



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA  
COORDENAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU*  
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO  
MESTRADO EM DESENVOLVIMENTO E PLANEJAMENTO  
TERRITORIAL

**CAMILLA FAGNER DE CARVALHO E COSTA**

**Renúncias fiscais na perspectiva da tributação ótima**

GOIÂNIA  
2021

CAMILLA FAGNER DE CARVALHO E COSTA

## **Renúncias fiscais na perspectiva da tributação ótima**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu do Mestrado Acadêmico em Desenvolvimento e Planejamento Territorial (MDPT) da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC – Goiás), como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestra em Desenvolvimento e Planejamento Territorial.

Área de Concentração: Planejamento Urbano e Regional/Demografia.

Linha de pesquisa: Economia e Desenvolvimento Territorial

Orientador: Prof. Dr. Jeferson de Castro Vieira

GOIÂNIA  
2021

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas da PUC Goiás.  
Lana Keren de Mendonça - Bibliotecária : CRB 1/2486

C837r Costa, Camilla Fagner de Carvalho e  
Renúncias fiscais na perspectiva da Tributação Ótima  
/ Camilla Fagner de Carvalho e Costa. -- 2021.  
141 f.: il.

Texto em português, com resumo em inglês  
Dissertação (mestrado) - Pontifícia Universidade Católica  
de Goiás, Escola de Gestão e Negócios, Goiânia, 2021

Inclui referências: f. 129-134.

1. Isenção tributária - Goiás (Estado). 2. Política pública. 3. Planejamento regional I. Pontifícia Universidade Católica de Goiás - Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Planejamento Territorial - 2021. II. Título.

CDU: 336.225.53(043)

**CAMILLA FAGNER DE CARVALHO E COSTA**

**Renúncias fiscais na perspectiva da tributação ótima**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* Mestrado Acadêmico em Desenvolvimento e Planejamento Territorial – MDPT da Pontifícia Universidade Católica de Goiás-PUC Goiás, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestra em Desenvolvimento e Planejamento Territorial.

Dissertação defendida e aprovada em 26 de outubro de 2021, pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

JEFERSON DE  
CASTRO  
VIEIRA:19574614115

Assinado de forma digital por  
JEFERSON DE CASTRO  
VIEIRA:19574614115  
Dados: 2021.11.09 09:51:57  
-03'00'

---

**Prof. Dr. Jeferson de Castro Vieira**

Orientador - PUC Goiás

ANTONIO  
PASQUALETTO:46410678053

Assinado de forma digital por  
ANTONIO  
PASQUALETTO:46410678053  
Dados: 2021.11.08 18:04:01 -03'00'

---

**Prof. Dr. Antônio Pasqualetto**

Examinador interno - PUC Goiás

---

**Prof. Dr. Marcelo Ladvoçat Rocha Campos**

Examinador externo - Centro Universitário Alves Faria, UNIALFA

## DEDICATÓRIA

Dedico às mulheres da minha vida. Aline Fagner, minha irmã, amiga, mãe, orientadora, meu apoio de toda hora. Minha avó Helena Carvalho, minhas tias, primas, cunhadas, afilhadas, amigas e colegas de trabalho, mulheres que me ensinam, inspiram e com quem partilho todos os dias a dor, delícia e desafio de sermos.

Às mulheres que vieram de mim e para quem dedico cada minuto da minha existência, minhas filhas Maria Luísa e Helena, dedico essa conquista para que continuem acreditando que é possível. Nesse caso foi possível porque estamos juntas.

Dedico por fim, a todos que tiveram seus sonhos interrompidos e suas vidas impactadas pelas perdas provocadas pela COVID-19.

## **AGRADECIMENTO**

Meu pai, Juarez da Costa, meu primeiro e verdadeiro amor. Sei que, junto com minha mãe Luzilene Rodrigues e meu irmão Alisson seguem olhando por mim e vibrando com as conquistas. A passagem de vocês, marcaram minha vida.

Aos pais das minhas filhas, Juliano Pires e José Reinaldo, por serem parte da minha melhor produção.

Agradeço minha grande família pelo apoio, o estímulo e as broncas necessárias para que esse ciclo fosse concluído.

Aos meus amigos, irmãs e irmãos que a vida me deu, agradeço a presença, mesmo que distante, para juntos nos apoiarmos nos dias de luta e celebrar os dias de glória,

A todos os professores que me ensinaram, para além de conteúdo, a ser uma cidadã.

Ao meu orientador, Professor Jeferson que compreendeu meus momentos e mesmo assim não me deixou desistir. Ao Prof. Pasqualetto que me resgatou, desafiou, confiou e me fez concluir esse mestrado.

Ao Sebrae, instituição de grande relevância para o país e que tem grande contribuição na minha formação, inclusive nesse mestrado.

Aos membros das equipes em que trabalhei ao longo desse período, pessoas comprometidas e dedicadas, agradeço pelos ensinamentos e paciência.

*Presentemente eu posso me considerar um sujeito de sorte. Porque apesar de muito moço me sinto são e salvo e forte E tenho comigo pensado, Deus é brasileiro e anda do meu lado e assim já não posso sofrer no ano passado. Tenho sangrado demais, tenho chorado pra cachorro, ano passado eu morri, mas esse ano eu não morro.*

(Belchior, 1943)

## RESUMO

A presente pesquisa apresenta debate sobre as políticas públicas de benefícios e incentivos fiscais que resultam em renúncia de receita na perspectiva da Teoria da Tributação Ótima (TTO), tendo como base do Estado de Goiás no período de 2009 a 2020 em especial do crédito outorgado. O debate inicia a partir de fundamentos conceituais clássicos e contemporâneos que perpassam pelo desenvolvimento regional, o Estado, o governo e seus representantes, as políticas públicas, bem como os diferentes agentes que impactam e são por elas impactados. O trabalho problematiza ainda o sistema tributário no Brasil em relação aos países da OCDE, bem como os conceitos, fragilidades e avanços das políticas tributárias, em especial com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Ainda, trata teorias e possibilidades da aplicação da Teoria da Tributação Ótima (TTO) nas políticas tributárias brasileiras, visando maior eficiência e a busca do equilíbrio, cada vez mais necessário, entre os interesses econômicos e socioambientais. Apresentou-se a análise de uma série de dados tributários e econômicos de Goiás no recorte temporal 2009 a 2020, partindo do volume de renúncias de receitas fiscais em comparação a outros indicadores econômicos e de gestão, a partir de dados coletados no portal da transparência de Goiás. Verificou-se que foi possível trazer as questões sociais para discussão de políticas públicas de gestão tributária de forma estruturada, tendo como perspectiva a inclusão e a responsabilidade social, a partir da importância de um tratamento diferenciado dos agentes econômicos, físicos e jurídicos, suas necessidades e possibilidades. Conclui-se que as políticas públicas tributárias, especialmente de renúncia fiscal, quando inadequadas, podem ser nocivas para as contas públicas, o desenvolvimento das regiões, a sustentabilidade e competitividade dos territórios, e que, é possível e urgente avançar em um sistema tributário com políticas públicas de benefícios fiscais permitindo clareza, simplicidade, modernidade, segurança e transparência. Logo, respondendo às necessidades de arrecadação pública, as obrigações legais, aos empreendimento que tem o dever de cumprir, sem contudo desconsiderar a premissa básica da renúncia de receita pública, que o bem comum seja maior que a receita renunciada, equilibrando questões econômicas e sociais.

**Palavras-chave:** Renúncia Fiscal; Benefícios e Incentivos em Goiás; Políticas Públicas; Desenvolvimento Regional; Teoria da Tributação Ótima.

