atividades legislativas como um todo. E seria plena e essencialmente aplicável à legislação que versa sobre fomento fiscal, uma vez que permite avaliar os possíveis efeitos que as normas fomentadoras poderão ter sobre diversos aspectos da vida social. Por meio da AIL, é possível identificar e avaliar os impactos positivos e negativos ocasionados pelo fomento, bem como as suas possíveis consequências em longo prazo.

Não se trata de observar apenas as regras do processo legislativo, como aspectos de constitucionalidade, juridicidade e regimentalidade. Sugere-se a análise de mérito,⁶⁰⁷ ou seja, com a verificação de impacto legislativo pretende-se estabelecer condicionantes prévias, finalidades específicas, resultados objetivos, elementos de aferição de resultados, entre outros.

Deve-se “assimilar que as normas legais são interferências do Estado na sociedade”.⁶⁰⁸ Razão pela qual se justifica sua análise antes mesmo do seu ingresso no Ordenamento Jurídico.

Similar preocupação já ocupa espaço, por exemplo, na União Europeia. A qualidade da regulamentação é tema que inquieta inclusive instituições como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁶⁰⁹ e seus

⁶⁰⁷ MENEGUIN, Fernando B.; MELO, Ana Paula Andrade de. Análise de impacto para além das regulações. In: **Boletim Economia Empírica**, [S. l.], v. 1, n. 5, 2021. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/bee/article/view/5513>. Acesso em: 25 fev. 2023.

⁶⁰⁸ MENEGUIN, Fernando B.; MELO, Ana Paula Andrade de. Análise de impacto para além das regulações. In: **Boletim Economia Empírica**, [S. l.], v. 1, n. 5, 2021. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/bee/article/view/5513>. Acesso em: 25 fev. 2023.

⁶⁰⁹ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). **Better Regulation Practices across the European Union 2022**. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6e4b095d-en/index.html?itemId=/content/publication/6e4b095d-en>. Acesso em: 24 fev. 2023.

países membros, ao ponto de estruturarem uma iniciativa chamada "*Better Regulation*" (Regulação Melhor), que é um movimento para garantir que as regulamentações sejam elaboradas de forma transparente e baseada em evidências. Isso envolve um cuidado constante com o design das normas, de forma a garantir que elas sejam eficazes, eficientes e equilibradas, levando em consideração os impactos econômicos, sociais e ambientais. O objetivo é garantir que as regulamentações não criem barreiras desnecessárias ao comércio e aos negócios, mas ao mesmo tempo protejam os interesses públicos e a segurança dos cidadãos.

A recomendação da OCDE do Conselho de Política e Governança Regulatória de 2012 é uma estrutura para a política normativa que busca fornecer melhorias contínuas em sua qualidade. Estabelece um sistema de instituições, processos e ferramentas para apoiar uma melhor tomada de decisões regulatória.⁶¹⁰

O princípio básico da recomendação da OCDE exige que uma política normativa eficaz seja adotada no mais alto nível político e que a importância da qualidade regulatória seja comunicada adequadamente aos níveis mais baixos da administração. Um compromisso político claro com os princípios estabelecidos é essencial para um sistema bem-sucedido de gestão da qualidade regulatória. A perspectiva de "todo o governo" é crucial para garantir a qualidade da regulamentação.⁶¹¹

A normativa estabelece medidas para governos implementarem reformas regulatórias que forneçam regulamentos que atendam aos objetivos de políticas públicas e tenham um impacto positivo na economia e sociedade.⁶¹²

⁶¹⁰ OCDE (2012). Recomendação do Conselho de Política Regulatória e Governança, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209022-en>. Acesso em: 25 fev. 2023.

⁶¹¹ OCDE (2012). Recomendação do Conselho de Política Regulatória e Governança, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209022-en>. Acesso em: 25 fev. 2023.

⁶¹² OCDE (2012). Recomendação do Conselho de Política Regulatória e Governança, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209022-en>. Acesso em: 25 fev. 2023.

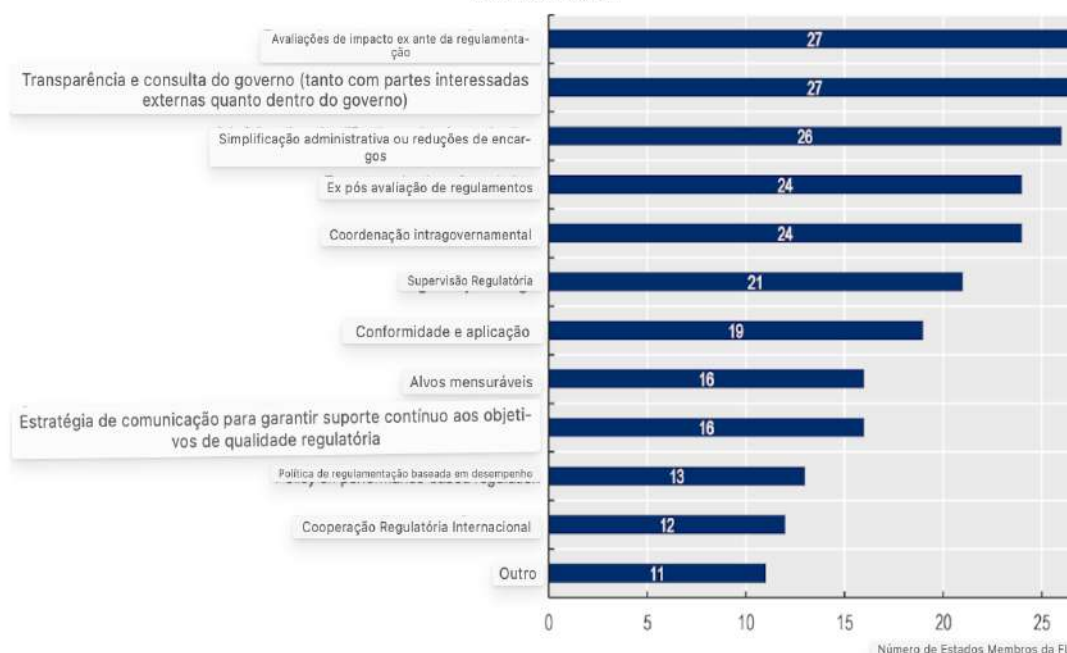
As medidas⁶¹³ incluem comprometer-se com uma política explícita de qualidade regulatória, aderir aos princípios de governo aberto, estabelecer instituições para fornecer supervisão, integrar a AIL, realizar revisões sistemáticas de programas regulatórios, publicar relatórios de desempenho, desenvolver uma política consistente para agências reguladoras, garantir a eficácia dos sistemas de revisão, aplicar estratégias de avaliação de risco, promover a coerência regulatória, desenvolver a

⁶¹³ A Recomendação do Conselho sobre Política Regulatória e Governança da OCDE foi adotada em 22 de março de 2012, e possui doze recomendações, sendo elas: **1.** Assumir o compromisso no mais alto nível político com uma política explícita de qualidade regulatória para o governo como um todo. A política deve ter objetivos claros e estruturas para a implementação que assegurem que, se a regulação for usada, os benefícios econômicos, sociais e ambientais justifiquem os custos, os efeitos distributivos sejam considerados e os benefícios líquidos maximizados. **2.** Respeitar os princípios de um governo aberto, incluindo transparência e participação no processo regulatório para garantir que a regulação sirva ao interesse público e para que seja informado das necessidades legítimas dos interessados e das partes afetadas pela regulação. Isto inclui a oferta de canais efetivos (incluindo online), para que o público possa contribuir para o processo de preparação de propostas regulatórias e para a qualidade da análise técnica. Os governos devem assegurar que regulações sejam compreensíveis e claras e que as partes possam facilmente compreender seus direitos e obrigações. **3.** Estabelecer mecanismos e instituições para supervisionar ativamente os procedimentos da política regulatória e seus objetivos, apoiar e implementar a política regulatória, e, assim, promover a qualidade regulatória. **4.** Integrar a Avaliação do Impacto Regulatório (AIR) desde os estágios iniciais do processo de políticas para a formulação de novas propostas de regulação. Identificar claramente os objetivos da política, e avaliar se a regulação é necessária e como ela pode ser mais efetiva e eficiente na consecução desses objetivos. Considerar outros meios de regulação e identificar os *trade offs* das diferentes abordagens analisadas para escolher a melhor alternativa. **5.** Conduzir programas sistemáticos de revisão do estoque regulatório em relação a objetivos que sejam claramente definidos pela política, incluindo considerações de custos e benefícios, para assegurar que as regulações estejam atualizadas, seus custos justificados, efetivos e consistentes, e almejem os objetivos pretendidos. **6.** Publicar regularmente relatórios sobre o desempenho da política regulatória, dos programas de reforma, bem como das autoridades públicas responsáveis pela aplicação das regulações. Esses relatórios devem incluir informações sobre como instrumentos regulatórios, tais como a Análise de Impacto Regulatório (AIR), práticas de consulta pública e revisões de regulações existentes funcionam na prática. **7.** Desenvolver uma política consistente capaz de abranger o papel e as funções das agências reguladoras, a fim de proporcionar maior confiança de que as decisões regulatórias sejam tomadas de maneira objetiva, imparcial e consistente, sem conflito de interesse ou influência indevida. **8.** Assegurar a efetividade dos sistemas de revisão da legalidade e imparcialidade processual das regulações, bem como das decisões tomadas pelos órgãos competentes na aplicação de sanções regulatórias. Garantir que os cidadãos e as empresas tenham acesso a estes sistemas de revisão a um custo razoável e recebam as decisões tempestivamente. **9.** Aplicar conforme apropriado, a avaliação de riscos, gestão de riscos e estratégias de comunicação de risco para a concepção e implementação das regulações para garantir que a regulação seja direcionada e efetiva. Os reguladores devem avaliar os efeitos da regulação e devem elaborar estratégias para implementação responsiva e *enforcement*. **10.** Promover sempre que necessário a coerência regulatória através de mecanismos de coordenação entre os níveis supranacional, nacional e subnacional do governo. Identificar questões regulatórias transversais em todos os níveis do governo, para promover a coerência entre as abordagens regulatórias e evitar a duplicação ou conflito de normas. **11.** Fomentar o desenvolvimento da capacidade de gestão e desempenho regulatório nos níveis subnacionais de governo. **12.** Considerar no desenvolvimento de medidas regulatórias, todos os padrões internacionais relevantes e as estruturas de cooperação na mesma área e, quando apropriado, seus possíveis efeitos sobre as partes que estejam fora da sua jurisdição. OCDE (2012). Recomendação do Conselho de Política Regulatória e Governança, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209022-en>. Acesso em: 25 fev. 2023.

capacidade de gestão regulatória em níveis subnacionais de governo e considerar padrões e estruturas internacionais relevantes.⁶¹⁴

Conforme a recomendação do Conselho sobre Política Regulatória e Governança da OCDE, a regulação é um dos três principais instrumentos de poder formal do Estado, juntamente com tributação e gastos. Além de ser vital para o bem-estar das economias e da sociedade, ela é considerada a política horizontal definitiva. Quando efetivamente realizada, a política regulatória complementa a formulação e implementação de outras políticas. O objetivo é garantir que o arcabouço normativo funcione de forma eficaz, a fim de que as regulações e marcos regulatórios estejam alinhados com o interesse público.⁶¹⁵

Figura 1.1. Avaliação de impacto *ex ante*, transparência e consulta, bem como simplificação administrativa ou redução de encargos, são as áreas de governança regulatória mais comumente cobertas nos Estados-Membros da UE



Nota: Os dados são baseados em 27 Estados-Membros da UE.

Fonte: Pesquisa de Indicadores de Política Regulatória e Governança (IREG) 2021.

⁶¹⁴ OCDE (2012). Recomendação do Conselho de Política Regulatória e Governança, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209022-en>. Acesso em: 25 fev. 2023.

⁶¹⁵ OCDE (2012). Recomendação do Conselho de Política Regulatória e Governança, OECD Publishing, Paris. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/recomendacao-do-conselho-sobre-politica-regulatoria-e-governanca_9789264209084-pt#page26. Acesso em: 25 fev. 2023.

É possível observar que a AIL se ocupa com os possíveis ou prováveis impactos da proposta legislativa na sociedade, avalia o impacto *ex-ante* da legislação sugerida, antes da legislação incorporar efetivamente o ordenamento jurídico, e com igual preocupação define elementos que poderão ser observáveis após a incorporação da norma, que possibilita avaliar os resultados da nova legislação.

Segundo Antonio Lassance a análise *ex-ante* corresponde a uma expressão latina que:

[...] pode ser traduzida como "anterior", "prévia", "preliminar". No caso, é o que de mais importante precisa ser pensado antes que algo venha a ser feito com recursos públicos. A linha divisória entre o "ex ante" e o "ex post" (tudo aquilo que ocorre "a posteriori") é a implementação. A partir do momento em que a ação começa a entregar os primeiros produtos e serviços, o "ex ante" dá lugar ao "ex post".⁶¹⁶

O autor esclarece que quando a ação começa a ganhar vida inicia-se a análise *ex-post*, com a avaliação dos resultados da medida elaborada e já em implementação. A análise *ex-ante* tem como objetivo identificar inconsistências e incoerências em políticas e programas antes de sua implementação, preenchendo as lacunas existentes com respostas e recomendações. Essas falhas podem criar um vazio existencial ao tentar responder questões fundamentais como "quem somos?", "de onde viemos?" e "para onde vamos?", tornando a análise *ex-ante* ainda mais crucial.⁶¹⁷

A análise anterior é crucial para a formulação e revisão de políticas públicas, pois permite definir e mapear a questão a ser abordada, identificar o problema central, escolher objetivos e formular teorias para justificar a intervenção. Além disso, ajuda a estruturar programas, organizar a governança, estabelecer expectativas de resultados e prever recursos orçamentários. Esse trabalho meticuloso é importante para evitar ações mal planejadas e, conseqüentemente, mal executadas, que levam ao desperdício de recursos públicos já escassos. Quando bem realizada, a análise ex-

⁶¹⁶ LASSANCE, Antonio. **Análise "ex ante" de políticas públicas**: fundamentos teórico-conceituais e orientações metodológicas para a sua aplicação prática. Brasília: IPEA, 2022, p. 17.

⁶¹⁷ LASSANCE, Antonio. **Análise "ex ante" de políticas públicas**: fundamentos teórico-conceituais e orientações metodológicas para a sua aplicação prática. Brasília: IPEA, 2022, p. 3.

ante funciona como um selo de qualidade, reduzindo o risco de iniciativas ineficazes, ineficientes e inefetivas.⁶¹⁸

Seguindo uma abordagem político-institucional, a análise *ex-ante* é voltada para apoiar a tomada de decisões. Está baseada em conhecimento técnico especializado e teorias de mudança, mas seu propósito é fornecer transparência e fundamentação para os processos decisórios de criação ou reformulação de políticas públicas, e não os substituir. A análise começa com perguntas e identificação de problemas. As opções de solução são sugeridas como resultado de um processo de discussão e construção de decisões. O objetivo principal é construir uma teoria da mudança e um programa bem estruturado, que permitam visualizar resultados e impactos por meio de indicadores e metas realistas, garantindo que a política e os programas *ex-post* estejam baseados em evidências.⁶¹⁹

A AIL pode cumprir um importante papel para o desenvolvimento sustentável, pois é uma ferramenta capaz avaliar os possíveis impactos da legislação em áreas como meio ambiente, economia, sociedade e outros aspectos relevantes para a sustentabilidade. Ao avaliar os impactos legislativos, possibilita que os legisladores tomem decisões informadas sobre propostas de lei, garantindo que elas sejam eficazes, eficientes e adequadas para alcançar os objetivos propostos. Também é possível identificar e mitigar possíveis impactos negativos da legislação na sociedade.

Sendo assim, a AIL surge como uma ferramenta fundamental para garantir que a legislação promova o desenvolvimento sustentável, considerando os impactos econômicos, sociais e ambientais das propostas de lei.

Importante frisar que, embora seja recomendável a aplicação e especialização do uso da AIL e seu uso qualificado possa trazer bons resultados qualitativos para a produção legislativa, não se pode garantir com exatidão o resultado que vai gerar.

Segundo Luzius Mader:

[...] o potencial oferecido pela avaliação legislativa não deve ser sobreestimado. É importante que se criem expectativas realistas. A avaliação não oferece respostas definitivas e não pode certamente assumir o lugar da

⁶¹⁸ LASSANCE, Antonio. **Análise "ex ante" de políticas públicas**: fundamentos teórico-conceituais e orientações metodológicas para a sua aplicação prática. Brasília: IPEA, 2022, p. 18.

⁶¹⁹ LASSANCE, Antonio. **Análise "ex ante" de políticas públicas**: fundamentos teórico-conceituais e orientações metodológicas para a sua aplicação prática. Brasília: IPEA, 2022, p. 23.

tomada de decisão política; pode apenas constituir a base sobre a qual são tomadas essas decisões.⁶²⁰

A AIL pode ocupar a posição de uma diretriz de controle do fomento fiscal sem que seja suprimido o espaço natural da política, mas qualificando esse espaço e os fundamentos técnicos da tomada de decisão, principalmente no que se refere aos recursos públicos disponibilizados nas normas indutivas.