## **ABSTRACT**

This research presents a debate on public policies for tax benefits and incentives that result in forgoing revenue from the perspective of the Optimal Taxation Theory (TTO), based on the State of Goiás in the period from 2009 to 2020, especially on the credit granted. The debate starts from classic and contemporary conceptual foundations that permeate regional development, the State, the government and its representatives, public policies, as well as the different agents that impact and are impacted by them. The work also discusses the tax system in Brazil in relation to OECD countries, as well as the concepts, weaknesses and advances of tax policies, especially with the advent of the Fiscal Responsibility Law (LRF). It also deals with theories and possibilities for the application of the Optimal Taxation Theory (TTO) in Brazilian tax policies, aiming at greater efficiency and the search for an increasingly necessary balance between economic and socio-environmental interests. The analysis of a series of tax and economic data from Goiás in the 2009-2020 time frame was presented, starting from the volume of waivers of tax revenue compared to other economic and management indicators, from data collected on the transparency portal of Goiás. It was found that it was possible to bring social issues to the discussion of public tax management policies in a structured way, with the perspective of inclusion and social responsibility, based on the importance of a differentiated treatment of economic, physical and legal agents, their needs and possibilities. It is concluded that public tax policies, especially tax waiver, when inadequate, can be harmful to public accounts, the development of regions, the sustainability and competitiveness of territories, and that it is possible and urgent to move forward in a tax system with public policies of tax benefits allowing clarity, simplicity, modernity, security and transparency. Therefore, responding to the needs of public collection, the legal obligations, the undertakings that it has the duty to comply with, without, however, disregarding the basic premise of the waiver of public revenue, that the common good is greater than the revenue waived, balancing economic and social issues.

**KEYWORDS:** Tax Waiver; Benefits and Incentives in Goiás; Public Policies; Regional Development; Optimal Taxation Theory.

## LISTAS DE FIGURAS

Figura 1 - Conceituando Nação e Estado.....	25
Figura 2 - Abordagens de políticas públicas.....	34
Figura 3 - Ciclo da política pública.....	36
Figura 4 - Tipos de tributos praticados no Brasil.....	42
Figura 5 – Brasil: renúncia tributária, benefício fiscal e incentivo fiscal.....	56
Figura 6 – Goiás: governos e governantes – 2009/2020.....	83
Figura 7- Goiás: estrutura da renúncia de receita tributária.....	86
Figura 8 - Classificação CNAE seção G - comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas.....	108

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Contextualizando as teorias de Hobbes, Rousseau e Locke.....	27
Quadro 2 – Brasil: incidência tributária e competência dos entes federativos.....	61
Quadro 3 - Subprogramas do Produzir.....	91

## LISTAS DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Brasil: Dias trabalhados para pagar impostos (2010-2020).....	41
Gráfico 2 - Brasil e países da OCDE: Evolução da carga tributária bruta – governo geral (Dados em % PIB 2010-2020).....	44
Gráfico 3 - Brasil e países da OCDE: Evolução das bases que compõem a carga tributária (2006/2015).....	47
Gráfico 4 - Brasil e países da OCDE: carga tributária por base de incidência – 2016.....	48
Gráfico 5 - Brasil, países da OCDE, América Latina e Caribe: Evolução da carga tributária em relação ao PIB – 2007/2016 (%).....	50
Gráfico 6 – Brasil: carga tributária bruta por esfera de governo – 2010/2020 (%).....	58
Gráfico 7 - Estimativa de gastos tributários – 2021 (valor em 1.000 e %).....	78
Gráfico 8 - Estimativas de privilégios tributários X gastos públicos – 2021 (valor em bilhão).....	80
Gráfico 9 - Goiás: Produzir e Fomentar – valor investido por segmento – 2009/2020.....	94
Gráfico 10 - Goiás: Evolução do crédito outorgado – ano X segmentos – 2009/2020.....	101
Gráfico 11 - Goiás: Municípios com TARE – 2009/2020.....	104
Gráfico 12 - Goiás: Acumulado dos incentivos, por benefício – 2009/2020.....	105
Gráfico 13 - Goiás: Total dos incentivos, por ano, por benefício – 2009/2020.....	106
Gráfico 14 - Goiás: Benefícios X Ano – 2009/2020.....	107
Gráfico 15 - Goiás: Análise comparativa da receita tributária, outras correntes e receita total (2009/2020).....	112
Gráfico 16 - Goiás: Receita tributária e renúncia fiscal (2009/2020) e evolução da renúncia percentualmente a partir da receita tributária.....	113
Gráfico 17 - Goiás: Despesa acumulada por classificação (2009/2020).....	115
Gráfico 18 - Goiás: Despesa X Renúncia por ano – 2009/2020 (em R\$ 1.000.000).....	116
Gráfico 19 - Goiás: Despesa exceto folha de pagamento X Renúncia por ano – 2009/2020.....	116
Gráfico 20 - Goiás: Folha de pagamento X Renúncia – 2009/2020 (em R\$ 1.000.000).....	118
Gráfico 21 - Goiás: Investimento X Renúncia – 2009/2020 (em R\$ 1.000.000).....	119
Gráfico 22 - Proporcional no período: despesa liquidada, receita tributária, PIB, saldo de emprego X renúncia – 2010/2019 (Goiás).....	120

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Brasil: Receita tributária nacional – (2019 – 2020) (em milhões de R\$).....	44
Tabela 2 – Brasil: Análise da arrecadação de tributos – 2016.....	46
Tabela 3 – Brasil: Estrutura de enquadramento do imposto de renda anual – 2018.....	49
Tabela 4 – Estados Unidos da América (EUA): Estrutura de enquadramento do imposto de renda anual – 2018.....	49
Tabela 5 - Goiás: Evolução dos investimentos do Fomentar e Produzir - 2009/2020 (R\$1,00).....	93
Tabela 6 - Goiás: Fomentar e Produzir – Investimento por Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) – 2009/2020 (R\$ 1,00).....	95
Tabela 7 - Goiás: Fomentar e Produzir – Investimento por Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) – 2009/2020 (em R\$ 1.000).....	96
Tabela 8 - Goiás: Crédito outorgado – evolução dos investimentos – 2009/2020.....	99
Tabela 9 - Goiás: Crédito outorgado Investimento por Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) – 2009/2017.....	100
Tabela 10 - Goiás: Crédito outorgado por Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 2009/2020 (em R\$ 1.000).....	102
Tabela 11 - Goiás: Situação dos TAREs – 2009/2020.....	104
Tabela 12 - Goiás: Acumulado dos incentivos em valores e Classificação Nacional de Atividades Econômicas – 2009/2020 (Em R\$1,00).....	106
Tabela 13 - Goiás: Receita anual – 2009/2020 (em R\$ 1.000).....	110
Tabela 14 - Goiás: Receita acumulada de 2009/2020 – (em R\$ 1.000).....	110
Tabela 15 - Goiás: Composição da receita – 2009/2020 (Em R\$1,00).....	111
Tabela 16 - Goiás: Receita total X Renúncia total - 2009/2020 (em R\$ 1.000).....	112
Tabela 17 - Goiás: Despesa empenhadas e liquidadas por classificação - 2009/2020 (em R\$ 1.000).....	114
Tabela 18 - Goiás: Despesa X Renúncia por ano – 2009/2020 (em R\$ 1.000).....	115
Tabela 19 - Goiás: Folha de pagamento X Renúncia por ano – 2009/2020 (em R\$ 1.000).....	117
Tabela 20 - Goiás: Folha de pagamento X Renúncia por ano – 2009/2020 (em R\$ 1.000).....	117

## **LISTAS DE SIGLAS E ABREVIATURA**

ICMS - Circulação de Mercadorias e Serviços

SARS Cov 2 - Síndrome Respiratória Aguda Severa causada por CoronaVírus - COVID-19

CEPAL - Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

TTO - Teoria da Tributação Ótima

PIB - Produto Interno Bruto

FACESP - Federação das Associações Comerciais de São Paulo

ACSP - Associação Comercial de São Paulo

RFB - Receita Federal do Brasil

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

CEF - Caixa Econômica Federal

TCU - Tribunal de Contas da União

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

SEF - Secretarias Estaduais de Fazenda

TCE - Tribunais de Contas dos Estados

STNMF - Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda

FGV - Fundação de Getúlio Vargas

FMI – Fundo Monetário Internacional

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

CGF - Conselho de Gestão Fiscal

MP – Ministério Público

CTN - Código Tributário Nacional

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

UF - Unidades Federativas

ISS - Imposto Sobre Serviços

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

CEST - Código Especificador da Substituição Tributária

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

UNAFISCO – Associação Nacional de Auditores Fiscais

DAIA - Distrito Agroindustrial de Anápolis

CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal em Nível Superior  
BDTD - Banco Digital de Teses e Dissertações  
IBICT - Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia  
SUDENE - Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste  
SUDAM - Superintendência Desenvolvimento Amazônia  
IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário  
PRODUZIR - Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás  
FUNPRODUZIR - Fundo de Desenvolvimento das Atividades Industriais  
LOA - Lei de Diretrizes Orçamentárias  
IMB - Instituto Mauro Borges  
SIC - Secretaria de Indústria e Comércio  
SED - Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Científico e Tecnológico e de Agricultura, Pecuária e Irrigação  
SEGPLAN - Secretaria de Planejamento  
SEFAZ - Secretaria da Fazenda  
CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas  
RCTE - Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás  
PROTEGE - Fundo de Proteção Social do Estado  
TARE - Termos de Acordo de Regime Especial

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	17
<b>CAPÍTULO 1 – DESENVOLVIMENTO REGIONAL E POLÍTICAS PÚBLICAS</b> .....	21
1.1 Desenvolvimento Regional .....	21
1.2 Políticas públicas e o papel do Estado .....	25
1.3 Ciclo da política pública .....	311
<b>CAPÍTULO 2 - A QUESTÃO TRIBUTÁRIA E FISCAL</b> .....	39
2.1 A herança histórica .....	39
2.2 Cenário tributário .....	400
2.3 Renúncia de receita pública: conceitos, legislação e avanços.....	50
2.3.1 <i>A Lei de Responsabilidade Fiscal</i> .....	52
2.3.2 <i>Tipificando as renúncias de receita</i> .....	54
2.4 A Guerra Fiscal no Brasil .....	57
2.5 Os benefícios fiscais no âmbito dos Estados.....	59
<b>CAPÍTULO 3 - TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA (TTO)</b> .....	65
3.1 Evolução da Teoria de Tributação Ótima, a dinâmica do Estado e outros agentes envolvidos.....	65
3.2 Teoria da Tributação Ótima no Brasil: presença na produção teórica e implicações políticas .....	70
3.3 Tributação Ótima e a Reforma Tributária .....	74
3.4 Renúncias de Receitas Federais e a Tributação Ótima .....	77
<b>CAPÍTULO 4 – RENÚNCIA DE RECEITA EM GOIÁS DE 2009 A 2020</b> .....	822
4.1 Políticas de Benefícios e Incentivos Fiscais em Goiás .....	84
4.1.1 <i>Programas Produzir e Fomentar</i> .....	86
4.1.1.1 Análise dos programas Produzir e Fomentar.....	92
4.1.2 Crédito Outorgado .....	97
4.1.2.1 Análise do crédito outorgado em Goiás .....	98
4.1.3 ProGoiás.....	102

4.2	Benefícios Fiscais (2009/2020) .....	103
4.2.1	<i>Termos de Acordo de Regime Especial (TARE)</i> .....	103
4.2.2	<i>Renúncia de Receita – Crédito Outorgado e Programas Fomentar e Produzir</i> .....	105
4.3	Análise das renúncias de receita oriundas dos benefícios fiscais .....	108
4.3.1	<i>Perspectiva da Receita do Estado (2009/2020)</i> .....	109
4.3.2	<i>Perspectiva de Despesa do Estado (2009/2020)</i> .....	114
4.3.2.1	Perspectiva da Despesa de Pessoal .....	117
4.3.2.2	Perspectiva da Despesa de Investimento .....	119
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	1222
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	1266
	<b>APÊNDICE A</b> - Principais leis estadual que regulam os benefícios fiscais em Goiás 2009/2018.....	135
	<b>ANEXO A</b> - Gastos tributários e privilégios tributários <sup>1</sup> - por modalidade - Convênios de ICMS - Goiás .....	136
	<b>ANEXO B</b> - Convênios de Redução de Base de Cálculo do ICMS.....	140

## INTRODUÇÃO

O presente estudo traz uma análise crítica das renúncias fiscais provenientes de políticas públicas de benefícios e incentivos fiscais que os governos do estado de Goiás empreenderam no período de 2009 a 2020, como forma de intervir no mercado para promover o desenvolvimento regional, econômico e social.

O tema central as Renúncias de Receitas Públicas, especificamente na perspectiva da Teoria da Tributação Ótima (TTO). Ainda, trata dados que analisam o volume de receita renunciada, especialmente de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), por meio dos benefícios fiscais, crédito outorgado e outros indicadores de gestão orçamentária e econômica disponíveis.

Neste sentido, surge a questão: De que forma as políticas de benefícios fiscais que resultam em renúncia de receita afetam as contas públicas no Brasil e em Goiás? Quais as contribuições que a Teoria da Tributação Ótima (TTO) pode trazer para o debate de uma reforma tributária que vise o equilíbrio do desenvolvimento econômico e social?

A hipótese da pesquisa está pautada nas renúncias de receita oriundas das políticas de benefícios fiscais são relevantes, impactando as contas públicas, demandando uma estrutura complexa de normatização e gestão, e necessitam de monitoramento contínuo, em especial no que se refere às contrapartidas sociais exigidas.

A justificativa desse estudo, está relacionada na contextualização do momento (2020) em que se vive e como isso impactou a pesquisa. No Brasil a política tributária, sua necessidade de reforma é questão crucial frente ao momento de crise econômica e acirramento político que atravessam o mundo na segunda década do século 21. Crise e acirramento que se intensificam globalmente neste início de 2020, pela situação de pandemia que dissemina o contágio, o adoecimento e a letalidade provocados pela COVID-19, Síndrome Respiratória Aguda Severa causada por Corona Vírus (SARS Cov2). A importância se acentua na medida em que as justificativas da crise afetam diretamente as concepções, funções e dimensões de Estado, chamado a agir politicamente frente às questões estruturais, conjunturais e urgências econômicas e sociais pelas quais passam as nações do mundo.