Considerando os ferramentais de AIL e as práticas da Administração Pública, além da análise *ex-ante*, é possível e recomendável a aplicação da avaliação *ex-post* ou avaliação de resultados decorrentes da atividade da Administração Pública, inclusive no que se refere ao fomento tributário.

A análise *ex-post* é uma abordagem de avaliação de políticas públicas que ocorre após a implementação e execução da atividade. Ou seja, acontece depois que a política ou programa já foi implementado e está em vigor por um determinado período.

Essa abordagem busca avaliar os resultados, impactos, efetividade e eficiência da política em relação aos objetivos definidos anteriormente. A análise *ex-post* permite identificar pontos positivos e negativos do que foi implementado, suas limitações e possibilidades de ajuste. Vale ressaltar que a análise *ex-post* é importante para aprimorar a tomada de decisão dos gestores públicos, que podem utilizar as informações coletadas para definir ações de melhorias, ajustar a política e repensar sua implementação para torná-la mais efetiva e eficiente.

Para que a análise *ex-post* seja eficaz em aferir resultados e impactos é necessário compreender os pressupostos e expectativas iniciais do programa. Avaliações que não consideram esses fatores podem não fazer sentido ou até mesmo culpar o programa por não cumprir objetivos que nunca foram propostos. Da mesma forma, programas que prometem resultados impossíveis desde o início também são comuns e acabam sendo alvo de críticas na avaliação posterior.⁶²¹

Diversas medidas vêm sendo adotadas pelo Estado com o objetivo de ampliar a aplicação da análise *ex-post*, dada a sua potencialidade de corrigir e melhorar a qualidade legislativa.

⁶²⁰ MADER, Luzius. Avaliação prospectiva e análise de impacto legislativo: tornam as leis melhores? In: **Legislação**: Cadernos de Ciência da Legislação, Oeiras, Portugal, n. 42/43, p. 177-191, jan./jun. 2006.

⁶²¹ LASSANCE, Antonio. **Análise "ex ante" de políticas públicas**: fundamentos teórico-conceituais e orientações metodológicas para a sua aplicação prática. Brasília: IPEA, 2022, p. 23-24.

Dentre tais medidas o artigo 30 do Decreto n.º 9.191, de 1.º de novembro de 2017, que estabelece que os pareceres de mérito dos órgãos envolvidos com os atos normativos submetidos ao presidente da República devem ser enviados juntamente com a exposição de motivos. Além disso, o artigo 32 desse decreto determina que esses pareceres devem abordar elementos descritos em um guia específico, como a análise do problema a ser solucionado pelo ato normativo e os objetivos que se pretende alcançar.⁶²²

Já o Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017, trata da política de governança da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, e em seu artigo 4º aborda a importância de avaliar propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e concessão de incentivos fiscais, sempre que possível, mensurando seus custos e benefícios.⁶²³

Esse decreto também criou o Comitê Interministerial de Governança (CIG), que tem como objetivo assessorar o presidente da República na condução da política de governança da Administração Pública Federal. Cabe ao CIG aprovar manuais e guias com medidas, mecanismos e práticas organizacionais que contribuam para a implementação dos princípios e diretrizes de governança pública. Esses manuais conterão recomendações a serem implementadas pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta, conforme o parágrafo 1º do artigo 9º.⁶²⁴

O Brasil está em um processo de construção da expertise na análise *ex-ante* de órgãos, fundos, autarquias e fundações do governo federal.⁶²⁵

Pode ser observado como exemplo de análise *ex-post* relativo aos benefícios tributários conferidos em âmbito nacional o estudo realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional:

[...] a Secretaria do Tesouro Nacional divulgou uma análise feita em 2017 sobre os benefícios tributários, a qual indica que 84,3% dos gastos tributários tinham prazo indeterminado de vigência em sua legislação, mais da metade (52,5%) não tinha órgão responsável designado e nenhum deles tinha objetivos e metas quantificados. Não há avaliação similar sobre a situação

⁶²² BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*. vol. 1. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Ipea, 2018, p. 14.

⁶²³ BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*. vol. 1. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Ipea, 2018, p. 14-15.

⁶²⁴ BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*. vol. 1. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Ipea, 2018, p. 15.

⁶²⁵ BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*. vol. 1. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Ipea, 2018, p. 15.

benefícios financeiros e creditícios, mas a situação não deve divergir sensivelmente.⁶²⁶

A análise da Secretaria do Tesouro Nacional revela que a maioria dos benefícios tributários concedidos pelo governo não tem prazo definido, não possui órgão responsável designado e não tem objetivos e metas quantificados. Essa falta de transparência e avaliação pode levar a uma má alocação de recursos públicos e prejuízos para áreas prioritárias. Além disso, pode gerar desconfiança por parte da sociedade em relação aos benefícios concedidos pelo Estado, o que prejudicaria a legitimidade das políticas públicas.

Embora não haja uma avaliação semelhante sobre os benefícios financeiros e creditícios, a realidade desses benefícios não deve ser muito diferente da situação dos benefícios tributários, ou seja, do fomento fiscal, como um todo.

É fundamental que haja uma análise sistemática e transparente dos benefícios fiscais, financeiros e creditícios para garantir que esses instrumentos estejam cumprindo seu propósito e sejam efetivos na promoção do desenvolvimento econômico e social. Sem essa avaliação, fica difícil saber se essas ferramentas estão sendo utilizadas de forma adequada e se representam uma boa relação custo-benefício para a sociedade como um todo.

O resultado da análise da Secretaria do Tesouro Nacional indica que há uma falta de clareza em relação aos benefícios fiscais, financeiros e creditícios, o que pode dificultar o controle e a avaliação desses instrumentos como políticas públicas.

Além da falta de transparência quanto aos prazos dos benefícios, há, conforme aponta Tiago Sbardelotto, outro aspecto levantado quanto à governança dos benefícios tributários:

O segundo aspecto da governança a benefícios, designado análise *ex-post*, é a avaliação e o monitoramento dos benefícios vigentes. A avaliação é um instrumento relevante para a tomada de decisões ao longo da execução da política, pois diz ao gestor o que aprimorar e, em alguns casos, como fazê-lo. O monitoramento, por sua vez, é um processo contínuo ao longo da implementação que permite identificar problemas e falhas prejudiciais a ações, processos ou objetivos da política pública durante a execução e, assim, reúne condições para ajustar planos de implementação.⁶²⁷

⁶²⁶ SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios Tributários, Creditícios e Financeiros. Org. Marcos Mendes. In: **Para não esquecer: Políticas Públicas que empobrecem o Brasil**. Rio de Janeiro: Autografia, 2022, p. 231.

⁶²⁷ SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios Tributários, Creditícios e Financeiros. Org. Marcos Mendes. In: **Para não esquecer: Políticas Públicas que empobrecem o Brasil**. Rio de Janeiro: Autografia, 2022, p. 232.

Porém, a Secretaria do Tesouro Nacional ressalta que:

Em termos efetivos, **poucas políticas públicas nas últimas décadas tiveram uma análise *ex-post* realizada**. Curiosamente, programas como a desoneração da folha e o PSI contavam com instâncias de monitoramento, o que permitiu que diversas análises fossem realizadas e identificassem a baixa efetividade da política pública. Como se verá nas considerações finais, houve um significativo incremento de análises *ex-post* com a implementação do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP) a partir de 2018.⁶²⁸ (sem grifo no original)

Para a Secretaria há avanços relevantes nas práticas:

Houve avanços institucionais relevantes após o período de forte crescimento dos subsídios e dos problemas fiscais por eles gerados. Por exemplo, o Decreto 9.191/2017 estabeleceu que os atos normativos submetidos pelos diversos órgãos ao presidente da República deverão apresentar pareceres de mérito que contemplem elementos da análise *ex-ante*, e o Decreto 9.203/2017 estabeleceu uma política de governança, que deve ser seguida por toda a Administração Pública.⁶²⁹

Um dos avanços foi a criação do Comitê de Avaliação de Subsídios (CMAS) que segue o ciclo de avaliação *ex-post*, definido pelo Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP). As análises produzidas pelo CMAS mostram, em geral, que os benefícios têm pouca efetividade para a concretização das políticas públicas e, tais análises, deveriam ser usadas para decisões de alteração ou extinção de tais normas indutivas.⁶³⁰

Mas, ainda assim, é possível que as avaliações *ex-ante* e *ex-post* possam trazer bons resultados ao trazer dados quanto a algumas práticas de fomento com baixa efetividade e possam apoiar o direcionamento de práticas fomentadoras para outras atividades menos estimuladas. No entanto, levantar tais informações só será

⁶²⁸ SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios Tributários, Creditícios e Financeiros. Org. Marcos Mendes. *In: Para não esquecer: Políticas Públicas que empobrecem o Brasil*. Rio de Janeiro: Autografia, 2022, p. 232.

⁶²⁹ SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios Tributários, Creditícios e Financeiros. Org. Marcos Mendes. *In: Para não esquecer: Políticas Públicas que empobrecem o Brasil*. Rio de Janeiro: Autografia, 2022, p. 243-244.

⁶³⁰ “Em 2018, foi criado o Comitê de Avaliação de Subsídios (CMAS), que tem sido responsável pela avaliação *ex-post* de diversos benefícios tributários, creditícios e financeiros, seguindo um ciclo definido no âmbito do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP). As análises produzidas, em geral, revelam que há pouca efetividade nos benefícios e podem subsidiar decisões de alteração ou extinção”. SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios Tributários, Creditícios e Financeiros. Org. Marcos Mendes. *In: Para não esquecer: Políticas Públicas que empobrecem o Brasil*. Rio de Janeiro: Autografia, 2022, p. 244.

possível com o apoio das avaliações *ex-ante* e *ex-post*, por isso tais análises devem ser institucionalizadas. Segundo Tiago Sbardelotto,

As avaliações *ex-ante* e *ex-post* devem ser institucionalizadas em todos os ministérios e principalmente no Poder Legislativo. É fundamental que os representantes do povo disponham de todas as informações necessárias para a tomada de decisão, ainda que a política tenha sua dinâmica própria. Além disso, é importante buscar a melhoria na qualidade das avaliações, por meio de parcerias com organismos internacionais e acadêmicos especializados nas suas diversas técnicas.⁶³¹

Tais análises devem ser aprimoradas para que passem a fazer parte do processo legislativo, dada a alta contribuição com a qualidade da lei e resultados práticos que podem trazer à sociedade. A forma de legislar no Brasil merece esse aperfeiçoamento.

Trazer esses novos elementos para a forma de legislar pode ser salutar para toda a sociedade. Para tanto há uma ciência que se ocupa especificamente com a forma de legislar: A Legística.

Segundo Raquel Scalcon, a Legística, ciência que busca aprimorar a arte de legislar, ganhou relevância mundial ao estabelecer parâmetros e recomendações para garantir a qualidade da norma jurídica em termos materiais, ou seja, sua efetividade quanto aos fins pretendidos, e em termos formais, assegurando a compreensibilidade do texto e o uso adequado de técnicas de redação.⁶³²

Para ela, é através da Legística que se intenta “analisar os atos legislativos à luz da sua capacidade de produzir ambicionadas mudanças na realidade social, as quais teriam servido de justificativa para a própria emanção da lei”.⁶³³

O objetivo é avaliar os resultados e efeitos concretos da norma no contexto social e, por meio de uma norma bem elaborada, reduzir a discrepância entre os efeitos almejados e os obtidos.⁶³⁴

⁶³¹ SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios Tributários, Creditícios e Financeiros. Org. Marcos Mendes. In: **Para não esquecer**: Políticas Públicas que empobrecem o Brasil. Rio de Janeiro: Autografia, 2022, p. 244.

⁶³² SCALCON, Raquel Lima. Avaliação de impacto legislativo: A prática europeia e suas lições para o Brasil. In: **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 54, n.º 214, p. 113-130, abr./jun. 2017. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/536829>. Acesso em: 25 fev. 2023.

⁶³³ SCALCON, Raquel Lima. Avaliação de impacto legislativo: A prática europeia e suas lições para o Brasil. In: **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 54, n.º 214, p. 113-130, abr./jun. 2017. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/536829>. Acesso em: 25 fev. 2023.

⁶³⁴ SCALCON, Raquel Lima. Avaliação de impacto legislativo: A prática europeia e suas lições para o Brasil. In: **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 54, n.º 214, p. 113-130, abr./jun. 2017. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/536829>. Acesso em: 25 fev. 2023.

Assim, essa atividade busca “antecipar (avaliar preventivamente) ou elucidar (avaliar retrospectivamente) as possíveis razões de um déficit de realização dos fins intencionados”.⁶³⁵

Os métodos para orientar a produção e avaliação legislativa exigem uma análise prévia cuidadosa antes do início do processo legislativo, de modo que seja definido claramente o problema a ser resolvido, a solução proposta, os objetivos a serem alcançados e as alternativas possíveis. É importante que haja um estudo prévio da adequação e viabilidade da solução proposta para garantir que os resultados pretendidos sejam alcançados e que haja uma boa relação custo-benefício na implementação da solução. Em outras palavras, é necessário planejar e avaliar com cuidado antes de agir.⁶³⁶

A baixa qualidade legislativa atual, inclusive negando mecanismos de controle e aferição de resultados das legislações brasileiras, permite que cada vez mais o legislador se coloque em posição de irresponsabilidade quanto às leis que são produzidas.

Nesse sentido, cita-se como exemplo a Suíça, que atingiu elevado nível de institucionalização da AIL. Conforme Luzius Mader,

O artigo 170 da Constituição Federal Suíça salienta a responsabilidade do Parlamento na investigação da eficácia das medidas adotadas pela Confederação e, conseqüentemente, a responsabilidade do legislador pelas conseqüências de sua atividade.⁶³⁷

Nota-se um avanço na Constituição Suíça para o dever do legislador em promover a avaliação da eficácia da legislação e estabelecer os parâmetros de controle de resultados sob pena de responsabilização. Ou seja, a Constituição Suíça estabeleceu a responsabilidade do Legislativo quanto à qualidade da produção legislativa, devendo o parlamento observar elementos que possam auxiliar na produção de leis melhores, de leis que tenham o processo de análise *ex-ante* e em

⁶³⁵ SCALCON, Raquel Lima. Avaliação de impacto legislativo: A prática europeia e suas lições para o Brasil. *In: Revista de Informação Legislativa*. Brasília, a. 54, n.º 214, p. 113-130, abr./jun. 2017. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/536829>. Acesso em: 25 fev. 2023.

⁶³⁶ MENEGUIN, Fernando B.; MELO, Ana Paula Andrade de. Análise de impacto para além das regulações. *In: Boletim Economia Empírica*, [S. l.], v. 1, n. 5, 2021. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/bee/article/view/5513>. Acesso em: 25 fev. 2023.

⁶³⁷ MADER, Luzius. Avaliação dos efeitos da legislação: a situação da Suíça. *In: Legislação: Cadernos de Ciência da Legislação*, Oeiras, Instituto nacional de Administração, n. 33/34, jan./jun. 2003, p. 142.

seu bojo possuam elementos de aferição qualitativa, que permitam fazer a análise *ex-post*.

No que atine o fomento fiscal, é realmente inconcebível permitir que os recursos públicos necessários para minimizar as pobreza de uma sociedade se esgotem sem nenhuma preocupação ou responsabilização, não é compatível com o sistema representativo. De acordo com Fernando Meneguín e Rafael Silveira Silva.

[...] pouco se evidencia que a etapa da formulação das políticas e do desenvolvimento de soluções não pode prescindir do exercício metódico e racional sobre as opções existentes, bem como os nexos causais que podem redundar nos resultados almejados. Aos atores políticos e aos agentes públicos é depositada a responsabilidade fundamental de tomar todos os cuidados para que as soluções propostas não sejam vistas como experiências sociais, aferindo-se as consequências como se fossem resultados de laboratório que podem ser dezenas de vezes repetidos.⁶³⁸

As escolhas tomadas no processo decisório têm consequências graves para a sociedade, o que exige soluções. Antes de qualquer intervenção estatal, é necessário controlar efetivamente a qualidade dessa intervenção, o que inclui ações de atores políticos, como o estudo e planejamento de programas e projetos de políticas apresentados pelo Executivo, bem como propostas legislativas tanto dos chefes do Poder Executivo quanto dos parlamentares.⁶³⁹

Essa perspectiva de avaliação engloba diversas etapas, como a análise dos motivos que justificam a intervenção, o planejamento das ações necessárias para a implementação da iniciativa, a definição dos agentes responsáveis pela execução, a identificação das normas que serão aplicadas e a avaliação dos possíveis impactos. Com base na experiência internacional acumulada nessas áreas, essa abordagem de avaliação prévia é chamada de Análise de Impacto Legislativo (AIL) ou Análise de

⁶³⁸ MENEGUÍN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. Análise de impacto legislativo: balizas conceituais e desafios de implementação no Brasil. Artigo. SACHSIDA, Adolfo. **Políticas públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos**. Brasília: Ipea, p. 437-464, 2018. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=34343. Acesso em 22 fev. 2023.

⁶³⁹ MENEGUÍN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. Análise de impacto legislativo: balizas conceituais e desafios de implementação no Brasil. Artigo. SACHSIDA, Adolfo. **Políticas públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos**. Brasília: Ipea, p. 437-464, 2018. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=34343. Acesso em 22 fev. 2023.