Ao longo do trabalho muitas mudanças no cenário levaram aos ajustes nas pesquisas, redefinido o escopo, ajustando o objeto. Quanto aos objetivos, o geral foi problematizar as renúncias de receitas públicas no Brasil na perspectiva da Tributação Ótima, tendo como exercício analítico os benefícios fiscais praticados em Goiás no período de 2009 a 2020. Os específicos foram: Apresentar o debate sobre a teoria da tributação ótima, bem como dos conceitos necessários para melhor entendimento em especial as políticas públicas, o papel do Estado e o desenvolvimento regional; conhecer o sistema tributário brasileiro, as variáveis que impactam e são impactadas por ele; clarificar as renúncias de receita fiscais, notadamente de ICMS, bem como o entendimento dos conceitos de incentivos e benefícios fiscais; promover o exercício analítico das políticas públicas que resultaram em renúncia de receita em Goiás no período de 2009 a 2020; oferecer contribuições para o debate de políticas públicas de benefícios e incentivos fiscais que equilibrem desenvolvimento econômico e social.

Para embasar as análises técnicas foi necessário um resgate conceitual que apresenta nos próximos capítulos. No primeiro capítulo concentra-se as principais referências teóricas do estudo. Considerando que as políticas de benefícios fiscais deliberadamente instituída pelos estados partem da premissa que tais políticas visam a promoção do desenvolvimento de regiões. A pesquisa começa com o resgate dos conceitos de desenvolvimento regional e a partir de Weber (1909) com as teorias de localização industrial, descrevendo o tema sobre os impactos da Revolução Industrial na Alemanha, passando pelos lugares centrais de Christaller (1933) na perspectiva dos lugares centrais, áreas de influência importante na reconstrução das cidades no pós-guerra, até as literaturas a partir da Crise de 29 com Locke (1940) exibindo a “curva de procura espacial”, também a hierarquia de áreas de mercado que sinalizava a aglomeração.

A teoria geral da economia regional de Keynes (1936) se apresenta como forma de ‘salvar o capitalismo’ por meio de políticas públicas que induzam a recuperação e o desenvolvimento econômico salvaguarda a democracia. Nesse contexto de ampla necessidade de discutir o desenvolvimento das economias regionais os debates se difundem pelo mundo e o tecido de estudiosos aparecem nos principais países e sobre diferentes perspectivas como Schumpeter (1954) trazendo a perspectiva da inovação, Perroux (1955) na França com os polos de crescimento, Isard (1956) apresentando aos Estados Unidos as principais teorias de localização alemãs, Hirschman (1958) primeiro na França e depois nos Estados Unidos discutindo

os *linkages* das cadeias de produção, até Myrdal (1957) na Suécia com as valiosas contribuições da causalidade circular, entre outros. Cabe o destaque também para a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), um avanço na América Latina.

Com a evolução das teorias sobre territórios, economia regional e desenvolvimento regional, a importância da ação do Estado como efeito exógeno capaz de promover transformação foi se intensificando e o debate sobre políticas públicas avançou. Hobbes, Rousseau e Locke sob perspectivas distintas versaram sobre o Estado, o papel dos governos, os contratos sociais, o poder e a percepção da liberdade, bem como a natureza humana e o comportamento em sociedade. Para alguns estudiosos, por exemplo, Bobbio (2017), o Estado e o Governo é um 'mal necessário' já para Marx e Engel, o fim seria a liberação do povo e o fim da divisão de classes. Mas fato é que o modelo está posto e é possível estimular ou induzir o desenvolvimento por meio de políticas públicas que é tratada no primeiro capítulo. Conforme Souza (2006) a análise considerou o clico da política, atenção aos agentes envolvidos, os interesses em disputas e a importância do processo de coordenação do seu planejamento à sua implementação.

No segundo capítulo, propõe um debate importante sobre as questões tributárias no Brasil que sofrem influências das relações de poder estabelecidas desde o Brasil - Colônia. Nesse momento é contextualizado o cenário tributário brasileiro na perspectiva interna, de suas leis, normas, estruturas e operacionalização e na perspectiva externa em relação aos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o contexto internacional. Ainda, estrutura-se alguns conceitos importantes para garantir o recorte da pesquisa, a saber 'as renúncias de receita a partir dos benefícios e incentivos fiscais concedidos pelos estados, e necessário para estruturação das análises do quarto capítulo. Por fim, disserta-se sobre a chamada 'Guerra Fiscal' e como acontece as políticas de benefício fiscal nos estados atinente a renúncia do ICMS.

Será possível perceber a complexidade do sistema tributário brasileiro tratado pelo ponto de vista da arrecadação de receita para manutenção das contas e investimentos públicos, sob o argumento de que a receita é oriunda de sacrifícios de empresas e cidadãos para sustentar o Estado, não raro apontado como superdimensionado, ensimesmado e corrupto. Mais difundido a partir dos anos 1970 pelo neoliberalismo, recentemente encontra-se retomado numa abordagem

ultraliberal, que parte do pressuposto de que o Estado não deve prover direitos sociais para sua população. O argumento pode ser percebido na Emenda Constitucional nº 95 de 15 de dezembro de 2016 (BRASIL, 2016) que retrata sobre o Novo Regime Fiscal em que congela por vinte anos os gastos com a oferta de serviços públicos.

No terceiro capítulo mostra uma forma ampliada de vislumbrar o sistema e a política financeira considerando a complexidade econômica e organização social, profundamente marcadas por desigualdades sociais e assimetrias regionais, a Teoria da Tributação Ótima (TTO). Assim, é possível problematizar alternativas teóricas que possam contribuir principalmente para os debates voltados à reforma tributária necessária no país, sugerindo que não se perca de vista o contexto de profundas desigualdades sociais.

Após as contextualizações, referências teóricas, alinhamentos conceituais e da problematização dos temas, o quarto capítulo mostra dados para analisar as políticas de renúncia fiscal do Governo de Goiás em diferentes perspectivas: do crédito outorgado, dos programas de incentivos (Fomentar e Produzir) e em relação aos indicadores como a receita e a despesa do estado no mesmo período (2009 a 2020), destacando as despesas de pessoal e investimento, do comportamento. Nesse capítulo é apresentada de forma mais detalhada a metodologia utilizada para a identificação, mapeamento, levantamento e análise dos microdados disponibilizados no Portal Transparência Goiás, bem como por meio de fontes como leis, relatórios, documentos oficiais, pareceres e prestações de contas.

As considerações finais mostrou-se uma análise geral das renúncias de receitas por meio de benefícios e incentivos fiscais de iniciativa dos governos de Goiás ao longo dos onze anos propostos que perpassam quatro mandatos de três governadores diferentes, bem como, das contribuições da TTO como base para uma revisão e análises das atuais e de novas políticas que resultem em renúncia de receita.

## CAPÍTULO 1 – DESENVOLVIMENTO REGIONAL E POLÍTICAS PÚBLICAS

### 1.1 Desenvolvimento Regional

Ao longo da história do mundo, em especial da história econômica, a questão do desenvolvimento regional se faz presente. Em momentos críticos onde as mudanças são necessárias é que se torna ainda mais importante pensar, discutir e propor estratégias que coloquem o desenvolvimento regional em pauta.

Desde a transição do feudalismo para o mercantilismo, onde evidenciavam as organizações sociais e do espaço com o surgimento das aldeias, das primeiras cidades, dos burgos surgem também as primeiras ideias sistematizadas sobre o desenvolvimento regional. Até meados do século XX dois grandes blocos de teorias sobre o desenvolvimento regional podem ser destacados: as teorias clássicas e as teorias de inspiração *marshalliana* e *keynesiana* (IPEA, 2011). As teorias clássicas que partem conceitualmente de um ambiente de concorrência perfeita, consideram a localização como problema central e tem como variável chave o custo de transporte, apesar de serem concebidas em um momento muito diferente, foram fundamentais para as definições de conceitos utilizados até hoje (2021) para o entendimento da dinâmica regional. Já as “teorias econômicas regionais”, consideram para além dos aspectos territoriais, atenção predominante sobre aspectos econômicos e sociais.

Em momentos de transição da história do mundo que se percebe também transições e evoluções nas teorias clássicas de localização mostrando como os territórios influenciam e são influenciados pelas questões políticas, econômicas, sociais e ambientais ocorridas no mundo. Essa relação entre as mudanças históricas e teóricas pode ser percebida desde a Revolução Industrial na Alemanha com os estudos de Weber (1909) e as teorias de localização industrial, passando por Christaller (1933) e os lugares centrais e áreas de influência importante na reconstrução das cidades no pós-guerra, até Locke (1940) que considerou os reflexos da crise de 1929 com importantes contribuições como a “curva de procura espacial”, a hierarquia de áreas de mercado e já sinalizava a aglomeração e não apenas a localização como um fator a ser considerado (IPEA, 2011).

Na perspectiva *christalleriana* (CHRISTALLER, 1933) as centralidades e suas áreas complementares, com hierarquias diferenciadas controlam o território.

Rede urbana e a forma de acessibilidade e conectividade entre elas estruturam e comandam o território no sentido de determinar os padrões produtivos, as estruturas de mercado e suas tendências (DINIZ, 2013, p. 26).

A partir dos anos 50, o mundo vive os reflexos da Segunda Guerra Mundial avançam juntamente as teorias de desenvolvimento econômico e as teorias de desenvolvimento regional. Os estudos que outrora visavam conhecer a dinâmica da localização passam a estudar as dinâmicas territoriais e a influência no desenvolvimento. Nesse momento caem por terra os conceitos de concorrência perfeita e a ilusão de um crescimento equilibrado, passam a incluir outras variáveis do novo cenário.

Conforme descrito por IPEA (2011) mostra-se necessário reconstruir a Europa devastada pela Guerra, aumenta a preocupação com o desenvolvimento econômico calcado em um capitalismo instável e cíclico. Ainda Keynes (1936), retrata que pode ter nas políticas públicas a indução do desenvolvimento econômico, bem como a inovação como agente de ruptura de um fluxo circular que leva ao desenvolvimento, como fora reforçado por Schumpeter (1954) anos depois.

Foi dito muitas vezes que a política *keynesiana* foi uma tentativa de salvar o capitalismo sem sair da democracia contra as duas opostas soluções de abater o capitalismo sacrificando a democracia (a prática leninista) e de abater a democracia para salvar o capitalismo (o fascismo) (BOBBIO, 1986, p. 124).

A partir da década de 1950 os avanços se concentram na lógica do planejamento para o desenvolvimento regional. Entre os principais estudiosos, destaca-se as contribuições de Perroux (1955) em especial ao que se refere a inovação e as políticas públicas na dinâmica do crescimento (desenvolvimento ou frenagem). Nos estudos dos polos de crescimento e no conceito de indústria motriz, evidenciando as atividades econômicas que não se distribuem igualmente no espaço e o crescimento não ocorre em todos os lugares ao mesmo tempo, nem com a mesma intensidade (PERROUX, 1955).

Os espaços polarizados podem ser de crescimento ou desenvolvimento. Os polos de desenvolvimento são aqueles que conduzem as modificações estruturais e que abrangem toda a população da região polarizada. Já o polo de crescimento corresponde a certos polos que, mesmo motivando o crescimento do produto e da renda, não provocam transformações significativas das estruturas regionais (LIMA, 2003, p. 9).

Nos anos seguintes, Boudeville insere a inovação e a criação coletiva como fatores importantes para estabelecimento das relações entre os polos formando os “sistemas urbanos” (IPEA, 2011).

Perroux (1967) distinguiu e classificou os espaços a partir de três noções. A primeira teve como ponto de vista os aspectos econômicos e os espaços se caracterizavam considerando sua maior ou menor uniformidade do espaço seria homogêneo. Na perspectiva das interdependências e hierarquias de suas partes o espaço seria polarizado, por fim, tendo como ponto de vista o centro de decisão, o objetivo estabelecido e o espaço seria um programa/plano.

Porém, ao contrário de Perroux, Boudeville conceitua região, que difere do espaço devido à contiguidade da superfície, o que facilita a ação coletiva e o estabelecimento de um plano de ação para alcançar objetivos comuns. A região é homogênea quando corresponde a um espaço contínuo onde cada uma de suas partes apresenta características semelhantes. A região é polarizada quando se considera a interdependência das aglomerações urbanas (CRUZ LIMA, 2009, p. 10).

Na década de 1970, Sandroni (1972) apud Myrdal (1997) discute o conceito de crescimento desequilibrado, sendo um contraposto às teorias clássicas. Os pressupostos de causação circular acumulativa, evidenciam os efeitos propulsores e regressivos concluindo que não existe tendência à auto estabilização no sistema social e que as políticas planejadas podem agir sobre essa dinâmica de forma importante na busca de um equilíbrio mínimo.

Myrdal aplicou o conceito no campo econômico relacionando-o com as expectativas de preços (para cima ou para baixo) em seu livro *Monetary Equilibrium* (1939) (Equilíbrio Monetário) e nas relações entre regiões, no livro *Economic Theory of Underdeveloped Countries* (1957) (Teoria Econômica dos Países Subdesenvolvidos), mostrando que um polo de atração de desenvolvimento econômico pode se expandir cumulativamente em detrimento de outros polos que, por esta razão, se empobrecem (SANDRONI, 1972, p. 6 apud MYRDAL, 1997).

Sandroni (1972) apud Myrdal (1997) debate os efeitos da causação circular cumulativa nos territórios a partir dos conceitos de *Backwash Effects* (Efeito Retrolavagem) e *Spread Effects* (Efeito Propagação) que provocam de certa forma um desequilíbrio. Dessa maneira, gera uma disputa entre os territórios no que se refere ao desenvolvimento, que será visto no segundo capítulo tratando-se das políticas públicas de incentivos fiscais que geram a chamada Guerra Fiscal.

O desenvolvimento econômico de uma região pode ter efeitos perversos no desenvolvimento de outras. Este efeito operaria especialmente através do deslocamento de fatores de produção — capital e trabalho — de regiões de desenvolvimento lento para regiões de desenvolvimento acelerado. Ultrapassando o ritmo das regiões vizinhas, o desenvolvimento econômico de uma região desencadearia o “efeito *backwash*”: a diferença tenderia a se ampliar provocando o alargamento do fosso dos desequilíbrios regionais. [...] o Efeito *Spread* (*Spread Effects*) relaciona as consequências benéficas do desenvolvimento de uma região sobre as demais. Basicamente, tais efeitos seriam decorrentes da ampliação dos mercados e da difusão do progresso técnico da região mais desenvolvida para as demais (SANDRONI, 1972, p. 7 apud MYRDAL, 1997).

Outro importante autor no estudo do desenvolvimento regional a partir do setor produtivo foi Alberty Hirschman tendo grandes contribuições principalmente quando da publicação, em 1958, de *The Strategy of Economic Development*, em português A Estratégia do Desenvolvimento Econômico (BIANCHI, 2007).