Impacto Regulatório (AIR) quando se trata da esfera normativa infralegal e regulatória no contexto brasileiro.⁶⁴⁰

Os legisladores têm o dever de criar leis que sejam efetivas e atendam às necessidades da sociedade, ao mesmo tempo em que respeitem os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Ao estabelecer parâmetros de controle de resultados, buscam garantir que as políticas públicas e regulamentações produzam os efeitos esperados e atinjam seus objetivos de maneira eficaz e eficiente.

Ventilam-se alguns possíveis parâmetros de controle de resultados. São eles:

1) prestação de contas: os legisladores têm o dever de prestar contas aos cidadãos sobre o uso dos recursos públicos e a eficácia das políticas públicas. O controle de resultados pode contribuir para garantir que as políticas públicas e regulamentações estejam produzindo os efeitos esperados e que os recursos públicos estejam sendo utilizados de maneira eficiente; 2) transparência: o controle de resultados pode contribuir para aumentar a transparência nas decisões governamentais, permitindo que a sociedade possa avaliar e dar feedback sobre os possíveis impactos das políticas públicas e regulamentações propostas; 3) melhoria da qualidade das políticas públicas: o controle de resultados pode contribuir para a melhoria da qualidade das políticas públicas e regulamentações, ao permitir que os legisladores identifiquem e corrijam possíveis falhas e deficiências; 4) responsabilização: o controle de resultados pode contribuir para a responsabilização dos gestores públicos e reguladores, ao permitir que sejam identificados e responsabilizados pelos possíveis impactos negativos das políticas públicas e regulamentações propostas; 5) sustentabilidade: na etapa de controle de resultados deve ser verificável se a medida se coaduna com a sustentabilidade multidimensional, como estruturada no primeiro capítulo.

Como visto, o estabelecimento de parâmetros de controle de resultados pode ajudar na garantia da utilização eficiente dos recursos públicos. No entanto, alguns desafios, também, podem ser observados: 1) - dificuldade em mensurar resultados: é muitas vezes difícil definir e mensurar os resultados de uma política pública ou regulamentação. Isso pode tornar difícil avaliar se os resultados alcançados são

⁶⁴⁰ MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. Análise de impacto legislativo: balizas conceituais e desafios de implementação no Brasil. Artigo. SACHSIDA, Adolfo. **Políticas públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos**. Brasília: Ipea, p. 437-464, 2018. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=34343. Acesso em 22 fev. 2023.

satisfatórios e podem impactar na definição dos parâmetros de controle; 2) falta de dados: em alguns casos, os dados necessários para avaliar os resultados de uma política pública ou regulamentação podem ser escassos ou inexistentes. Isso pode dificultar a avaliação e o controle dos resultados; 3) pressão política: o processo de estabelecimento de parâmetros de controle de resultados pode ser influenciado por interesses políticos, o que pode dificultar a definição de parâmetros objetivos e eficazes; 4) conflitos de interesses: os legisladores podem ter que lidar com conflitos de interesses, como quando há pressão por parte de grupos ou empresas para enfraquecer ou eliminar medidas regulatórias; 5) falta de cultura com AIL: o processo legislativo no Brasil ainda não assimilou a importância da análise de impacto e tem pouca experiência na prática, estando seu desenvolvimento superficial; 6) falta de compreensão sobre o conceito de sustentabilidade multidimensional e da importância de sua prática nas atividades estatais.

Os legisladores podem enfrentar várias dificuldades ao estabelecer parâmetros de controle de resultados dentro do jogo político do Brasil, mas a qualificação das normas pode refletir em muitos resultados positivos à sociedade brasileira.

Importante ressaltar que, mesmo diante das possíveis dificuldades que os legisladores possam sofrer, a representatividade não confere a eles poder absoluto sobre os cidadãos, ou seja, devem representar aquilo que foram delimitados a representar, motivo pelo qual se faz necessário a construção de parâmetros que devem ser “buscados para balizar e controlar a interpretação jurídica, de modo a assegurar, ao menos, a aplicação isonômica do direito”, apontando-os “como elementos de verificação da racionalidade do discurso.”⁶⁴¹ Consigna-se que “não é legítimo admitir que se está diante de uma carta branca aos Poderes Legislativo ou Executivo para disporem dos recursos públicos aos seu bel prazer”.⁶⁴²

Embora tal problemática possa ser debatida no campo da ciência política e do sistema político de representatividade, não se vislumbra uma autorização imediata através do voto, para que os chefes dos Executivos ou membros do parlamento

⁶⁴¹ BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 160-164.

⁶⁴² SCHIER, Adriana Ricardo da Costa. MEDEIROS, Clayton Gomes de. A controlabilidade dos atos de fomento. In: **Direito administrativo do pós-crise**. Coord. Maurício Zockun, Emerson Gabardo. Curitiba: Íthala, 2021. p. 27. Disponível em: <https://journal.nuped.com.br/index.php/congressoibda/issue/view/livroibda2021/ibda2021>. Acesso em: 13 out. 2022.

possam sobrepor sua vontade diante do texto constitucional e da legalidade que seus atos devem respeitar quando da utilização do fomento fiscal desvinculado dos ditames normativos. E se trata exatamente dessa situação, quando se permite a utilização do fomento fiscal valendo-se de suposta discricionariedade ou escolha política por parte do gestor público (quando na verdade desvirtuam o instituto).

Tais atos deveriam ser muito bem fundamentados inclusive justificando que não acarretariam prejuízo a efetivação de direitos fundamentais e que estes se concretizariam através do fomento fiscal e resultados decorrentes da prática fomentada.

A análise de resultados e controle de finalidade podem ser utilizados como limites às atividades de fomento fiscal de diversas formas. Esses instrumentos são importantes para garantir que as políticas públicas sejam efetivas e eficientes, evitando desperdícios de recursos públicos e desvios de finalidade.

Em relação à análise de resultados, é importante que sejam definidos indicadores e metas claras para cada política pública. Isso permite que se avalie se os objetivos foram atingidos e, caso contrário, que sejam feitos ajustes para garantir a efetividade da política.

Já o controle de finalidade é importante para garantir que os recursos públicos sejam utilizados de acordo com a finalidade para a qual foram destinados. Isso significa que é preciso verificar se as empresas beneficiadas pelo fomento fiscal estão cumprindo com suas obrigações, como a criação de empregos ou o investimento em pesquisa e desenvolvimento, por exemplo. Caso contrário, é necessário que as medidas cabíveis sejam tomadas para garantir que o fomento seja utilizado de forma adequada.

Com o controle de finalidade das atividades de fomento fiscal, é possível analisar diversas espécies de resultados, que podem variar de acordo com a finalidade específica de cada política pública e as metas estabelecidas para ela. Algumas das espécies de resultados que podem ser analisadas incluem:

1) criação de empregos: uma das principais finalidades das políticas de fomento fiscal é a criação de empregos. Portanto, é possível analisar o número de empregos criados pelas empresas beneficiadas pelo fomento, bem como a qualidade desses empregos; 2) investimento em pesquisa e desenvolvimento: algumas políticas de fomento fiscal têm como finalidade estimular o investimento em pesquisa e desenvolvimento, visando ao desenvolvimento tecnológico e à inovação. Nesse caso,

é possível analisar o número de patentes registradas, os investimentos em pesquisa e desenvolvimento realizados pelas empresas beneficiadas, entre outros indicadores; 3) aumento da produção: em algumas políticas de fomento fiscal, o objetivo é aumentar a produção de bens ou serviços em determinado setor. Nesse caso, é possível analisar o aumento da produção em volume ou em valor, comparando os dados antes e depois da implementação da política; 4) redução da desigualdade social: em políticas de fomento fiscal com objetivos sociais, é possível analisar a redução da desigualdade social, por exemplo, pela melhoria das condições de vida das pessoas beneficiadas pela política; 5) impacto ambiental: em políticas de fomento fiscal que visam a redução do impacto ambiental de determinada atividade, é possível analisar a redução das emissões de poluentes, o uso de fontes renováveis de energia, entre outros indicadores ambientais.

Os possíveis resultados mencionados devem estar conectados com a ideia da sustentabilidade multidimensional e devem equilibrar as diversas dimensões do desenvolvimento, não sacrificando uma dimensão em benefício da outra.

No desenvolvimento multidimensional não se pode olvidar da dimensão ética, social, econômica e ambiental. Isso significa que a sustentabilidade deve ser pensada de forma integrada e holística, levando em conta não apenas o impacto econômico de uma ação, mas também seus efeitos sociais e ambientais.

Portanto, a sustentabilidade multidimensional exige uma abordagem integrada e colaborativa, envolvendo governos, empresas, sociedade civil e indivíduos para alcançar um equilíbrio entre essas três dimensões. Isso requer uma mudança de mentalidade e a adoção de práticas sustentáveis em todas as áreas, desde a produção e consumo até a gestão de resíduos e recursos naturais.

Esses são apenas alguns exemplos de espécies de resultados que podem ser analisadas no controle de finalidade das atividades de fomento fiscal. É importante ressaltar que a escolha dos indicadores de resultado deve ser feita de forma criteriosa, levando em consideração a finalidade específica da política pública e os objetivos a serem alcançados.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) permite a diminuição de carga tributária (fomento fiscal) como instrumento para incentivar o desenvolvimento de atividades socialmente desejáveis. Nesse sentido, apontam Marçal Justen Filho e Eduardo Ferreira Jordão que:

A LRF admite a redução de carga fiscal, pressupondo-se a sua utilização como instrumento para promover a realização de políticas públicas de incentivo ao desenvolvimento de atividades socialmente desejáveis. Como consta do art. 14, é cabível a renúncia de receitas ou a concessão de benefícios tributários, mas há imposição constitucional de autorização legislativa.⁶⁴³

Portanto, fomento tributário é uma ferramenta eficaz para incentivar o desenvolvimento de atividades sociais desejadas por meio de políticas públicas.

O controle sobre a criação de novos subsídios (que incluem benefícios tributários, financeiros e creditícios) pode variar dependendo da sua natureza, mas era geralmente bastante flexível. No caso específico dos benefícios tributários, sua criação ou expansão é regulada principalmente pelo art. 14 da LRF.

A LRF tentou apresentar alguns elementos que se aproximam de forma muito preambular de análise *ex-ante* ao limitar a ampliação do uso de benefícios fiscais. O artigo 14 da lei diz que a criação de novos benefícios tributários que resultem em renúncia de receitas deve atender a dois requisitos. O primeiro requisito é a apresentação das estimativas de impacto orçamentário-financeiro para o exercício em que iniciar sua vigência e os dois subsequentes. Isso significa que se faz necessário demonstrar o impacto financeiro do novo benefício tributário nas contas públicas, para garantir que ele não gere um déficit nas finanças do Estado.

De acordo com Tiago Sbardelotto,

No caso dos benefícios tributários, sua criação ou expansão é regulada principalmente pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Em linhas gerais, este artigo determina que propostas de benefícios tributários que resultem em renúncia de receitas devem atender a dois requisitos: i) a apresentação das estimativas de impacto orçamentário-financeiro para o exercício em que iniciar sua vigência e os dois subsequentes; e ii) a demonstração de que os impactos dos benefícios tributários foram considerados na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetarão as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou, alternativamente, a instituição de medidas de compensação por meio do aumento de receita tributária.⁶⁴⁴

⁶⁴³ JUSTEN FILHO, Marçal; JORDÃO, Eduardo Ferreira. A contratação administrativa destinada ao fomento de atividades privadas de interesse coletivo. **Revista Brasileira de Direito Público**, v. 34, p. 47-72, 2011. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19195/A_contratacao_administrativa_destinada_a.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 26 jan. 2023.

⁶⁴⁴ SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios Tributários, Creditícios e Financeiros. Org. Marcos Mendes. In: **Para não esquecer: Políticas Públicas que empobrecem o Brasil**. Rio de Janeiro: Autografia, 2022, p. 226-227.

Embora esse requisito seja muito importante, estimativas de impacto orçamentário-financeiro, ainda são uma versão singela da análise *ex-ante*.

Como segundo requisito a LRF estabeleceu que a demonstração de que os impactos dos benefícios tributários foram considerados na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetarão as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou, alternativamente, a instituição de medidas de compensação por meio do aumento de receita tributária. Isso significa que o governo deve incluir os impactos financeiros dos benefícios tributários em suas previsões de receita e garantir que esses benefícios não afetarão suas metas fiscais. Caso isso não aconteça, o governo deve criar medidas de compensação, como o aumento de receita tributária, para garantir que essas metas sejam atingidas. Igualmente singela, mas já se vê algum esforço em direção da AIL.

Não é suficiente a mera adequação orçamentária-financeira com o orçamento, outros elementos importantes podem e devem ser apreciados.

Há algumas PECs que tratam da limitação das renúncias fiscais (incentivos fiscais) no Brasil: a PEC 186⁶⁴⁵ e a PEC 188⁶⁴⁶ (artigo 1.º busca alterar o artigo 167, § 10 e incluir o artigo 167-A, inciso IX; e artigo 9.º), que de alguma forma seriam mecanismos voltados a incrementar o controle das práticas de fomento fiscal. Tais PECs têm por objetivo determinar a reavaliação periódica dos benefícios tributários, creditícios e financeiros estabelecendo o prazo máximo de quatro anos para a reavaliação.

Pode não parecer verossímil a informação de que em sua extensa maioria o fomento fiscal no Brasil não é reavaliado. Mas a realidade brasileira é exatamente

⁶⁴⁵ Proposta de Emenda à Constituição n.º 186, de 2019, dentre outros objetivos, pretende determinar a reavaliação periódica dos benefícios tributários, creditícios e financeiros. Veda, a partir de 2026, a ampliação de benefícios tributários, caso estes ultrapassem 2% do PIB. “O novo inciso XII veda a criação, ampliação ou renovação de benefício ou incentivo de natureza tributária pela União quando seu montante anual ultrapassar 2% do PIB, conforme o demonstrativo a que se refere o art. 165, § 6.º, da Constituição. Já o novo § 6.º do art. 167 prevê que incentivos ou benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira serão reavaliados no máximo a cada quatro anos, observadas as seguintes diretrizes: (i) análise da efetividade, proporcionalidade e focalização; (ii) combate às desigualdades regionais; e (iii) publicidade do resultado das análises. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8935367&ts=1614710333710&disposition=inline>. Acesso em: 25 out. 2022.

⁶⁴⁶ Proposta de Emenda à Constituição n.º 188, de 2019, dentre outros objetivos, pretende incluir § 10 no art. 167.

§ 10 Incentivos ou benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira serão reavaliados, no máximo, a cada quatro anos, observadas as seguintes diretrizes:

- I - análise da efetividade, proporcionalidade e focalização;
- II - combate às desigualdades regionais; e
- III - publicidade do resultado das análises.

assim, sem controle e sem prazo, constatação que pode ser confirmada pelos estudos feitos pelo Tribunal de Contas da União (TCU), como informa Tiago Sbardelotto:

Na prática, o que se verifica é a ausência de um ou mais requisitos na maioria dos benefícios tributários instituídos. Uma auditoria realizada pelo TCU em 2015 concluiu que, de modo geral, as normas instituidoras não estipulam claramente os objetivos, metas e indicadores da política pública relacionada ao benefício tributário. Além disso, a maioria dos gastos tributários avaliados à época tinha caráter permanente, inclusive quando se consideravam apenas aqueles benefícios instituídos nos últimos dez anos.⁶⁴⁷

Concorda-se com a análise do autor, porque, pelas informações disponíveis no TCU pode-se constatar que muitos benefícios tributários instituídos não atendem a todos os requisitos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Uma auditoria realizada pelo Tribunal em 2015⁶⁴⁸ concluiu que a maioria das normas instituidoras dos benefícios tributários não estabelecem claramente os objetivos, metas e indicadores da política pública relacionada a eles.

Além disso, a auditoria do TCU constatou que a maioria dos gastos tributários avaliados na época tinham caráter permanente, ou seja, não eram temporários ou estavam condicionados a um prazo específico. Isso significa que, na prática, muitos benefícios tributários se tornaram permanentes mesmo sem atender aos requisitos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Na próxima seção será apresentado um caso real que evidencia problemas como os aqui relatados, inclusive relativos à estipulação de prazos.

Essa situação pode afetar negativamente as finanças públicas, já que o Estado deixa de arrecadar receitas tributárias que poderiam ser utilizadas para financiar políticas públicas ou para reduzir o déficit fiscal. Além disso, a falta de clareza nos objetivos e metas dos benefícios tributários pode dificultar a avaliação da efetividade desses instrumentos como políticas públicas, a concretização dos direitos fundamentais e a verificação do desenvolvimento sustentável.

A Análise de Impacto Legislativo *ex-ante* e *ex-post* são ferramentas vitais, verdadeiras diretrizes para identificar inconsistências e incoerências nas políticas e

⁶⁴⁷ SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios Tributários, Creditícios e Financeiros. Org. Marcos Mendes. In: **Para não esquecer:** Políticas Públicas que empobrecem o Brasil. Rio de Janeiro: Autografia, 2022, p. 231.