*The strategy* aborda alguns processos básicos que configuram o progresso econômico nos países em desenvolvimento. Ele advoga o estabelecimento de indústrias com fortes encadeamentos para trás (*backward linkages*) como estratégia para promover o desenvolvimento. O padrão de crescimento desequilibrado resultante da adoção generalizada dessa estratégia – que o autor retrataria mais tarde como uma “invenção social notável, por meio da qual políticas pluralistas e o alcance de objetivos sociais múltiplos pode ser reconciliada” - gerou muita controvérsia no campo de desenvolvimento econômico. Ainda assim, uma versão formalizada da noção de encadeamentos foi assimilada pela teoria econômica *mainstream*, na forma de índices de desenvolvimento que identificam setores-chave na economia. Ela tornou-se sabedoria convencional entre economistas contemporâneos que fazem pesquisa em teoria do desenvolvimento e economia regional (BIANCHI, 2007, p. 134).

Bianchi (2007) reforça a importância das intervenções por meio de políticas públicas e/ou privadas não visando a estabilidade, mas tendo no desequilíbrio o fator crítico para o desenvolvimento. O estudos, mapeamentos e intervenções nas cadeias produtivas considerando as *linkages*, contribuem fortemente na tomada de decisão sobre onde e como intervir por meio de políticas que possam reverberar e ter um efeito multiplicador ainda maior na promoção do desenvolvimento da região e da economia.

Esse conjunto de conceitos, estudos e diferentes abordagens, em diversos contextos políticos, sociais, econômicos e históricos são fundamentais para que se possa entender como as políticas públicas afetam e são afetadas ao longo da história pelas teorias de desenvolvimento regional. Desse modo, é possível observar as referências para o melhor entendimento e criação de novas políticas atualmente

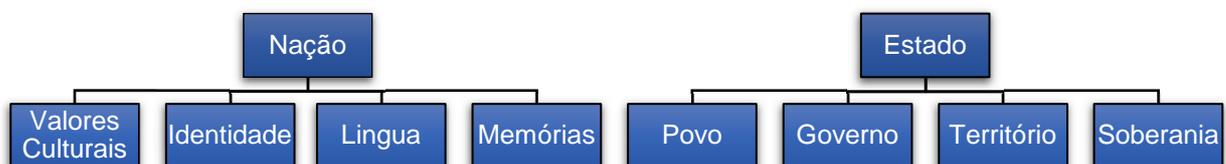
(2021) vislumbrando a necessidade de uma análise macro dos cenários, das necessidades e dos resultados que se pretendem alcançar rumo ao desenvolvimento de territórios e das regiões, considerando diferentes variáveis e a busca equilibrada do desenvolvimento econômico e social.

## 1.2 Políticas públicas e o papel do Estado

Para balizar a discussão do papel do estado nas políticas públicas, por consequência, no desenvolvimento regional, algumas reflexões anteriores são necessárias para o entendimento e orientação do trabalho. Para tanto, cabe iniciar com o resgate de conceitos como Estado, Nação, Governo e Política. Observa-se que por vezes, principalmente na definição de políticas públicas, há um desalinhamento, ou mesmo uma confusão, seja ela proposital ou não, de forma que algumas políticas de Estado acabam se tornando políticas de Governo e o contrário também é verdadeiro, podendo ser nocivo em ambos os casos.

Inicia-se pelo conceito de Nação: seus valores, culturas, memórias, identidade, língua é quem institucionaliza o Estado. Já o Estado é uma construção social e a Nação uma construção histórica e cultural. É possível perceber um Estado com várias Nações, mas o Estado demanda características mais estruturadas como o Povo (cidadãos), o Governo, o Território e a Soberania, sendo os dois últimos, características fundamentais de um Estado constituído. Na figura 1 foram apresentados os conceitos e diferenciações.

Figura 1 - Conceituando Nação e Estado.



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Bobbio (2017) discute o Estado a partir dos termos “o nome e a coisa” considerando a difusão do nome Estado, fortemente pela influência de Maquiavel por meio da obra “O Príncipe”, mesmo que a terminologia já constava na linguagem do século XV e XVI. Essa percepção considera a expressão utilizada por Maquiavel

*status rei publicae* ou estado da coisa pública. Ainda segundo Bobbio (2017), uma tese recorrente do pensamento políticos é que:

O Estado, entendido como ordenamento político de uma comunidade, nasce da dissolução da comunidade primitiva fundada dos laços de parentesco e da formação de comunidades mais amplas derivadas da união de vários grupos familiares por razões de sobrevivência interna (o sustento) e externas (a defesa) (BOBBIO, 2017, p.96).

Se para Hobbes (2014) o estado social é uma construção de iguais, para Rousseau essa construção se deu dos mais ricos e poderosos, em busca do seu proveito próprio, como uma arma de dominação dos ricos sobre os pobres, sendo um pacto imposto pelos primeiros aos segundos (SOETARD, 2010).

No conceito de Hobbes, todos os fenômenos psicológicos são o resultado de condições corporais. Todas as ações do indivíduo são naturalmente — e deviam ser racionalmente — dirigidas para defender seus interesses, aumentar suas experiências agradáveis e diminuir as experiências dolorosas. O egoísmo filosófico de Hobbes foi o alicerce de sua teoria do Estado e da sociedade e da sua ética social (MYRDAL, 1997, p.58).

Para Jean-Jacques Rousseau, "a soberania não pode ser representada". Dizia que o povo só era livre durante o processo de eleição dos seus representantes e uma vez eleitos, o povo perde novamente sua liberdade "ele volta a ser escravo, não é mais nada" (BOBBIO, 1986). Dessa forma, o povo segue vivendo a enganação de liberdade.

Fica fácil entender esse pensamento com base no entendimento da liberdade positiva, considerando Rousseau:

"Se é sempre livre quando se está submetido às leis, mas não quando se deve obedecer a um homem; porque neste segundo caso devo obedecer à vontade de outrem, e quando obedeço às leis obtempero apenas à vontade pública, que é tanto minha como de qualquer outro" (BOBBIO, 1986, p.41).

Resgatando Hobbes (2014), o Estado teria que ser instituído de forma natural sendo peça fundamental para regular as relações humanas, evitando as paixões, o egoísmo e a violência humana na busca dos seus desejos individuais.

Uma grande multidão institui a uma pessoa, mediante pactos recíprocos uns aos outros, para em nome de cada um como autor, poder usar a força e os recursos de todos, da maneira que considerar conveniente, para assegurar a paz e a defesa comum (HOBBS, 2014, p.130-131).

Dessa forma, o Estado *hobbeseano* seria apenas uma das instituições que compõem o Estado, com a função de administrar e garantir a ordem ou de forma clara "proteger o homem do próprio homem".

Como dito Estado é uma construção social instituída pela Nação, de forma que o mesmo deve refletir as características, necessidades e identidade dela. Por outro lado, o Governo é apenas uma parte do estado e deve considerar em primeira instância o Estado, por sua vez é a representação da Nação ou das diversas nações que o compõem. Ambos, contratualistas, compreendem que a sociedade é uma criação racional do homem, mas apresentam visões distintas sob vários aspectos (Quadro 1).

Quadro 1 - Contextualizando as teorias de Hobbes, Rousseau e Locke.

	<b>Hobbes</b>	<b>Locke</b>	<b>Rousseau</b>
	Filósofo, matemático e um dos principais teóricos da política moderna	Filósofo, político, médico, escritor	Filósofo iluminista, teórico político e músico
<b>Local</b>	Inglaterra	Inglaterra	França
<b>Período</b>	1.588 a 1.679	1.632 a 1.704	1.712 a 1.778
<b>Contratualistas</b>	Primeira idealização da teoria Contratualista	Contratualista	Último Contratualista
<b>Momento Histórico</b>	Monarquia	Revolução Inglesa e Revolução Americana	Revolução Francesa
<b>Modelo</b>	Absolutista	Percursor da Democracia Liberal	República
<b>O Contrato Social</b>	É mau até que se prove o contrário	Todos são iguais, e a cada um deverá ser permitido agir livremente desde que não prejudique nenhum outro	É bom até que se prove o contrário
<b>Natureza Humana</b>	O homem nasce mau e precisa de um poder que o controle	O homem vive livre e em paz no seu estado de natureza	O homem nasce bom, a sociedade o corrompe
<b>O papel do governo</b>	Proteger Ajudar	Criado pelo povo Garantir direitos individuais	Garantir a liberdade Defender a propriedade privada
<b>A população</b>	Súditos Deveres	Cidadãos Pode se rebelar mediante o Estado	Cidadãos Direitos e Deveres
<b>O poder</b>	Centralizado	Poder limitado	Descentralizado
<b>O soberano</b>	É um ser a parte do qual os homens se submetem	Transição do Estado de natureza para Sociedade Política	É o próprio homem per si
<b>Percepção da liberdade</b>	Visão negativa pelo medo da própria natureza humana	Reconhecimento dos homens por serem livres e iguais	Permite a expressão da natureza benigna do homem
<b>Liberdade</b>	Ausência de liberdade	Liberdade é direito natural do ser humano	Liberdade Civil e direito sobre os seus bens

Fonte: Hobbes (2014); Locke (1998); Soetard (2010) adaptado pela autora (2021).

Locke (1998) considera que há uma transição entre o direito natural e a sociedade política. Dessa maneira, o direito natural, também chamado jusnaturalismo, fundamenta o direito no bom senso, na igualdade, equidade, racionalidade e na justiça avaliando as opções humanas para uma modo de agir razoáveis. Por outro lado, entende que o contrato social leva a organização para formação de um Estado mesmo que resulte em renunciar ao direito para o Governo.

Segundo Locke (1998), como todos são iguais, ao indivíduo permite-se agir livremente, uma vez que não haja ao outro nenhum prejuízo e a partir disso, legitima-se o conceito da propriedade privada base do pensamento lokeneano de que é legítimo o direito de se apropriar da terra em que se exerce o labor desde que não haja prejuízo aos outros. Sua teoria do liberalismo a partir do consentimento dos governados e do direito da propriedade privada, defende o direito legítimo caso o Estado ameace ou não o proteja. Ao contrário do Hobbes (2014) não cabe a ameaça do Governo para manter a organização social e sim a defesa da propriedade privada para a formação do Estado uma vez que a formação do Estado ser posterior à propriedade.

Daqui nasceu a doutrina do estado limitado, do estado *carabiniere* ou, como se diz hoje, do estado mínimo, e configurou-se o estado como associação dos proprietários para a defesa daquele direito natural supremo que era exatamente, para Locke, o direito de propriedade (BOBBIO, 1986, p.35).

A organização dos chamados Governos, em certa medida passa a gerar uma confusão entre os papéis e por consequência uma relação pouco saudável entre o Governo e o Estado, principalmente quando o primeiro se apresenta mais forte. Os governos são transitórios e de diferentes formas, variando de um lugar para o outro, enquanto os Estados são permanentes e soberanos.

Todavia, a confusão dos papéis mencionada, reflete negativamente no povo (cidadãos), no território e na garantia da soberania nacional, fator determinante para a manutenção do Estado.

Se a democracia não consegue derrotar por completo o poder oligárquico, é ainda menos capaz de ocupar todos os espaços nos quais se exerce um poder que toma decisões vinculatórias para um inteiro grupo social. A este ponto, a distinção que entra em jogo não é mais aquela entre poder de poucos e de muitos mas aquela entre poder ascendente e poder descendente. Por feto, dever-se-ia falar aqui mais de inconsequência que de irrealização, já que a democracia moderna nasceu como método de legitimação e de controle

das decisões políticas em sentido estrito, ou do "governo" propriamente dito (seja ele nacional ou local), no qual o indivíduo é considerado em seu papel geral de cidadão e não na multiplicidade de seus papéis específicos de fiel de uma igreja, de trabalhador, de estudante, de soldado, de consumidor, de doente, entre outros (BOBBIO, 1986, p. 27).

Segundo Bobbio (2017) várias teorias derivam do debate que coloca o Estado como “um mal necessário”. Nessas teorias o Estado é sempre entendido como o detentor do monopólio da força e, por consequência como “a potência que, única num determinado território, tem os meios para constringir os réprobos e os recalcitrantes, mesmo recorrendo em última instância à coação.” Considerando essa análise, o fim do Estado é a confirmação de que o povo, organizado em sociedade, pode prosperar sem que haja um aparato de coerção.

Das teorias que debatem o fim do Estado a mais popular, mesmo não sendo a única, é a teoria *marx-engelsiana*. De forma geral, parte da premissa que o Estado nasce da divisão da sociedade em classes e essas se contrapondo a partir da divisão do trabalho, consentido um domínio entre elas, a superior dominando a inferior, e se o poder for conquistado pela “ditadura do proletariado” não mais haveria, naturalmente, a necessidade do Estado.

Esse é um longo e complexo debate que não cabe aqui prosseguir. Para efeito dessa dissertação, o que nos cabe é conhecer, perceber o papel do Estado, o impacto sobre a Nação, como a organização da sociedade reage e de como o povo é impactado. Fato é que o Estado existe, mesmo com suas imperfeições, e precisa executar o seu papel não pela imposição da força ou pelo poder que lhe é concedido, mas por ser a representação do povo e ter que responder às necessidades da sociedade.

Para o estado exercer de fora o seu papel adequado e promover as ações necessárias e responder às necessidades da sociedade são necessários reforçar alguns outros conceitos. O primeiro é o conceito de Política (*politics*) como as ações e negociações deliberadas dos chamados representantes da sociedade (governo representativo da nação) nas diferenças instâncias, esferas, fóruns e poderes. O objetivo dessas decisões é o alcance de resultados racionais e podem ser aplicadas internamente ou externamente ao Estado.

Aos poucos, com o amadurecimento das discussões, vão se formando certas concepções entre os membros do governo, os parlamentares e outros atores. Vão sendo feitas negociações entre eles e são construídos acordos para

atender às reivindicações, porém sem gerar novos conflitos com outros atores sociais. Isto é política, ou seja: *politics* (RUAS, 2014, p. 17).

Há que se diferenciar *politics*, conforme mencionado acima, de *policy* e *politics*:

Já o termo *policy* é utilizado para referir-se à formulação de propostas, tomada de decisões e sua implementação por organizações públicas, tendo como foco temas que afetam a coletividade, mobilizando interesses e conflitos. Em outras palavras, *policy* significa a atividade do governo de desenvolver políticas públicas, a partir do processo da política (RUAS, 2014, p.174).

Outro conceito importante é compreender do que é público. Público (*public*), é entendido como aquilo que pertence ou afeta não apenas uma pessoa específica (física ou jurídica), mas toda a sociedade. Um bem público não é um bem do Estado (ou do governo) e sim um bem comum, um bem de todos. O mesmo entendimento se aplica a política pública que não é, portanto, uma política de um governo e sim, uma política de todos.

Sob a perspectiva policêntrica (ou multicêntrica) a política pública não está condicionada, tão pouco subordinada ao Poder Público, o Estado, visto que nessa abordagem a ênfase está na capacidade dos atores sociais em atuarem de forma estruturada como protagonistas.

A perspectiva de políticas públicas vai além da perspectiva de políticas de governamentais, na medida em que o governo, com suas estruturas administrativas, não é a única instituição a servir à comunidade política, isto é, a promover a 'política pública' (HEIDEMANN e SALM, 2009 apud RUAS e ROMANINI, 2013).