⁶⁴⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1205/2014. Plenário. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Sessão de 14/05/2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-avalia-a-estrutura-de-governanca-das-renuncias-tributarias.htm>. Acesso em: 21 fev. 2023.

programas, fornecendo recomendações para suprir lacunas e melhorar o desempenho.

Vários exemplos podem ser mencionados para que se foque a atenção para a problemática da falta de estruturação de atuações relevantes, imagine uma cirurgia cerebral sem um plano de quanto tempo levará, quais instrumentos obrigatórios, recursos humanos necessários... ou ainda a construção de uma ponte que atravessasse um braço de mar sem um projeto, sem os cálculos estruturais necessários, sem equipamentos e os recursos indispensáveis.

Diversas atuações são de extrema relevância e podem ser muito mais nocivas a um maior número de pessoas envolvidas direta ou indiretamente, principalmente quando se trata de escolhas e decisões públicas.

Ao se verificar que atuações estimuladas pelo fomento fiscal não estão cumprindo com objetivos delimitados nem orientados pelo ordenamento jurídico, como a criação de empregos, o investimento em pesquisa e desenvolvimento, ou concretização de direitos fundamentais, por exemplo, seria o caso de reverter ou finalizar a prática do fomento realizado.

De toda a pesquisa realizada conclui-se que o fomento fiscal pode ser uma importante ferramenta para a realização de direitos fundamentais, como o direito ao trabalho, à educação, à saúde, ao meio ambiente e ao desenvolvimento econômico e social. Políticas de fomento fiscal podem incentivar a adoção de práticas sustentáveis nas empresas, tais como o uso eficiente de recursos naturais, a redução da emissão de gases de efeito estufa, a preservação da biodiversidade e a promoção da economia circular. Além disso, o fomento fiscal pode incentivar o investimento em setores e tecnologias que contribuam para o desenvolvimento sustentável, tais como as energias renováveis, a mobilidade urbana sustentável e a gestão de resíduos.

Todavia, é importante garantir que as políticas públicas de fomento fiscal não prejudiquem ou violem direitos fundamentais. Da análise dos mecanismos adotados pelo Poder Público é possível verificar que, infelizmente, há políticas de fomento fiscal que acabam por gerar impactos negativos para a sociedade, como a concentração de renda, a exclusão social, o desrespeito aos direitos trabalhistas e ambientais, dentre outros. Nesse sentido, o controle de finalidade das atividades de fomento fiscal pode ser uma importante ferramenta para garantir que essas políticas sejam adequadas e que respeitem os direitos fundamentais.

4.5. Aplicação das diretrizes de controle do fomento fiscal: o caso Ambev no Estado do Paraná

As diretrizes de controle esboçadas anteriormente devem ser aplicáveis em todos os casos de fomento fiscal para evitar seu desvirtuamento, problema que inquieta e justifica a presente pesquisa. A adequação da atividade de fomento às diretrizes é imprescindível para um Estado que se quer ver desenvolver de forma sustentável.

Contudo, são observáveis diversas condutas em sede de fomento tributário que saltam aos olhos, principalmente quando a prática não atinge fins relacionados efetivamente ao interesse público e estão distantes de qualquer razão pública que se possa ventilar, e a renúncia/perda de receita não corresponde a qualquer ampliação de bens públicos.

Exemplo dessa situação pode ser visto no Estado do Paraná, onde o governo do Estado concedeu à empresa de bebidas, Ambev,⁶⁴⁹ incentivos fiscais estimados inicialmente em R\$ 843 milhões até o ano 2020.

Foi firmado um protocolo de intenções em 2012 criando o Regime Especial de Tributação 4777/2012,⁶⁵⁰ publicado no Diário Oficial da Indústria, Comércio e Serviços em 7 de dezembro de 2012.

⁶⁴⁹ A escolha do referido caso se dá em razão dos números e características ímpares ocorridas, já que ofende a quase todas as diretrizes apresentadas, torna-se um paradigma emblemático, motivos pelos quais se tentou elaborar uma análise do caso com a verificação diante das diretrizes traçadas.

⁶⁵⁰ Veja a relação dos atos normativos relativos as isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais de que trata o inciso do art. 3.º da Lei Complementar n.º 160, de 7 de agosto de 2017. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/101201800297.pdf>. Acesso em: 14 out. 2022.



ANEXO ÚNICO

(a que se refere o art. 1º da Resolução SEFA n. 297, de 22 de março de 2018)

RELAÇÃO DOS ATOS NORMATIVOS RELATIVOS ÀS ISENÇÕES, AOS INCENTIVOS E AOS BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS DE QUE TRATA O INCISO I DO CAPUT DO ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017

ATOS NORMATIVOS VIGENTES EM 8 DE AGOSTO DE 2017					DISPOSITIVO ESPECÍFICO (6)	DATA DE PUBLICAÇÃO NO DOE (7)	TERMO INICIAL (8)	OBSERVAÇÕES (9)
PARANÁ (1)								
ITEM (2)	ATO (3)	NÚMERO (4)	EMENTA OU ASSUNTO (5)					
1	Lei	9.895, de 08/01/1992	Autoriza o Poder Executivo a implementar mecanismos de concessão de auxílio temporário às empresas do setor produtivo estabelecidas no território do Paraná, conforme específica.			08/01/1992	08/01/1992	
1.01	Autorização	003 / 2010	Parcelamento com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	01/04/2010	
1.02	Protocolo de Intenções	S/N/2011	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	05/10/2011	
1.03	Protocolo de Intenções	S/N/2013	Parcelamento com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	04/09/2013	
1.04	Termo de Acordo	1465 / 1997	Diferimento. Autorização referente ao parágrafo 3º do artigo 86 do RICMS aprovado pelo Decreto 2763/1996.			07/08/1997	07/08/1997	Correspondente ao disposto no § 4º do art. 106 do RICMS (Decreto n. 6.080/2012). Atualmente a matéria está prevista no § 4º do art. 30 do Anexo VIII do RICMS (Decreto n. 7.871/2017). O Termo de Acordo 1465/1997 foi ratificado pelo Protocolo de Intenções de 04/09/2013.
1.05	Protocolo de Intenções	S/N/2013	Parcelamento com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	21/08/2013	
1.06	Regime Especial	4756 / 2012	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	19/11/2012	Aditado pelo RE 5610/2016
1.07	Regime Especial	4758 / 2012	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	01/11/2012	Aditado pelo RE 5393/2015 e 5740/2017
1.08	Regime Especial	4777 / 2012	Redução da base de cálculo com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	07/12/2012	Aditado pelo RE 5009/2014 e 5566/2016
1.09	Regime Especial	4779 / 2012	Redução da base de cálculo / Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	10/12/2012	
1.10	Regime Especial	4782 / 2012	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	26/12/2012	
1.11	Regime Especial	4783 / 2012	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	26/12/2012	
1.12	Regime Especial	4784 / 2012	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	28/08/2012	
1.13	Regime Especial	4819 / 2013	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	01/12/2012	
1.14	Regime Especial	4823 / 2013	Redução da base de cálculo / Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	01/10/2013	Aditado pelo RE 5105/2014
1.15	Regime Especial	4824 / 2013	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	01/04/2013	
1.16	Regime Especial	4834 / 2013	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	01/07/2013	Aditado pelo RE 5042/2014
1.17	Regime Especial	4837 / 2016	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	25/04/2012	
1.18	Regime Especial	4839 / 2013	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	18/07/2013	
1.19	Regime Especial	4854 / 2013	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	15/07/2013	Aditado pelo RE 4961/2013
1.20	Regime Especial	4872 / 2012	Crédito presumido com base na Lei n. 9.895/1992			08/01/1992	26/12/2012	

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná - SEFA.⁶⁵¹

No anexo único mencionado no art. 1.º da Resolução da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná (SEFA) n.º 297, de 22 de março de 2018, pode-se

⁶⁵¹ Veja a relação completa dos 166 benefícios. Relação dos atos normativos relativos as isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais de que trata o inciso do art. 3.º da Lei Complementar n.º 160, de 7 de agosto de 2017. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/101201800297.pdf>. Acesso em: 14 out. 2022.

verificar 166⁶⁵² benefícios tributários relacionados ao ICMS do Estado do Paraná. O referido rol de benefícios foi publicado, em atendimento ao da Lei Complementar Federal n.º 160, de 7 de agosto de 2017,⁶⁵³ e do inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017. Essa relação contendo a identificação dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, vigentes em 8 de agosto de 2017, instituídos pela legislação estadual está em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2.º do art. 155⁶⁵⁴ da Constituição Federal.

É possível encontrar no item 1.08 do anexo (com destaque em vermelho na imagem acima) o Regime Especial 4.777/2012 que conferia redução da base de cálculo de ICMS fundado na Lei n.º 9.895/1992⁶⁵⁵ para empresas situadas no Estado do Paraná e que estivessem atravessando insuficiência provisória de liquidez decorrente da situação de ajuste da conjuntura econômico-financeira nacional. Até a data da publicação do anexo, a referida empresa já contava com dois novos aditivos com novos prazos e ampliação do benefício, um de 2014 e outro de 2016.

⁶⁵² Veja a relação completa dos 166 benefícios. Relação dos atos normativos relativos as isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais de que trata o inciso do art. 3.º da Lei Complementar n.º 160, de 7 de agosto de 2017. Disponível em: <https://www.sefanel.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/101201800297.pdf>. Acesso em: 14 out. 2022.

⁶⁵³ Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2.º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014.

⁶⁵⁴ Vide art. 155 da Constituição Federal:

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

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...

XII - cabe à lei complementar:

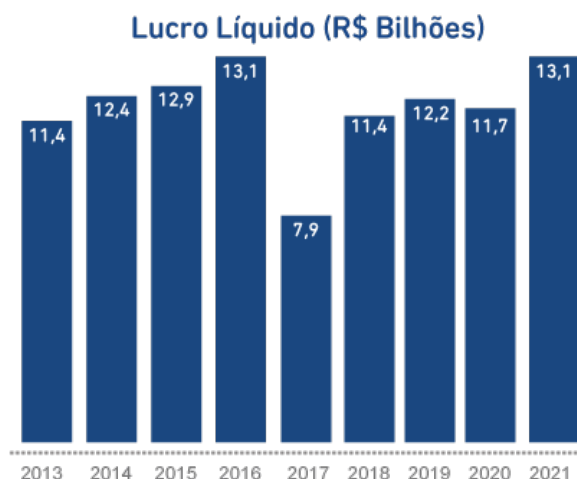
...

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

...

⁶⁵⁵ A referida lei autoriza o Poder Executivo a implementar mecanismos de concessão de auxílio temporário às empresas do setor produtivo estabelecidas no território do Paraná. Tal auxílio temporário seria destinado às empresas situadas na base territorial do Estado e que estivessem atravessando período de insuficiência provisória de liquidez decorrente da situação de ajuste da conjuntura econômico-financeira nacional. Veja o art. 1.º da Lei 9.895/1992. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/pr/lei-ordinaria-n-9895-1992-parana-autoriza-o-poder-executivo-a-implementar-mecanismos-de-concessao-de-auxilio-temporario-as-empresas-do-setor-produtivo-estabelecidas-no-territorio-do-parana-conforme-especifica>. Acesso em: 14 out. 2022.

Constata-se que tal publicidade do anexo pouco contribui para o controle dos atos de concessão de benefícios tributários. Inclusive quando se acessa os dados da AMBEV, sua série histórica de resultados financeiros, não se verifica situação de insuficiência provisória de liquidez como determina a Lei 9.895/1992, retro mencionada.⁶⁵⁶



Fonte: AMBEV Relações com investidores.⁶⁵⁷

Em outro levantamento de dados disponibilizado pela própria empresa fomentada, em seu sítio eletrônico, podem ser verificados os resultados de suas atividades durante os últimos dez anos, confirmando sua atividade altamente lucrativas.

A política pública implementada não fica clara e ainda não se pode dizer que observa o regime jurídico próprio justamente por não haver participação popular na construção de tal fomento fiscal. No caso que se apresenta não há nenhuma conexão direta entre a política de fomento fiscal e a realização de direitos fundamentais, como se pretende.

Em verdade se poderia argumentar que a motivação do fomento concedido poderia concretizar a manutenção dos postos de trabalho na empresa, bem como ampliação da produção com a modernização das novas instalações, porém é perceptível, a partir dos dados levantados e disponibilizados pela própria empresa que

⁶⁵⁶ Disponível em: <https://ri.ambev.com.br/visao-geral/destaques-financeiros/>. Acesso em 12 out. 2022.

⁶⁵⁷ Disponível em: <https://ri.ambev.com.br/visao-geral/destaques-financeiros/>. Acesso em 12 out. 2022.

a política conferiu apenas manutenção ou ampliação do lucro para os investidores, como se verá adiante.

											
Todos os valores expressos estão em milhões de Reais.											
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
BRASIL CERVEJA											
Volume (100 hl)	86.692,2	82.973,9	86.903,9	85.330,9	79.870,1	80.233,8	77.784,2	80.263,7	84.791,7	90.835,0	
Receita líquida	17.598,3	18.407,2	20.486,6	22.441,3	21.173,1	22.599,3	23.008,5	24.304,2	25.953,0	30.537,2	
Receita líquida/hl (R\$)	203,0	221,8	236,5	263,0	265,8	280,5	295,8	302,8	306,1	336,2	
CPV	-4.895,8	-5.323,7	-6.162,4	-6.757,6	-7.339,9	-7.895,1	-8.222,9	-10.037,9	-11.941,7	-15.382,1	
CPV/hl (R\$)	-57,6	-64,2	-70,9	-79,2	-92,1	-98,4	-105,7	-125,1	-140,8	-169,3	
Lucro bruto	12.602,5	13.083,4	14.306,2	15.683,7	13.833,2	14.614,3	14.785,6	14.266,3	14.011,4	15.155,1	
Margem bruta (%)	71,6	71,1	69,9	69,9	65,3	64,9	64,3	58,7	54,0	49,6	
Despesas comerciais	-3.999,9	-4.334,4	-5.009,9	-5.448,3	-5.935,7	-6.914,6	-6.970,7	-6.826,5	-6.538,1	-7.359,4	
Despesas administrativas	-1.028,7	-1.074,0	-1.211,8	-1.341,5	-1.160,2	-1.476,3	-1.202,6	-1.426,0	-1.395,1	-2.616,1	
SG&A excl. deprec.& amort.	-4.697,8	-5.061,6	-5.787,3	-6.312,4	-6.414,6	-6.683,4	-6.471,4	-6.038,5	-6.709,8	-8.873,2	
SG&A deprec.& amort.	-330,8	-346,8	-434,4	-474,4	-681,3	-707,5	-701,9	-1.214,0	-1.223,4	-1.102,3	
SG&A total	-5.028,6	-5.408,4	-6.221,8	-6.786,8	-7.095,9	-7.390,9	-7.173,3	-7.252,5	-7.933,2	-9.975,5	
Outras rec operacionais	850,9	1.409,8	1.329,6	1.551,2	969,8	825,0	740,1	571,6	2.380,3	1.711,2	
Lucro operacional ajustado	8.224,8	9.084,8	9.414,0	10.448,1	7.707,1	8.046,3	8.352,4	7.565,4	8.456,5	8.890,8	
EBITDA ajustado	9.312,8	10.229,8	10.744,4	12.938,9	9.616,6	10.046,4	10.350,0	10.100,8	11.011,9	9.515,9	
Margem EBITDA ajustado (%)	52,9	55,6	52,5	53,6	45,4	44,6	45,0	41,8	42,4	31,2	

1 - As informações constantes do presente documento referentes a todos os períodos até o 3o trimestre de 2012, inclusive, referem-se à Companhia de Bebidas das Américas - Ambev; já as informações constantes do presente documento referentes aos períodos a partir do 4o trimestre de 2012, inclusive, referem-se à Ambev S.A.

Fonte: AMBEV Relações com investidores.⁶⁵⁸

Os benefícios persistem até os dias atuais, mesmo a beneficiária possuindo lucratividade na operação e não se encontrando na condição descrita na Lei n. 9.895/1992 do Estado do Paraná. Parte do problema já se evidencia, pois, a legislação que permitia o benefício condicionava que a fomentada estivesse atravessando insuficiência provisória de liquidez decorrente da situação de ajuste da conjuntura econômico-financeira nacional, o que, como já mencionado anteriormente, não se verificou.

Em verdade, falta lisura quanto ao ato concessivo do benefício à empresa. Se caracteriza como verdadeira afronta à diretriz do Regime Jurídico Administrativo, não se observa o dever de transparência contido no princípio da publicidade. O que se consegue encontrar são informações veiculadas pela imprensa,⁶⁵⁹ e elas não são boas. Segue abaixo um sucinto articulado dos acontecimentos sobre o Regime Especial 4777/2012 estabelecido pelo Estado do Paraná em benefício da AMBEV:

⁶⁵⁸ Disponível em: <https://ri.ambev.com.br/visao-geral/destaques-financeiros/>. Acesso em 12 out. 2022.

⁶⁵⁹ Mais informações quanto ao benefício concedido à AMBEV podem ser encontradas nos meios de comunicação. Disponível em: <http://www.bancadasulista.com/noticia/2229-parana-competitivo-e-concorrenca-desleal-no-setor/>. <https://ijf.org.br/com-regalias-do-governo-fabrica-da-ambev-no-parana-pode-ter-saidode-graca/>. <https://theintercept.com/2018/03/03/ambev-parana-richa-isencao/>. <https://www.gazetadopovo.com.br/vozes/caixa-zero/disputa-judicial-da-ambev-coloca-dados-secrets-parana-competitivo-na-mira-da-assembly/>. <https://contraponto.jor.br/briga-de-bar-revela-segredos-de-estado/>. <https://www.ihu.unisinos.br/categorias/576611-com-regalias-do-governo-fabrica-da-ambev-no-parana-pode-ter-saidode-graca>. Acesso em: 14 out. 2022.

- um regime de tributação exclusivo para a AMBEV, menor do que o normal, como contrapartida à construção de uma unidade da empresa na cidade de Ponta Grossa;
- governo nunca foi transparente quanto aos termos do acordo;
- detalhes só se tornaram públicos agora por causa de uma disputa judicial entre a Ambev e um bar;
- para manter seus benefícios tributários, a AMBEV deve entregar ao estado um terreno de sua propriedade, localizado na região central de Curitiba;
- existe um bar em cima do imóvel da Ambev que deveria ser entregue ao Estado, o dono do bar alega ter um contrato com a Ambev para uso da área até 2027, não arreda o pé. João Guilherme Leprevost, o proprietário do estabelecimento, é irmão do deputado estadual Ney Leprevost;
- o protocolo entre o Estado e a Ambev foi incluído como prova na ação judicial que tem o bar e a multinacional em polos opostos;
- economista contratado pela Afrebras (Associação de Fabricantes de Refrigerantes do Brasil) chegou a esse valor a partir dos balanços anuais da Ambev, para a entidade, a medida determinada pelo governador cria concorrência desleal no setor, além de ter feito com que o contribuinte desse de presente uma fábrica para a multinacional;
- tal acordo com a Ambev criou uma concorrência desleal, e mostra o Poder Público trabalhando exclusivamente para as grandes corporações;
- a Afrebras, que reúne 106 fabricantes de bebidas de menor porte em todo o país – 16 delas instaladas no Paraná, alega que o ICMS é o imposto de mais impacto e com os benefícios do governo, a alíquota da Ambev fica em 3%, enquanto que a dos pequenos fabricantes é de 12%.⁶⁶⁰

No âmbito tributário, qualquer medida impositiva pode ser capaz de intervir na capacidade competitiva dos contribuintes, possuindo relação direta com as relações de concorrência entre empresas afetadas pela tributação, de modo com que esta favoreça ou desfavoreça umas em face de outras. Da mesma forma, uma tributação desigual entre contribuintes afeta as relações sociais de um determinado indivíduo, ferindo, muitas vezes, sua esfera pessoal, desvalorizando o primado da dignidade da pessoa humana.⁶⁶¹

Evidentemente a empresa beneficiada goza de uma condição muito especial frente aos demais contribuintes, até mesmo quando comparada com outros contribuintes que atuam na mesma atividade econômica.

⁶⁶⁰ Mais informações quanto ao benefício concedido à AMBEV podem ser encontradas nos meios de comunicação. Disponível em: <http://www.bancadasulista.com/noticia/2229-parana-competitivo-e-concorrenca-desleal-no-setor/>. <https://ijf.org.br/com-regalias-do-governo-fabrica-da-ambev-no-parana-pode-ter-saidode-graca/>. <https://theintercept.com/2018/03/03/ambev-parana-richa-isencao/>. <https://www.gazetadopovo.com.br/vozes/caixa-zero/disputa-judicial-da-ambev-coloca-dados-secretos-parana-competitivo-na-mira-da-assembly/>. <https://contraponto.jor.br/briga-de-bar-revela-segredos-de-estado/>. <https://www.ihu.unisinos.br/categorias/576611-com-regalias-do-governo-fabrica-da-ambev-no-parana-pode-ter-saidode-graca>. Acesso em: 14 out. 2022.

⁶⁶¹ VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no Brasil. **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**. Curitiba, v. 7. n. 7, 2010. Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/in-dex.php/rdfd/article/view/111>. Acesso em: 06 jan. 2023, p. 69.

Nota-se, diante das notícias encontradas, um verdadeiro roteiro de arbitrariedades e ilegalidades. Apresenta-se uma breve sequência dos desdobramentos. Em setembro de 2016, a Assembleia Legislativa do Paraná aprovou uma lei com o objetivo de reduzir as desigualdades entre grandes e pequenas empresas. No entanto, o governador vetou o texto, que beneficiaria (ou equipararia) os concorrentes menores. A Assembleia reagiu, derrubando o veto, o que gerou uma afronta ao governador. Este, então, entrou com uma ação direta de inconstitucionalidade no Tribunal de Justiça do Paraná, argumentando que o benefício fiscal dado aos pequenos fabricantes não foi precedido de estudos que avaliassem o impacto nas contas públicas. O governador apontou que essa renúncia de receita (aos produtores menores) poderia gerar prejuízos incalculáveis para a arrecadação do Estado, principalmente em um momento de crise fiscal. Segundo ele, a renúncia de receita seria de R\$ 12 milhões ao ano e que essa medida não seguiu as cautelas exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O governador também afirmou que o Conselho Nacional de Política Fazendária não havia autorizado o benefício proposto pelos deputados. O Tribunal de Justiça do Paraná acatou prontamente os argumentos do governador e suspendeu cautelarmente os efeitos da lei que favoreceria os pequenos fabricantes, em março de 2017. Vale destacar que a nova fábrica da Ambev foi beneficiada sem que o Conselho Fazendário chancelasse tal benefício. Ao longo dos anos em que foi beneficiada o custo para a montagem da nova fábrica “saiu de graça”.⁶⁶²

Diante dos diversos problemas práticos apresentados no exemplo acima, observa-se que não só há profundo descontrole quanto ao fomento conferido, como não foram respeitadas as diretrizes basilares do texto constitucional, do regime jurídico das políticas públicas, do regime jurídico administrativo e nem houve qualquer tipo de Análise de Impacto Legislativo efetivo, quiçá algum interesse público atendido.

No que diz respeito à promoção da concorrência desleal entre a grande beneficiada e os 106 fabricantes de pequeno porte, a neutralidade tributária⁶⁶³ falhou

⁶⁶² Mais informações quanto ao benefício concedido à AMBEV podem ser encontradas nos meios de comunicação. Disponível em: <http://www.bancadasulista.com/noticia/2229-parana-competitivo-e-concorrencia-desleal-no-setor/>. <https://ijf.org.br/com-regalias-do-governo-fabrica-da-ambev-no-parana-pode-ter-saidode-graca/>.

⁶⁶³ Natércia Sampaio Siqueira bem elucida o papel de uma tributação neutra e ensina que “uma tributação neutra não interfere na espontaneidade de funcionamento do mercado. E se também é efetiva pela perspectiva da arrecadação, ela possibilita os recursos financeiros necessários ao custeio das atuações públicas voltadas à correção das iniquidades sociais – educação, assistência, saúde,

e ocasionou verdadeiro desnivelamento concorrencial, contrário ao próprio texto constitucional que prevê no art. 179 “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte”.

Outras legislações a exemplo das supramencionadas concedem benefícios tributários no Estado do Paraná, por exemplo, o Decreto 6.434, de 6 de março de 2017 - Publicado no Diário Oficial n.º 9907 de 17 de março de 2017 que dispõe sobre o Programa Paraná Competitivo.⁶⁶⁴ Ou, ainda, a Lei Estadual n.º 15.426, de 15 de janeiro de 2007 sobre Incentivos Fiscais do Estado do Paraná.⁶⁶⁵ Tem-se também a Lei

previdência, trabalho, lazer – e das ineficiências econômicas – monopólios, abuso do poder econômico, superprodução, escassez, concorrência, iliquidez, reservas de mercado consumidor. A situação aparenta resolver-se, otimamente, por este modelo: uma tributação neutra, mas elevada, que não interfira nas escolhas de mercado, mas possibilite o financiamento adequado das atuações públicas na ordem social e econômica. As correções econômicas e sociais se dariam pelas atuações públicas consubstanciadas na regulamentação, na prestação de serviços públicos ou no exercício do poder de política e não pelo impacto da tributação sobre o mercado”. SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Tributação e desenvolvimento socioeconômico: entre fiscalidade e extrafiscalidade. *In: Direitos fundamentais na perspectiva da democracia interamericana 2020/2021*. Helena Alvites; Gina Marcílio Pompeu; Ingo Sarlet. (Org.). Porto Alegre: Fundação Fenix, 2021, v. 1, p. 113-136. Disponível em: [https://redidd.com/files/books/Livro%20-%20Direitos%20Fundamentais%20Na%20Perspectiva%20da%20Democracia%20Interamericana%20\(2020\).pdf](https://redidd.com/files/books/Livro%20-%20Direitos%20Fundamentais%20Na%20Perspectiva%20da%20Democracia%20Interamericana%20(2020).pdf). Acesso em: 20 out. 2022.

⁶⁶⁴ O Decreto do Estado do Paraná n.º 6.434/2017 rege o programa intitulado Paraná Competitivo com a previsão de diversos mecanismos de fomento estatal, além de prever a responsabilidade da Agência Paraná de Desenvolvimento (atualmente denominada Invest Paraná) e da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná (SEFA), para em conjunto realizarem o controle, acompanhamento e fiscalização dos benefícios concedidos.

Art. 18. A APD - Agência Paraná de Desenvolvimento, em conjunto com a SEFA, fará o controle da carteira do Programa e o acompanhamento da execução dos projetos de investimento, cabendo a APD:

- I - desenvolver o portal do Programa, com acesso público na internet;
- II - criar sistema de controle que contenha registro sequencial dos pedidos e anotações de acompanhamento em todas as fases do projeto;
- III - acompanhar o cumprimento das cláusulas pactuadas no Programa ou previstas em Protocolo de Intenções, exceto as de natureza tributária;
- IV - controlar as metas de emprego, nos termos das Leis Estaduais n.º 15.426, de 15 de janeiro de 2007, e n.º 16.192, de 24 de julho de 2009.

Art. 19. A SEFA fará o controle, o acompanhamento e a fiscalização do tratamento tributário do Programa e, independentemente das ações da APD, poderá fiscalizar outras questões que considere pertinentes.

⁶⁶⁵ A exemplo veja a Lei Estadual n.º 15.426, de 15 de janeiro de 2007 que dispõe sobre critérios para a manutenção de incentivos fiscais do Estado do Paraná.

Art. 1.º As empresas que receberem incentivos fiscais de qualquer natureza para implantação ou expansão de atividades no Estado do Paraná deverão cumprir obrigatoriamente as seguintes condições que constarão dos respectivos acordos ou contratos:

a) manutenção de nível de emprego e vedação de dispensa, salvo por justa causa ou motivação financeira obstativa da continuidade da atividade econômica devidamente comprovada pelo beneficiário do incentivo fiscal. (Redação dada à alínea pela Lei n.º 16.192, de 24.07.2009, DOE PR de 24.07.2009)

b) aplicação de até 5% do valor dos incentivos fiscais recebidos em programas voltados à qualificação do trabalhador.

Estadual n.º 14.160, de 16 de outubro de 2003 que discorre sobre compensação a contribuintes do ICMS que comprovarem estarem prejudicados por concorrência no mercado nacional, dentre outras.

Os benefícios no Estado do Paraná não se limitam aos instrumentos normativos indicados, mas estes bem exemplificam a problemática trazida.

Não se pode olvidar que foi apresentado acima um breve delineamento de um dos 166 benefícios fiscais demonstrados no anexo único a que se refere o art. 1.º da Resolução SEFA n.º 297, de 22 de março de 2018. Ressalta-se, ainda, que tal benefício foi concedido no Estado do Paraná, mas há também os benefícios da União, das outras unidades da federação, do Distrito Federal e potenciais benefícios dos 5570 municípios brasileiros.

Segundo pesquisa realizada pelo IBGE, em “2019, 40,3% dos governos municipais ofertaram isenção de taxas para empresas e 37,1% concederam isenção do IPTU. Em 2012, estes percentuais eram de 31,6% e 29,1%, respectivamente”.⁶⁶⁶

O problema fica ainda pior quando o Estado estrutura política pública valendo-se de algum tributo que está suscetível a disputas políticas, como é o caso do ICMS, por exemplo, e da tentativa de induzir mais qualidade na educação.⁶⁶⁷

Segundo a redação do inciso IV do art. 158 da Constituição, 25% do produto da arrecadação do ICMS pertence aos municípios da base territorial do Estado arrecadador.⁶⁶⁸

Art. 2.º Os empreendimentos já existentes no Estado do Paraná e que tenham recebido benefícios fiscais deverão cumprir o estabelecido no caput do art. 1.º e alíneas, através de aditivos aos respectivos contratos ou na forma constante dos acordos estabelecidos para concessão dos incentivos.

Art. 3.º O inadimplemento dos requisitos desta lei ensejarão revisão dos contratos, acordos e ou protocolos que contenham incentivos fiscais ou de outra natureza.

Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=143557>. Acesso em: 24 out. 2022.

⁶⁶⁶ IBGE aponta para o aumento de incentivos fiscais concedidos pelos municípios brasileiros entre 2012 e 2019, no intento de atrair investimentos privados nos municípios. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/12/02/aumenta-a-proporcao-de-municipios-que-concedem-isencoes-fiscais-para-atrair-empreendimentos-aponta-ibge.ghtml>. Acesso em: 14 out. 2022.

⁶⁶⁷ PERES, Ursula, et al. ICMS educacional: o que avançou nos estados e quais os riscos e incertezas para a educação. In: **Nexo Políticas Públicas**. 2022. Disponível em: <https://pp.nexojornal.com.br/opiniaao/2022/ICMS-Educacional-o-que-avançou-nos-estados-e-quais-os-riscos-e-incertezas-para-a-educacao>. Acesso em: 20 out. 2022.

⁶⁶⁸ Vide art. 158 da Constituição:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

...

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Ocorre que tal tributo sofre grande impacto pela guerra fiscal e política, ficando assim vulnerável a política pública que estabelece seu financiamento com base em sua arrecadação.

Conforme avalia Ursula Peres,

A consequência disso para a educação é que, além da redução da arrecadação em cada estado, também haverá redução da complementação da União ao Fundeb, visto que esse valor é vinculado à arrecadação dos estados junto ao Fundo. Nessa situação, governos estaduais estão recalculando orçamentos de 2022 e reestimando suas previsões futuras. Consequentemente, o ICMS educacional pode sofrer forte mudança nesse sentido. Assim, não apenas perdem os estados, mas também os municípios e as respectivas redes de ensino estadual e municipal.

Com todas as incertezas em torno do conflito distributivo do ICMS, em especial sobre a judicialização das mudanças de tributação no ICMS sobre combustíveis, não há muito incentivo nesse momento na aprovação das leis de ICMS Educacional. A solução para o impasse passa por várias mudanças, sendo a principal uma guinada política que passe a priorizar de fato a educação e discuta seriamente a reforma tributária.⁶⁶⁹

Ou seja, tanto os embates políticos entre unidades federativas quanto entre estas e a União podem prejudicar a tentativa de maiores investimentos na educação, como quanto os próprios mecanismos de fomento fiscal que se valem do ICMS, que podem reduzir a arrecadação e, automaticamente, os repasses aos municípios, vulnerabilizando políticas públicas.

Há que se deixar claro e diferenciar a atividade regular de fomento das práticas espúrias, travestidas de benesses sem atender qualquer espectro do interesse público.

O fomento, qualquer que seja sua modalidade, deve se sujeitar ao controle posterior à sua implantação no que diz respeito à análise de resultados, porém deixa de ser exercido na maior parte dos casos. Ao estimular uma conduta através de

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

⁶⁶⁹ PERES, Ursula, et al. ICMS educacional: o que avançou nos estados e quais os riscos e incertezas para a educação. In: **Nexo Políticas Públicas**. 2022. Disponível em: <https://pp.nexojornal.com.br/opinia0/2022/ICMS-Educacional-o-que-avançou-nos-estados-e-quais-os-riscos-e-incertezas-para-a-educac0o>. Acesso em: 20 out. 2022.

fomento fiscal, geralmente os pressupostos são estabelecidos na escolha política legislativa.^{670 671}

Constata-se também a relevância temática quando se verificam os gastos tributários e o consenso de que tais benefícios carecem de controle e verificação de resultados, bem como planejamento sustentável em busca do atingimento dos bens sociais decorrentes do desenvolvimento sustentável, motivos pelos quais a atividade de fomento merece cada vez mais holofotes para que suas práticas sejam cada vez mais eficientes. Por fim, é urgente e necessária aplicação de todos os controles capazes de dirigirem o fomento fiscal para sua adequada utilização pelos entes públicos.

O que não tem acontecido quando se trata de fomento tributário. O descontrole decorrente das normas tributárias indutivas pode asseverar e deteriorar a condição da sociedade, principalmente dos menos favorecidos.

Se faz necessário analisar o fomento tributário na perspectiva constitucional e ao menos observando as diretrizes mínimas aqui delineadas. O fomento deve servir à Administração Pública como verdadeira ferramenta de redução das desigualdades e inclusão social, promotora de desenvolvimento sustentável e concretizadora de direitos fundamentais.

Deve-se destacar a importância de políticas públicas que visem a redução das desigualdades socioeconômicas e a inclusão dos *outsiders*, com medidas como a redistribuição de renda, expansão do acesso à educação e garantia de direitos sociais, e porque não, como no controle do fomento fiscal e do consequente gasto tributário.

De acordo com Stephen Holmes e Cass R. Sunstein,

[...] a simples ideia de que os direitos têm um custo aponta para uma apreciação de como o Estado e o governo são inevitáveis e das muitas coisas boas que o governo faz, algumas das quais são tidas como tão óbvias e

⁶⁷⁰ Exemplo concreto pode ser visto no “Programa de Inclusão Digital”, em que o artigo 28 da Lei 11.196 de 2005 instituiu o incentivo de redução a zero das alíquotas da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), concedida com “prazo determinado”. Este benefício estava sujeito às seguintes condições: (i) para a indústria, a produção em conformidade com processo produtivo básico (PPB) e o atendimento dos requisitos técnicos estabelecidos pelo Ministério das Comunicações e; (ii) para o varejo, a comercialização dos produtos diretamente ao consumidor final, em preços iguais ou inferiores àqueles estabelecidos no artigo 2.º do Decreto 5.602/05.

⁶⁷¹ Exemplo quanto aos impasses e dificuldade da concretização do controle jurisdicional (posterior) no que diz respeito ao fomento de natureza fiscal, pode ser compreendido no caso da concessão de benefícios fiscais em acordo firmado em 2012 entre o Governo do Paraná e a Ambev, os benefícios que podem chegar a R\$ 843 milhões até 2020. <http://ijf.org.br/com-regalias-do-governo-fabrica-da-ambev-no-parana-pode-ter-saido-de-graca/>

naturais que, para quem não as examina detidamente, parecem não envolver em absoluto a ação do Estado. Um estudo do custo público dos direitos individuais pode lançar nova luz sobre antigas questões, como a das dimensões apropriadas do Estado de bem-estar com ação regulamentadora e da relação entre o Estado moderno e os direitos liberais clássicos. As decisões sobre a formulação de políticas públicas não devem ser tomadas com base numa hostilidade imaginária entre a liberdade e o coletor de impostos; se esses dois fossem realmente adversários, todas as nossas liberdades básicas correriam o risco de ser abolidas.⁶⁷²

Reconhecer que os direitos têm um custo implica em compreender que o Estado e o governo são necessários para garanti-los, além de imprescindíveis para realizar muitas outras tarefas importantes para o bem-estar da sociedade. Algumas dessas tarefas são tão naturalizadas que parecem não depender da ação do Estado, mas na realidade, são realizadas por políticas públicas e intervenções governamentais.

Um estudo sobre o custo público dos direitos individuais pode trazer novas perspectivas sobre antigas questões, como a relação entre o Estado de bem-estar social e os direitos liberais clássicos. As decisões sobre as políticas públicas não devem ser baseadas em uma hostilidade imaginária entre a liberdade individual e a arrecadação de impostos. Se esses dois aspectos fossem realmente adversários, todas as liberdades básicas correriam o risco de serem abolidas.

Assim, é importante reconhecer a importância do papel do Estado e do governo na garantia dos direitos individuais e na promoção do bem-estar da sociedade como um todo. A relação entre o Estado e os direitos individuais deve ser pensada de forma equilibrada, considerando a necessidade de garantir os direitos fundamentais e as demandas sociais, mas também a importância de manter a liberdade individual e a limitação do poder estatal.

Sugere-se que o custo dos direitos individuais deve ser analisado como parte da avaliação da eficácia de políticas públicas relacionadas ao estado de bem-estar e à regulamentação do governo. Recomenda-se também apontar para a necessidade de entender a relação entre o Estado moderno e os direitos liberais clássicos, bem como para a importância de considerar a relação entre liberdade e o governo ao formular políticas públicas.

Conforme aponta Kiyoshi Harada,

⁶⁷² HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 19.

De fato, o Estado intervém na atividade econômica por meio de seu poder normativo, elaborando leis de combate ao abuso do poder econômico, de proteção ao consumidor, leis tributárias de natureza extrafiscal conferindo-lhes caráter ordinatório etc. A EC n.º 42/2003 acrescentou o art. 146-A, inserindo na competência da lei complementar a faculdade de estabelecer critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União a esse respeito. Não vemos com bons olhos a utilização de tributos como instrumentos regulatórios, em razão dos conhecidos desvios de finalidade. Outras vezes, o Estado estimula ou desestimula determinada atividade econômica pelo exercício de seu poder de polícia. Por meio de mecanismo administrativo, o poder público fomenta a atividade econômica, promovendo os conhecidos financiamentos públicos a cargo do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, do Banco do Brasil, da Caixa Econômica e de outros órgãos ou instituições. Por derradeiro, cumpre ao Estado intervir diretamente na economia, isto é, explorar a atividade econômica em caráter excepcional.⁶⁷³

Apresentadas algumas reflexões quanto ao fomento fiscal e quanto aos desafios que devem ser superados para avançar na redução das desigualdades socioeconômicas e na inclusão dos *outsiders*, fica pontuada a necessidade de reformas políticas e institucionais que ampliem a participação cidadã e reduzam o poder das elites políticas e econômicas, principalmente aqueles decorrentes ou mantidos pelo fomento irregular e descontrolado. A construção de uma democracia mais inclusiva e igualitária é um processo complexo e desafiador, mas fundamental para garantir a justiça social e a realização dos direitos humanos.⁶⁷⁴

A partir de uma análise comparativa entre o Brasil e outros países da América Latina, Marta Arretche argumenta que a redução das desigualdades econômicas está diretamente relacionada à qualidade da democracia, ou seja, a capacidade dos cidadãos de influenciar as decisões políticas e de participar efetivamente da vida pública. A autora enfatiza que a inclusão dos *outsiders* é essencial para a consolidação da democracia e a redução das desigualdades econômicas.⁶⁷⁵

De tal modo, fica claro que o fomento fiscal pode contribuir com o Estado na realização de seus objetivos quando utilizado como legítima ferramenta da qual se

⁶⁷³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 3. E-book. ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>. Acesso em: 06 out. 2022.

⁶⁷⁴ ARRETCHÉ, Marta. Democracia e redução da desigualdade econômica no Brasil. A inclusão dos outsiders. In: **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 33, n. 96, p. 1-23, 2018, p.15-16. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/Mtx4F43dy9YjLkf9k85Gg7F/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 19 fev. 2023.

⁶⁷⁵ ARRETCHÉ, Marta. Democracia e redução da desigualdade econômica no Brasil. A inclusão dos outsiders. In: **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 33, n. 96, p. 1-23, 2018, p. 17-18. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/Mtx4F43dy9YjLkf9k85Gg7F/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 19 fev. 2023.

pode valer a Administração Pública para estimular os particulares a agirem em conformidade com seus anseios e políticas, porém, resultados adversos observáveis devem ser evitados. Para tanto, deve-se fazer uso das diretrizes ora apresentadas, que militam em favor da releitura do fomento fiscal e de sua compatibilização com os objetivos do Estado Social e Democrático de Direito, colaborando, nessa dimensão, como importante mecanismo em prol do desenvolvimento sustentável.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O conhecimento nos faz responsáveis.

Che Guevara

O assunto abordado neste trabalho está relacionado à temática das condições materiais necessárias para garantir a efetivação dos Direitos Fundamentais. Mais especificamente a condição econômico-financeira do Poder Público, e a alocação de recursos destinados à implementação das promessas constitucionais.

Deu-se enfoque na constatação de que a norma tributária se converte em instrumento jurídico de indução de comportamentos e transformação da realidade social – através de medidas de fomento fiscal. Por meio delas, o Estado pode estimular práticas e condutas desejadas, que pretende ver realizadas pelos particulares em prol do interesse público, concretamente situado na dimensão de realização dos direitos fundamentais.

Nesse sentido, fica evidente que a norma tributária não é apenas um instrumento para arrecadação, mas também pode ser usada como mecanismo de fomento fiscal. Na perspectiva do Direito Tributário se estuda o tema dos incentivos, benefícios, isenções, imunidades, entre outros. É importante examinar não apenas como eles operam em relação ao dever fiscal, mas também como afetam a arrecadação e a conduta dos destinatários legais. A utilização de tais técnicas enquanto ferramenta de fomento ganham pouco espaço na academia e nas preocupações efetivas do Poder Público.

Portanto, não existe uma única fórmula jurídica que caracterize todo o conjunto de normas tributárias indutivas, mas sim uma variedade de medidas e regras que buscam alcançar as finalidades pretendidas.

A inquietação que orienta a presente pesquisa pauta-se principalmente na escassez de recursos públicos em razão do gasto público, especialmente aqueles decorrentes da prática do fomento público, mais especificamente do fomento fiscal, sem que tal prática esteja vinculada à promoção da dignidade da pessoa humana e do desenvolvimento sustentável e, conseqüentemente, colabore para o desmonte de direitos fundamentais.

Foi demonstrada uma gama de práticas fomentadoras administrativas e fiscais. Em matéria tributária, existem vários instrumentos jurídicos que podem ser utilizados para incentivar certas condutas ou atividades, mas em regra todos compartilham a capacidade de reduzir a carga tributária para produzir um efeito de incentivo.

A pesquisa mostrou exemplos de diversas possibilidades de utilização do instituto pelo Estado e, conseqüentemente, para a sociedade. Demonstrou que o tributo pode, sim, operar como essa ferramenta estatal indutiva, mas que tal prática deve ser meticulosamente analisada para que não seja mera transferência de renda do público para o privado estimulado, sem qualquer correspondência com a concretização de direitos fundamentais consagrados e em sede constitucional ou mesmo com o desenvolvimento sustentável.

As técnicas indutivas fiscais podem apresentar um impacto que ultrapassa a esfera da relação jurídico-tributária entre o Estado e o contribuinte, afetando também o orçamento público e o comportamento dos contribuintes e cidadãos em geral. Assim, o presente estudo buscou avaliar não apenas a importância dos debates acerca da tributação, mas também a racionalidade que deve ser exigida quando da prática de tais artifícios.

Significa que a ideia de fomento fiscal é baseada em duas premissas: a primeira é que a imposição tributária pode estimular ou desestimular a atividade ou conduta sobre a qual incide; e a segunda é que esse efeito deve ser planejado e, quando necessário, pode ser evitado pelo legislador e gestor público, através dos critérios de controle sobre tais ferramentas. Portanto, a estipulação de fomento fiscal representa uma tentativa consciente de manipular o efeito de indução que decorre das regras tributárias que pode se dar de forma legítima, mas nem sempre ocorre dessa forma.

Comprovou-se a hipótese, então, a partir da pesquisa desenvolvida, de que a identificação de diretrizes de controle da atividade de fomento e sua devida implementação permitirá direcionar tal atividade aos objetivos do desenvolvimento sustentável.

Assim, foram elencadas tais diretrizes. Em um primeiro plano, demonstrou-se que há um pressuposto já desenhado no texto constitucional que limita e dirige a escolha pública no que se refere à prática do fomento fiscal, não havendo uma ampla discricionariedade nem do Legislativo e nem do Executivo, estando a atuação de

ambos vinculada à realização constitucional dos direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável.

Na diretriz constitucional evidencia-se que em se tratando dos estímulos promovidos pelo fomento fiscal, por interferir no orçamento público e escolhas previamente estabelecidas no texto constitucional, não se cabe qualquer fomento, principalmente quando este não se comprometer a cumprir as escolhas constitucionais.

Como segunda diretriz apontou-se a necessidade de observância do regime jurídico das políticas públicas, entendidas como meios para a concretização de direitos fundamentais. Nesse cenário, defendeu-se que não podem, nem devem as atividades de fomento serem realizadas sem rigor e sem critérios, desacompanhadas de uma série de elementos, como a política em desenvolvimento, a finalidade, os mecanismos, o planejamento, a análise dos resultados, o tempo de vida e correções das práticas do Poder Público quando necessário.

Na mesma medida, o regime jurídico administrativo corresponde a outra diretriz que deve ser obrigatoriamente seguida e observada para toda e qualquer prática de fomento. Embora o fomento fiscal seja decorrente de institutos jurídico-tributários, a sua utilização pela Administração Pública enquanto recurso indutor o transporta necessariamente às práticas e atividades administrativas em relação com os particulares resultando na aplicação do regime jurídico administrativo e todos os seus princípios e regras.

Constata-se cada vez mais a importância de uma análise da eficácia das práticas de fomento fiscal a fim de avaliar sua adequação em relação aos objetivos visados e a persecução na concretização de direitos fundamentais e desenvolvimento sustentável.

Embora haja ampla liberdade de conformação do legislador e dos chefes dos Executivos na concessão desses incentivos, ela não é inteiramente discricionária e está limitada pelos parâmetros e instrumentos jurídicos de controle estabelecidos na Constituição Federal, nas diretrizes do regime jurídico das políticas públicas e administrativo, bem como rigorosa vinculação com a análise de *ex-ante* e *ex-post* – essa a última diretriz apontada na tese, especificamente através da análise de impacto legislativo.

No entanto, nem todos esses preceitos são rigorosamente cumpridos na prática institucional, e muitas leis que estabelecem normas tributárias indutivas permanecem em vigor por muitos anos sem avaliação de seus resultados concretos.

Nesse contexto, a necessidade de se fazer cumprir e aperfeiçoar os parâmetros e instrumentos jurídicos de controle cresce à medida que aumenta o número de benefícios instituídos e o volume de receitas renunciadas. Portanto, conter e fiscalizar a concessão de incentivos fiscais é uma tarefa importante para proteger o patrimônio e o interesse público, especialmente à medida que essas ações são usadas com mais frequência.

Evidencia-se que não se poderia falar em renúncia reflexa de direitos fundamentais por não haver disponibilidade e preenchimento de requisitos para renunciar, pois somente quem titulariza o direito poderia dispor de seu direito de exercício, o que não acontece na problemática apresentada, posto que os direitos fundamentais não são de titularidade do Estado. Os direitos fundamentais não são do Estado, eles pertencem a todas as pessoas. Não há maneira de renunciar a esses direitos, pois só aquele que os possui é quem pode decidir como fruí-los.

Deduz-se que se trata de uma restrição heterônoma à direitos fundamentais e que em razão da escolha pela política de fomento público de natureza fiscal indiscriminado e sob o manto da discricionariedade que indisponibiliza o ingresso nos cofres públicos e conseqüentemente redução das condições financeiras para a concretização desses direitos pelo Estado.

A presente pesquisa focou o fomento público, justamente pelas suas espécies e diversas subespécies, seus desdobramentos jurídicos, seus impactos no orçamento público e conseqüentes riscos à atuação da Administração Pública na garantia e concretização dos direitos fundamentais.

A ideia de fomento está intimamente ligada às atuações positivas e intervencionistas do Estado, e mais marcadamente ao Estado Social e Democrático de Direito, que atua em busca da realização e desenvolvimento socioeconômico.

Dentre os diversos conceitos e classificações trazidos pela doutrina pátria e internacional, fica claro que as atividades de fomento estatal podem ser consideradas práticas indutivas que estimulam condutas dos particulares, quer sejam pessoas físicas ou jurídicas, mas sem que tenham que se valer do poder de polícia ou da realização de serviço público. O fomento se vale principalmente, mas não unicamente, de estímulos que resultam em incentivos financeiros ou de reconhecimento público

dos interessados em desenvolver condutas não obrigatórias, mas desejadas pelo Estado na busca do desenvolvimento socioeconômico.

Nesse sentido, as atividades de fomento estatal podem se dar através de mecanismos, que foram classificados, no presente trabalho, em dois grupos: administrativo e fiscal, sendo que cada mecanismo poderá ter requisitos de acesso, implementação e controle típicos do ramo do direito do qual suas subespécies decorrem.

Assim como as demais atuações estatais, o fomento também deve ser controlado em razão dos reflexos que a sua prática indevida pode trazer à sociedade.

As atividades fomentadas podem contribuir sobremaneira para o desenvolvimento socioeconômico. Mas, sua prática desatrelada do interesse público, pode causar grande dano ao erário e à sociedade, razão pela qual a sua classificação se faz importante, para que se possa identificar as possibilidades de controle.

Devem ser aplicados ao fomento as diretrizes definidas nesse trabalho. Tais diretrizes devem permear tanto as escolhas políticas que antecedem a atividade de fomento quanto os seus procedimentos e resultados esperados, para que se possa avaliar sua eficácia e eventual continuidade.

Ou seja, o controle da atividade de fomento fiscal pode se dar tanto em razão da sua escolha política quanto aos seus procedimentos e subordinação às normas constitucionais e infraconstitucionais, e não menos importante, aos seus resultados, para que este seja um limitador às práticas ineficientes.

Conclui-se, assim, que o fomento administrativo e o fiscal se aproximam principalmente em razão de seus conceitos operacionais que possuem como fim a indução de práticas almejadas pelo Estado em prol de finalidades socioeconômicas. Aproximam-se, ainda em razão da necessidade de controle, por serem, ambos, mecanismos de atuação Estatal.

Distanciam-se principalmente pela forma como o Estado atuará em prol do resultado almejado, qual seja: no fomento fiscal se valerá do estabelecimento de mecanismos tributários que facilitarão a atuação privada com a desoneração tributária ou redução de custos, já no fomento administrativo haverá o financiamento, ou estímulo financeiro, ou de facilitação através de qualificações especiais que distinguirão a atividade fomentada.

Há, ainda, uma breve distinção, que não é totalmente alheia ao fomento fiscal, no que tange aos mecanismos de controle, pois no fomento administrativo é mais

perceptível o controle da atividade fomentada e de seu resultado, cabendo maior campo de discricionariedade da Administração Pública.

Tal distinção não inviabiliza ou invalida as múltiplas possibilidades de controle da Administração Pública, que deve estar pautada em qualquer dos casos na sua finalidade precípua, o interesse público na consecução da boa administração.

Entende-se então que o “bom governo” se vale das práticas de fomento em busca pelo desenvolvimento sustentável, impingido por parâmetros a partir dos quais sua atuação deve se preocupar em colocar os cidadãos no centro de suas justificações, porém, qualquer que seja a medida de fomento público proposto, esta deve e pode ser controlada, em suas diversas etapas de implantação.

O alto custo financeiro para a realização da arrecadação dos tributos onera e desestimula a produção e arrecadação por parte dos contribuintes, além do descrédito do Estado na consecução de seus fins e de suas práticas de governança.

A necessidade pública é uma noção que estabelece a prioridade de gastos públicos, com base na compreensão de que existem necessidades que somente o Estado é capaz de satisfazer. Esta noção é importante para a compreensão de quais gastos devem ser previstos e executados no orçamento público.

O cenário mundial atual exige um aprofundamento na análise dos modelos macroeconômicos, bem como um reposicionamento do papel do Estado. É necessário encontrar uma estratégia intermédia que garanta direitos fundamentais, desenvolvimento sustentável e equidade social sem gerar elevados déficits orçamentários para as gerações futuras.

O sentido ideológico da tributação é que esta é capaz de oferecer uma distribuição do ônus justa entre as pessoas, conforme os princípios constitucionais. Entretanto, o que tem proporcionado, na verdade, são melhores condições para a acumulação do capital por quem recebe as benesses de normas fomentadoras de natureza tributária, realidade nefasta que poderá ser evitada em se implementando as diretrizes de controle elencadas nesse trabalho, as quais permitem direcionar as práticas de fomento fiscal ao atendimento dos objetivos buscados pela Constituição Federal de 1988, em prol do desenvolvimento nacional sustentável e da garantia dos direitos fundamentais.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Teoria dos Gastos Fundamentais**: Orçamento público impositivo – da elaboração à execução. São Paulo: Almedina, 2021. E-book. ISBN 9786556273068. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273068/>. Acesso em: 04 jan. 2023.

ALCAZAR, Mariano Baena del. Sobre el Concepto de Fomento. *In: Revista de administración pública*. N.º 54, 1967, p. 83., Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2116837>. Acesso em: 23 jan. 2020.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANAND, S.; SEN, A. **Human development index: methodology and measurement**. New York: UNDP, 1994.

ARRETCHE, Marta. Democracia e redução da desigualdade econômica no Brasil. A inclusão dos outsiders. *In: Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 33, n.º 96, p. 1-23, 2018, p.15-16. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/Mtx4F43dy9YjLkf9k85Gg7F/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 19 fev. 2023.

ATALIBA, Geraldo. Como fazer transparente a administração pública: mecanismos de controle popular. *In: Problemas e reformas*: subsídios para o debate constituinte. São Paulo: OAB-SP, 1988.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

ATRICON. Resolução 06/2017 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - **Atricon aprova as Diretrizes de Controle Externo 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”**. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-renúncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos: Instrumentos jurídicos do desenvolvimento. *In: Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Belo Horizonte. V. 24. N.º 17. p. 105-126. Out. 1976. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/771/718>. Acesso em: 03 fev. 2020.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: dialética, 2001.

BARROS, Laura Mendes Amado de. **Participação Democrática e Fomento nos Conselhos deliberativos: o exemplo paradigmático da infância e adolescência**. São Paulo: Saraiva, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502227095>. Acesso em: 29 de jan. de 2020.

BARROSO, Luís Roberto. **O Novo direito constitucional brasileiro: Contribuições para a construção teórica e prática da justiça constitucional no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERTOLUCCI, Aldo V; Nascimento, Diogo Toledo do. O custo de arrecadação de tributos federais. *In: Revista Contabilidade & Finanças - USP*, Universidade de São Paulo: São Paulo, Brasil, vol. 17, setembro, 2006.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária. Vol. IX, São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BEZERRA, Stéfani Clara da Silva; CINTRA, Carlos César Sousa. **Políticas fiscais como fomento ao desenvolvimento de Startups no Brasil: incentivo à economia nacional**. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/53361>. Acesso em: 26 jan. 2023.

BITENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê. **O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas: diagnósticos, diretrizes e propostas**. Curitiba: Íthala, 2021.

BITENCOURT, Caroline Müller. **Controle jurisdicional de políticas públicas**. Tese, Doutorado. UNISC. 2012. Disponível em: https://www.unisc.br/images/cursos/stricto/ppgd/dissertacoes/2012/caroline_bitencourt.pdf. Acesso em: 03 fev. 2020.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL, Bárbara Dayana. **Direitos Humanos e Investimento Estrangeiro: perspectivas para interação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante**. vol. 1. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Ipea, 2018.

BRASIL. Ministério da Economia. **PLOA 2023, onde podem ser observadas as infundáveis de Fomento Fiscal através de institutos tributários**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-2023.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Gasto tributário - conceitos e critérios de avaliação**. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-ploa-2022-base-conceitual>. Acesso em: 21 fev. 2023.

BRASIL. STF. **ADI 2056/MS**, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 17/08/2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479130>. Acesso em: 26 jan. 2023.

BRASIL. TCU. **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. TCU: Brasília, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/publicacao-estabelece-criterios-para-avaliar-politicas-publicas-implementadas-por-meio-de-incentivos-fiscais.htm#.Y4yfOaYCAyA.whatsapp>. Acesso em: 15 mar. 2023.

BRASIL. TCU. Acórdão 1205/2014. Plenário. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Sessão de 14/05/2014. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-avalia-a-estrutura-de-governanca-das-renuncias-tributarias.htm>. Acesso em: 21 fev. 2023.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. *In*: Bucci, Maria Paula Dallari. **Políticas Públicas**: reflexões sobre o conceito jurídico. Saraiva: São Paulo, 2006.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Políticas Públicas e Direito Administrativo. *In*: **Revista de informação legislativa**. v. 34, n.º 133, p. 89-98, jan./mar. 1997, p. 91. Disponível em: https://www.academia.edu/33113657/Políticas_públicas_e_direito_administrativo_MARIA_PAULA_DALLARI_BUCCI. Acesso em: 03 fev. 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARDOSO, Fernando Henrique. Desenvolvimento: o mais político dos temas econômicos. *In*: **Revista de Economia Política**. vol. 15, n.º 4 (60), out.-dez. 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. 3. ed. São Paulo: Noeses: 2009.

CASALINO, Vinícius Gomes. LUSTOSA, Helton Kramer. Curso de Direito Tributário: **Constituição Federal e Código Tributário Nacional**. Curitiba: Íthala, 2021.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de constitucionalidade de normas orçamentárias: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal**. 2014. Tese. Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2014. doi:10.11606/T.2.2014.tde-11022015-103805. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-103805/pt-br.php>. Acesso em: 03 mar. 2022.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONTI, José Maurício. **Levando o direito financeiro a sério**. São Paulo: Blucher, 2016. 9788580391442. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580391442/>. Acesso em: 03 fev. 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**: Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**: Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COUTINHO, Diogo Rosenthal. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CREPALDI, Gabriella. "*Baratto Amministrativo*": Subsidiariedade, Colaboração e Economia. *In: Revista de Direitos Fundamentais & Democracia. Curitiba*, v. 24, n.º 3, p. 156-180, set./dez., de 2019. Trad. Adriana da Costa Ricardo Schier e Fernanda Velo Lopes. Disponível em: v. 24 n.º 3 (2019): Revista Direitos Fundamentais & Democracia. Acesso em: 24 jan. 2020.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Constituição e Constituinte**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.

DALTON, Hugh. **Princípios de finanças públicas**. Trad. Maria de Lourdes Modiano. Rio de Janeiro: FGV, 1960.

DARDOT, PIERRE; LAVAL, Christian. **A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal**. Trad. Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016.

DELPIAZZO, Carlos E. Instrumentalidad de la Función Administrativa para el logro de la Justicia Social. *In: Revista de Direitos Fundamentais & Democracia. Curitiba*, v. 24, n.º 3, p. 156-180, set./dez., de 2019. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1757/626>. Acesso em: 29 jan. 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

ESCOLA, Héctor Jorge. **Compendio de Derecho Administrativo**. v. II. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1990.

FACHIN, Zulmar. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Forense, 2013. p. 242 VitalBook file.Minha Biblioteca. Disponível em:

<http://online.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-4761-3/page/242>. Acesso em: 13 jun. 2021.

FERNANDES, Nathan de Freitas. **Tributação e Fiscalidade Participativa**. Curitiba: Instituto Memória, 2021.

FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. **Federalismo Constitucional e Reforma federativa: Poder Local e Cidade Estado**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

FISCHER, Octavio Campos. **Solidariedade fiscal e a substancial inconstitucionalidade de contribuição dos inativos para uma necessária revisão da ADIn n.º 3.128/DF**, p. 332. Disponível em: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/critica/cont/24/pr/pr20.pdf>. Acesso em: 23 out. 2014.

FONSECA, Alessandra da Silva; OLSEN, Carolina Ferreira; MEDEIROS, Clayton Gomes. O Programa Bolsa Família como Instrumento de Efetivação de Direitos Fundamentais no Espaço do Desenvolvimento como Liberdade. *In: Direitos Fundamentais e Condições Materiais da Democracia*. Orgs. Clayton Gomes de Medeiros, Fernanda Velo Lopes. Curitiba: Íthala, 2021.

FRIEDRICH, Denise Bittencourt; LEAL, Rogério Gesta. Nuevos desafíos para la actividad de control en la constitucion brasileña de 1988. **Estudios constitucionales**, Santiago, v. 13, n.º 2, p. 169-202, 2015. Disponível em: https://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-52002015000200007&script=sci_arttext. Acesso em: 08 mar. 2023.

FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à Boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2014.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2004.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2013.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

FRIGO JUNIOR, Gilberto. A imunidade tributária e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. *In: Imunidade Tributárias*. Elizabethe Nazar Carrazza (Coord.). Daniel Moreti (Org.). Rio de Janeiro: Eselvier, 2012.

FURTADO, Celso. **O Mito do Desenvolvimento Econômico**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1974.

GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. *In: Revista de Investigações Constitucionais*, v. 4, p. 95-130, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.5380/rinc.v4i2.53437>. Acesso em: 18 mar. 2023.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

GOULARTI, Juliano Giassi. **A política de Renúncia da receita tributária do Estado de São Paulo**. Florianópolis: Insular, 2021, p. 9. Disponível em: https://play.google.com/books/reader?id=u4A6EAAAQBAJ&pg=GBS.PT19.w.42.0.150_240&hl=pt. Acesso em: 12 out. 2022.

GOULARTI, Juliano Giassi. Incentivos fiscais e desenvolvimento desigual em Santa Catarina. **Revista de Desenvolvimento Econômico – RDE**. Salvador, BA, Ano XVIII, V.1, n.º 33, p. 91-118, abril, 2016.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

GRIMM, Dieter. **Constitucionalismo y derechos fundamentales**. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRIMM, Dieter. **Constituição e Política**. Trad. Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HÄBERLE, Peter. A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal. *In: Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Béatrice Maurer... [et. all.]. Org. Ingo Wolfgang Sarlet. Trad. Ingo Wolfgang Sarlet, Luís Marcos Sander, Pedro Scherer de Mello Aleixo, Rita Dostal Zanini. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

HÄBERLE, Peter. A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal. *In: Dimensões da Dignidade: Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional*. Org. Ingo Wolfgang Sarlet. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 3. E-book. ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>. Acesso em: 06 out. 2022.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HIGA, Alberto Shinji. A Construção do Conceito da Atividade Administrativa de Fomento. *In: Revista Direito Mackenzie*. São Paulo. v. 5, n.º 1, p. 10-36. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/4741>. Acesso em: 29 de jan. de 2020

HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - **Dados do Produto Interno Bruto por Unidade da Federação**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 06 out. 2022.

INSTITUTO JUSTIÇA FISCAL. **Com regalias do governo, fábrica da Ambev no Paraná pode ter saído de graça**. Disponível em: <http://ijf.org.br/com-regalias-do-governo-fabrica-da-ambev-no-parana-pode-ter-saido-de-graca/>. Acesso em: 12 jan. 2023.

JARDIM, Eduardo M. Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

JUSTEN FILHO, Marçal; JORDÃO, Eduardo Ferreira. **A contratação administrativa destinada ao fomento de atividades privadas de interesse coletivo**. *Revista Brasileira de Direito Público*, v. 34, p. 47-72, 2011. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19195/A_contratacao_administrativa_destinada_a.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 26 jan. 2023.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: RT, 2014.

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

LASSALE, Ferdinand. **A essência da constituição**. Trad. Walter Stönnner, Rio de Janeiro: Liber Juris, 1985.

LASSANCE, Antonio. **Análise "ex ante" de políticas públicas**: fundamentos teórico-conceituais e orientações metodológicas para a sua aplicação prática. Brasília: IPEA, 2022.

LIMA, Waner Gonçalves. **Política pública**: discussão de conceitos. Revista Interface (Porto Nacional), n.º 05, 2012. Disponível em: <https://sistemas.uft.edu.br/periodicos/index.php/interface/article/view/370/260>. Acesso em: 23 jan. 2023.

LORENZETTO, Andrei Meneses. **A atividade de fomento e os programas habitacionais**: Do Minha Casa, Minha Vida ao Casa Verde e Amarela. Curitiba: Íthala, 2022.

LOWI, Theodore J. **Distribution, regulation, redistribution**: the functions of government. In: Public Policies and their Politics. Org. Ripley R. Trad. André Villalobos. New York: Norton & Co., 1966.

LÜBKE, Marianne Yuri Shiohara. **Planejamento multidimensional e desenvolvimento sustentável**. Curitiba: Íthala, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MADER, Luzius. Avaliação dos efeitos da legislação: a situação da Suíça. In: **Legislação**: Cadernos de Ciência da Legislação, Oeiras, Instituto nacional de Administração, n.º 33/34, jan./jun. 2003.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. KLEIN, Aline Lícia. **Tratado de Direito Administrativo**: Funções Administrativas do Estado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. **Transparência Administrativa**: publicidade, motivação e participação popular. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2010.

MASTRODI, Josué; IFANGER, Fernanda Carolina de Araujo. Sobre o conceito de políticas públicas. In: **Revista de Direito Brasileira**. Florianópolis, SC, v. 24, n.º 9, p. 5-18, set./dez. 2019. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/5702/4774>. Acesso em: 17 jan. 2023.

MEDEIROS, Clayton Gomes de. A construção e desenvolvimento de instituições eficazes, responsáveis e inclusivas como âmbito de proteção do Princípio e direito fundamental da boa Administração Pública. *In: Estado, direito administrativo e concretização de direitos fundamentais*: estudos em homenagem à professora Adriana da Costa Ricardo Schier. Org. Clayton Gomes de Medeiros e Bárbara Dayana Brasil. Curitiba: Íthala, 2022.

MEDEIROS, Clayton Gomes. HIRT, Mônica Regina Linzmeier. A tributação como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais. **Revista dos Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 121. Ano 23. p. 17-28. São Paulo: Revista dos Tribunais, mar.-abr.2015.

MEDEIROS, Clayton Gomes. SANTOS, Ricardo Teixeira. Modernização e simplificação do Sistema Tributário Nacional. *In: Direitos Fundamentais e Condições Materiais da Democracia*. Clayton Gomes de Medeiros, Fernanda Velo Lopes. (Coord.). Curitiba: Íthala, 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Rafael Munhoz de. Atividades de fomento e o princípio da isonomia. *In: SPARAPANI, Priscila; ADRI, Renata Porto (Coord.). Intervenção do Estado no domínio econômico e no domínio social*: homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MELO, Célia Cunha. **O fomento da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

MELO, Fábio Soares de. **Incentivos Fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MENEGUIN, Fernando B.; MELO, Ana Paula Andrade de. Análise de impacto para além das regulações. *In: Boletim Economia Empírica*, [S. l.], v. 1, n.º 5, 2021. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/bee/article/view/5513>. Acesso em: 25 fev. 2023. Rafael Silveira e Silva

MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. Análise de impacto legislativo: balizas conceituais e desafios de implementação no Brasil. Artigo.

SACHSIDA, Adolfo. **Políticas públicas**: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos. Brasília: Ipea, p. 437-464, 2018. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=34343. Acesso em 22 fev. 2023.

MIRAGEM, Bruno. **A nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MOCCIA, Maria Hermínia Penteado Pacheco e Silva. **Parâmetros para a utilização do fomento público e econômico**: empréstimos pelo BNDS em condições favoráveis. Tese. São Paulo: PUC, 2014. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/6682/1/Maria%20Herminia%20Penteado%20Pacheco%20e%20Silva%20Moccia.pdf>. Acesso em: 08 out. 2022.

MONEDERO, Juan Carlos. **Curso urgente de Política para gente decente**. Trad. Luiz Carlos da Rocha. São Paulo: Contracorrente, 2019, p. 23.

MORAIS, Kátia. Cota de tela (Lei no 12.485/2011) e a produção independente na TV paga. *In: Significação*, São Paulo, v. 46, n.º 52, p. 270-292, jul-dez. 2019. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/6097/609765276013/609765276013.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

MORBINI, Francieli Korquievicz. BRAZALLE, Flávia Balduino. GUIESELER JUNIOR, Luiz Carlos. A importância da configuração normativa da praticabilidade tributária: regra ou princípio com Alexy ou policy com Dworkin? *In: Revista Humanidades e Inovação*. v.8, n.º 51, p. 125-135. Disponível em: <https://revista.unitins.br/index.php/humanidadesinovacao/article/view/4424>. Acesso em: 17 jan. 2023.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

MOTTA, Fabrício; OLIVEIRA, Antônio Flávio de. Sustentabilidade econômica e políticas públicas. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte**, ano 19, n.º 78, p. 87-113, out./dez. 2019. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1249/830>. Acesso em: 12 jan. 2023.

MÜLLER, Friedrich. **Quem é o povo?** A questão fundamental da democracia. 7. ed. Trad. Peter Naumann. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MUÑOZ, Jaime Rodríguez-Arana. **Direito fundamental à boa Administração Pública.** Trad. Daniel Wunder Hachem. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

NABAIS, José Casalta. Dever Fundamental de pagar Tributos? **Anais do 7.º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual:** consistência decisória em matéria tributária nos Tribunais Superiores: aspectos materiais e processuais, 26, 27, 28 de maio de 2021 em São Paulo, SP. Coordenadores: Ricardo Mariz de Oliveira, Rodrigo Maito da Silveira – São Paulo, IBDT, 2021, p. 477-496. Disponível em: <http://ibdt.org.br/biblioteca/wp-content/uploads/2021/08/Anais-VII-CongressoBrasileiroDireitoTributarioAtual.pdf>. Acesso em: 12 out. 2022.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo.** 9 ed. Atlas: São Paulo, 2019.

NOVAIS, Jorge Reis. **Contributo para uma Teoria do Estado de direito.** Coimbra: Almedina, 2013.

NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais:** Trunfos Contra a maioria. Coimbra: Coimbra, 2006.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Better Regulation Practices across the European Union 2022.** Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6e4b095d-en/index.html?itemId=/content/publication/6e4b095d-en>. Acesso em: 24 fev. 2023.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Recommendation of the Council on Regulatory Policy and Governance, OECD Publishing,** Paris, 2012. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209022-en>. Acesso em: 25 fev. 2023.

OLIVEIRA JÚNIOR, Vicente de Paulo Augusto de; HOLANDA, Marcus Mauricius; ARAÚJO E MENDONÇA, Tânia Luíza Calou de. A tributação e a extrafiscalidade como mecanismo de fomento do desenvolvimento socioeconômico brasileiro e redução das desigualdades sociais. *In: Revista Videre.* Dourados, MS, v.10, n.º 19, jan./jun. 2018, p. 121-134 - ISSN 2177-7837. Disponível em: <https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/6234>. Acesso em: 13 out. 2022.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HOVARTE, Estevão. **Manual de direito financeiro.** 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

OLSEN, Carolina Ferreira. MEDEIROS, Clayton Gomes de. SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. Perspectivas históricas acerca da tributação no Brasil e seus reflexos na Constituição Federal de 1988. *In: Nomos*. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 42. n.º 2 (2022): jul./dez. 2022.

ONU. **Declaration on the Right to Development**. Disponível em: <https://www.ohchr.org/en/instruments-mechanisms/instruments/declaration-right-development>. Acesso em: 03 mar. 2023.

ONU. **Sobre a Agenda 2030 e Objetivos de Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em: 20 fev. 2023.

OSBERG, L. The measurement of economic welfare. *In: LAIDLER, D. (Coord.). Approaches to Economic Well-Being*, Toronto: University of Toronto Press, 1985. chap. 2, p. 49-87. Disponível em: <https://dalspace.library.dal.ca/bitstream/handle/10222/72989/The%20Measurement%20of%20Economic%20Well-Being.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 12 jan. 2023.

OSBERG, L.; SHARPE, A. **An index of economic well-being for Canada**. Hull: Applied Research Branch, 1998. Disponível em: <https://www.oecd.org/sdd/na/2682230.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2023.

OSBERG, L.; SHARPE, A. An index of economic well-being for selected OECD countries. **Review of Income and Wealth**, San Francisco, v. 48, n.º 3, p. 291-316, 2002. Disponível em: <http://www.csls.ca/iwb/osberg5.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2023.

OSBERG, L.; SHARPE, A. **New estimates of the index of economic well-being for Canada and the provinces, 1981-2008**. Ottawa: Centre for the Study of Living Standards, Dec. 2009. Disponível: https://www.researchgate.net/publication/252964127_New_Estimates_of_the_Index_of_Economic_Well-Being_for_Selected_OECD_Countries. Acesso em: 12 jan. 2023.

PAES MÜLLER, L. A. O conceito moderno de sociedade civil: do jusnaturalismo à economia política. **Revista Discursos**. [s. l.], v. 47, n.º 2, p. 144–166, 2017. Disponível em:

<https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=foh&AN=127073302&lang=pt-br&site=ehost-live>. Acesso em: 29 jun. 2022.

PARADA, Ramón. **Derecho Administrativo I – parte geral**. 15. ed. Madrid, Barcelona: Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y Sociales, 2004.

PAUSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

PELLEGRIN, Josué Alfredo. **Gastos (benefícios) tributários**. Brasília: Instituição Fiscal Independente – Senado Federal, 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018/view>. Acesso em: 07 out. 2022.

PEREIRA, Rodolfo Vianna. **Direito Constitucional democrático**: controle de participação como elementos fundantes e garantidores de constitucionalidade. Rio de Janeiro: Lúmen Juris.

PERES, Ursula, et al. ICMS educacional: o que avançou nos estados e quais os riscos e incertezas para a educação. *In: Nexo Políticas Públicas*. 2022. Disponível em: <https://pp.nexojornal.com.br/opiniao/2022/ICMS-Educacional-o-que-avançou-nos-estados-e-quais-os-riscos-e-incertezas-para-a-educacao>. Acesso em: 20 out. 2022.

PINTO, Élide Graziane. Agravamento da Crise da COVID-19 pela iniquidade e fragilidade das regras fiscais brasileiras. *In: Direito administrativo do pós-crise*. Coord. Maurício Zockun, Emerson Gabardo. Curitiba: Íthala, 2021. p. 211. Disponível em: <https://journal.nuped.com.br/index.php/congressoibda/issue/view/livroibda2021/ibda2021>. Acesso em: 13 out. 2022.

POZAS, Luiz Jordana de. Ensayo de una Teoría del Fomento en el Derecho Administrativo. *In: Revista de estudios políticos*. n.º 48, 1949. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2127752>. Acesso em: 12 out. 2022.

POZZOLLO, Suzana. Um constitucionalismo ambíguo. *In: CARBONELL, Miguel. Neoconstitucionalismo(s)*. Madri: Trota, 2003.

QUERALT, Juan Martín; et al. **Curso de derecho financiero y tributario**. 18. ed. Madri: Tecnos, 2007.

RAWLS, John. **Liberalismo Político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000.

RIBEIRO, Maria de Fátima, GESTEIRO, Natália Paludetto. **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo.** Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/721/373>. Acesso em: 15 jan. 2023.

RIBEIRO, Matheus Rosa. GRADVOHL, Michel André Bezerra Lima. **Renúncias fiscais no Estado do Rio de Janeiro.** Brasília: FEBRAFITE, 2021. Disponível em: https://www.febrafite.org.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-renuncias_fiscais_RJ-Febrafite.pdf. Acesso em: 07 out. 2022.

RODRIGUES, Hugo Thamir; PALUDO, Vívian. Remissões e anistias fiscais sob o enfoque da moral tributária: Uma análise das renúncias concedidas pelo governo federal brasileiro nos anos de 2017 e 2018 e suas projeções para 2019 e 2020. In: **Revista Argumentum - Argumentum Journal of Law**, v. 21, n.º 2, p. 687-705, 2020. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1118/785#>. Acesso em: 20 jan. 2023.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Desenvolvimento econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS. In: **Incentivos Fiscais: Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.** Ives Gandra da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto (Coords.). São Paulo: MP, 2007.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.** São Paulo: MP, 2017.

SANCHÍS, Luis Prieto. **Justicia Constitucional y derechos fundamentales.** Madrid: Trotta, 2003.

SANTANO, Ana Claudia. **O Financiamento da Política: Teoria Geral e Experiências no Direito Comparado.** 2. ed. Curitiba: Íthala, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos Direitos Fundamentais na perspectiva constitucional.** 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARLET, Ingo, Wolfgang. MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SAVARIS, José Antonio. **Uma teoria da decisão judicial da previdência social: contributo para superação da prática utilitarista.** Florianópolis: Conceito, 2011.

SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios Tributários, Creditícios e Financeiros. Org. Marcos Mendes. *In: Para não esquecer: Políticas Públicas que empobrecem o Brasil*. Rio de Janeiro: Autografia, 2022.

SCALCON, Raquel Lima. Avaliação de impacto legislativo: A prática europeia e suas lições para o Brasil. *In: Revista de Informação Legislativa*. Brasília, a. 54, n.º 214, p. 113-130, abr./jun. 2017. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/536829>. Acesso em: 25 fev. 2023.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; LIMA, Maria Cristina Cruz. As parcerias da Administração Pública com os particulares como alternativa ao desenvolvimento nacional sustentável. *In: Revista Eletrônica Direito e Política*. Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.14, n.º 2, 2o quadrimestre de 2019. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/rdp/article/view/15042>. Acesso em: 22 jan. 2023.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento: Administração Pública, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. Curitiba: Íthala, 2019.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Serviço Público: garantia fundamental e cláusula de proibição de retrocesso social**. Curitiba: Íthala, 2016.

SCHIER, Adriana Ricardo da Costa. MEDEIROS, Clayton Gomes de. A controlabilidade dos atos de fomento. *In: Direito administrativo do pós-crise*. Coord. Maurício Zockun, Emerson Gabardo. Curitiba: Íthala, 2021. Disponível em: <https://journal.nuped.com.br/index.php/congressoibda/issue/view/livroibda2021/ibda2021>. Acesso em: 13 out. 2022.

VICARIOLI, Velia Govaere; HIDALGO, Hellen Ruiz. *Heterogeneidad y desigualdad en el modelo costarricense: las tres mejores prácticas latinoamericanas de fomento fiscal a la inversión privada en I+ D+ i*. *In: Revista Nacional de Administración*, v. 4, n.º 1, p. 7-26, 2013. Disponível em: <https://revistas.uned.ac.cr/index.php/rna/article/view/530/432>. Acesso em: 26 jan. 2023.

SCHIER, Adriana Ricardo da Costa. MEDEIROS, Clayton Gomes de. A controlabilidade dos atos de fomento. *In: Direito administrativo do pós-crise*. Coord. Maurício Zockun, Emerson Gabardo. Curitiba: Íthala, 2021. p. 27. Disponível em: <https://journal.nuped.com.br/index.php/congressoibda/issue/view/livroibda2021/ibda2021>. Acesso em: 13 out. 2022.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Direito constitucional**: anotações nucleares. Curitiba: Juruá, 2008.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Filtragem Constitucional**: Construindo uma nova dogmática jurídica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

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

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

SENGUPTA, Arjun. **On the theory and practice of the Right to Development**. *Human Rights Quarterly*, v. 24, n.º 4, p. 837-889, 2002. Disponível em: <http://jstor.org>. Acesso em: 12 jan. 2023.

SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da. **Alíquota Zero e Isenção Tributária**: Institutos distintos ou semelhantes? E a impossibilidade de revogação dos arts. 28 a 30 da Lei 11.196/2005 pela MP n.º 690/2015. Disponível em: <https://www.academia.edu/download/40874943/ART.1.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2023.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Tributação e desenvolvimento socioeconômico: entre fiscalidade e extrafiscalidade. *In: Direitos fundamentais na perspectiva da democracia interamericana 2020/2021*. Helena Alvites; Gina Marcílio Pompeu; Ingo Sarlet. (Org.). Porto Alegre: Fundação Fenix, 2021, v. 1, p. 113-136. Disponível em: [https://red-idd.com/files/books/Livro%20-%20Direitos%20Fundamentais%20Na%20Perspectiva%20da%20Democracia%20Interamericana%20\(2020\).pdf](https://red-idd.com/files/books/Livro%20-%20Direitos%20Fundamentais%20Na%20Perspectiva%20da%20Democracia%20Interamericana%20(2020).pdf). Acesso em: 20 out. 2022.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Tributação e neutralidade no estado democrático de direito**. Tese. Doutorado em Direito Constitucional. Universidade de Fortaleza. 2011. Disponível em: <https://uol.unifor.br/oul/ObraBdtdSiteTrazer.do?method=trazer&ns=true&obraCodigo=86720>. Acesso em: 12 out. 2022.

SOARES, Juracy. PINTO, Vilma. **Renúncias fiscais de R\$ 83 bilhões de ICMS em 2018**. Brasília: FEBRAFITE, 2019. Disponível em: <https://www.febrafite.org.br/wp-content/uploads/2019/07/renunciasICMS2018.pdf>. Acesso em: 07 out. 2022.

STARCK, Christian. Dignidade Humana como garantia constitucional: o exemplo da Lei Fundamental alemã. *In: Dimensões da Dignidade: Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional*. Org. Ingo Wolfgang Sarlet. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Princípio da publicidade administrativa**. Direito de certidão, vista e intimação. Revista de Direito Público. 1995.

TAVARES, Maria da Conceição. **O planejamento em economias mistas. Seminário Estado e Planejamento: os Sonhos e a Realidade: comemorativo dos vinte anos do Centro de Treinamento para o Desenvolvimento Econômico (CENDEC)**. Instituto de Planejamento Econômico e Social (IPEA), Secretaria de Planejamento da Presidência da República (SEPLAN), projeto Gerenciamento do Setor Público, Banco Mundial, 1986.

TEIXEIRA, Elenaldo Celso. **Políticas Públicas: O Papel das Políticas Públicas**. AATR-BA, 2002. Disponível em: http://www.dhnet.org.br/dados/cursos/aatr2/a_pdf/03_aatr_pp_papel.pdf. Acesso em 12 jan. 2023.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes**. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons: Madrid. 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. *In: Incentivos fiscais: Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. Ives Gandra da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto (Coords.). São Paulo: MP, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. **Nota Metodológica do Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo - Estados e Distrito Federal**. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/itgp-executivo-estadual-nota-metodologica>. Acesso em: 06 out. 2022.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. **Índice de Transparência e Governança Pública 2022 (ITGP)**. Disponível em: <https://indice.transparenciainternacional.org.br/#>. Acesso em: 06 out. 2022.

VALIM, Rafael. **A subvenção no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Direito Fundamental à boa Administração e Governança**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. Réquiem para a ação administrativa planejada: a rutura entre as dimensões executiva e orçamentária. *In*: BUISSA, L.; REIMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (Org.). **Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da Constituição**: Experiências e desafios nos campos do Direito Tributário e Financeiro. 1. ed. Florianópolis: Tirant Lo Blanch - Empório do Direito, 2018, v. 1.

VEIGA, José Eli da. O Prelúdio do Desenvolvimento Sustentável. *In*: CAVC, **Economia Brasileira**: Perspectivas do Desenvolvimento. p. 243-266. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/255443/mod_resource/content/1/Texto%20%20desenvolvimento_sustentavel.pdf. Acesso em: 09 jan. 2023.

VIDIGAL, Cláudia Bueno Rocha. KASSOUF, Ana Lúcia. VIDIGAL, Vinícius Gonçalves. Bem-Estar Econômico: aplicação de indicador sintético para os Estados Brasileiros. *In*: **Anais do XVI Encontro de Economia da Região Sul** - ANPEC/SUL, 2013. Disponível em: <https://www.anpec.org.br/sul/2013/submissao/files/I/i2-e6e1eaa19f84c73d5c49529fdb2e4ffb.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2023.

VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no Brasil. *In*: **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**. Curitiba, v. 7. n.º 7, 2010. Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/in-dex.php/rdfd/article/view/111>. Acesso em: 06 jan. 2023.

VINHA, Thiago Degelo. RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. FERNANDES, Edison C. (Coords.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Juruá: Curitiba, 2005.

WAGNER, José Carlos Graça. **Penalidades e Acréscimos na Legislação Tributária**. Resenha Tributária: São Paulo, 1979.

WEBER, Max. **A política como vocação**. Trad. Maurício Tragtenberg. Brasília: UnB, 2003, p. 59/124; WEBER, Max. **Ciência e Política**: duas vocações. Trad. Leonidas Hegenberg, Octany Silveira da Mota. 17. ed. São Paulo: Cultrix, 2011.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho Dúctil**: Ley, derechos, justicia. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995.