Dessa maneira, as Políticas Públicas retrata sobre as ações e relações da sociedade visando o bem comum, podendo essa política partir do Estado, dos Governos ou da própria sociedade organizada. Essa política nasce, em primeira instância para resolver uma questão pública e não uma questão de governo. Assim, identificar, pensar, propor, discutir e implementar política pública não é um privilégio do governo e sim uma possibilidade para todos que integram o Estado e a Nação.

[...] o papel da Análise de Política é encontrar problemas onde soluções podem ser tentadas, ou seja, "o analista deve ser capaz de redefinir problemas de uma forma que torne possível alguma melhoria". Portanto, a Análise de Política está preocupada tanto com o planejamento como com a política (*politics*) (WILDAVSKY, 1979 apud RUAS, 2014, p. 17).

É indiscutível a relevância do estado nas políticas públicas considerando o poder, abrangência, mobilização, recursos e principalmente a instrumentalização das políticas por meio de legislação, fornecimento de produtos e serviços, impostos e taxas, programas, entre outros.

“Como lembram Furtado, Sakowski e Tóvolli (2015), embora a coordenação exija uma série de requisitos, o pré-requisito para lidar de forma eficaz com qualquer um deles consiste em uma compreensão completa dos interesses, recursos e das percepções dos *stakeholders*, ou daqueles que têm legitimidade para tomar parte tanto na decisão como na implementação. E é preciso considerar que o Estado e os governos, hoje, já estão longe do Estado hierarquizado que adveio da construção do Estado-nação” (SOUZA, 2018, p.07 apud RUAS e ROMANINI, 2013).

Para efeito da pesquisa considerar-se-á a política pública na abordagem estatocêntricas onde o entendimento de “pública” está na ação e decisão do estado revestida da sua autoridade soberana (SOUZA, 2018 apud RUAS e ROMANINI, 2013). Assim, o caráter jurídico imperativo, o fato das decisões e ações serem amparadas na lei, na autoridade do poder público e por consequência da dependência de processos e procedimentos institucionais é que tornam as políticas públicas.

Mesmo considerando essa liderança por parte do Estado, cabe reforçar o papel da sociedade na propositura e coordenação dessas iniciativas. Para Souza (2018) apud Ruas e Romanini (2013), a sociedade organizada torna-se um importante ator na grande e complexa rede que coordena as políticas públicas: “Isso deu espaço para a criação de um novo conceito, o de governança, ou seja, uma forma de coordenar setores da sociedade e de enfrentar problemas que requerem a intervenção dos governos” (SOUZA, 2018 apud RUAS e RAMANINI, 2013).

### **1.3 Ciclo da política pública**

Diante da perspectiva do desenvolvimento regional, da necessidade de ações coordenadas que visem as transformações dos territórios, do papel do Estado, das possibilidades de ação e coordenação da sociedade, das necessidades da população e da possibilidade de buscar o desenvolvimento sustentável equilibrando diferentes variáveis, a política pública é importante ferramenta para convergência e promoção de mudança.

Não se trata de implantar uma “grande ideia”, tão pouco institucionalizar uma proposta de um plano vencedor, resgatando Lasswell e Kaplan (1970) importante entender que a política pública é um “programa projetado com metas, valores e práticas” (RUAS e ROMANINI, 2013). Como já discutido anteriormente, é fundamental entender a diferença dos conceitos de Governo e Estado, principalmente no que se referem às políticas. Como diz Saraiva e Ferrarezi (2006, p. 28) trata-se de “estratégias que apontam para diversos fins, todos eles, de alguma forma, desejados pelos diversos grupos que participam do processo decisório”.

Dessa forma, pode-se assegurar que:

Apesar do reconhecimento de que outros segmentos que não os governos se envolvem na formulação de políticas públicas, tais como os grupos de interesse, os movimentos sociais e as agências multilaterais, por exemplo, com diferentes graus de influência segundo o tipo de política formulada e das coalizões que integram o governo, e apesar de uma certa literatura argumentar que o papel dos governos tem sido encolhido por fenômenos como a globalização, a diminuição da capacidade dos governos de intervir, formular políticas públicas e governar não está empiricamente comprovada. Visões menos ideologizadas defendem que apesar de limitações e constrangimentos, a capacidade das instituições governamentais de governar a sociedade não está inibida ou bloqueada (PETERS, 1998, p. 409 apud RUAS e ROMANINI, 2013).

Souza (2006) considera que a área de políticas públicas tem quatro grandes estudiosos, considerados como “pais fundadores”: H. Laswell, H. Simon, C. Lindblom e D. Eastone, destacando-se as principais contribuições de cada um. A autora destaca o pioneirismo de Laswell (1936) quando ainda nos anos 30, cunhou a expressão *policy analysis* (análise de política pública) “como forma de conciliar conhecimento científico/acadêmico com a produção empírica dos governos e também como forma de estabelecer o diálogo entre cientistas sociais, grupos de interesse e governo”.

O segundo destaque de Souza (2006) é para Simon (1957) quando introduz o conceito de “racionalidade limitada dos decisores públicos (*policy makers*), argumentando, todavia, que a limitação da racionalidade poderia ser minimizada pelo conhecimento racional”.

Assim, pode-se afirmar que:

Para Simon, a racionalidade dos decisores públicos é sempre limitada por problemas tais como informação incompleta ou imperfeita, tempo para a tomada de decisão, auto-interesse dos decisores, etc., mas a racionalidade, segundo Simon, pode ser maximizada até um ponto satisfatório pela criação de estruturas (conjunto de regras e incentivos) que enquadre o

comportamento dos atores e modele esse comportamento na direção de resultados desejados, impedindo, inclusive, a busca de maximização de interesses próprios (SOUZA, 2006, p. 25).

Lindblom considerado por Souza (2006) o terceiro pai, propõe uma visão distinta a partir da “incorporação de outras variáveis à formulação e a análise de políticas públicas, tais como as relações de poder e a integração entre as diferentes fases do processo decisório”. Essas novas variáveis não “teria necessariamente um fim ou um princípio”, mas reforça claramente a necessidade de que as políticas públicas não são concebidas, implementadas ou geridas apenas considerando questões racionais e sim outros elementos. Ainda a mesma autora destaca “o papel das eleições, das burocracias, dos partidos e dos grupos de interesse”.

Por fim, Souza (2006) destaca a contribuição de Eastone (1965) quando retrata a questão sistêmica da política pública, “ou seja, como uma relação entre formulação, resultados e o ambiente. Segundo Eastone (1965), políticas públicas recebem *inputs* dos partidos, da mídia e dos grupos de interesse, que influenciam seus resultados e efeitos.”

A partir dessas diferentes perspectivas da autora, percebe-se uma evolução gradual e natural do conceito de política pública que é justificada pelos próprios cenários e arranjos políticos, sociais e institucionais que a sociedade construiu ao longo do tempo.

Partindo de uma análise etimológica de políticas públicas é preciso considerar quatro elementos fundamentais. Ruas e Romanini (2013) resgatam a língua inglesa definindo *policy*: “curso de ação deliberado que guia as decisões na direção dos resultados racionais. Ciência da organização, direção e administração de nações ou Estados” e *politics* “caracteriza as ações e negociações dos representantes da sociedade nos diferentes fóruns, nas esferas e poderes”. Completando o termo *public* refere-se aquilo que pertence ou afeta não apenas uma pessoa específica, mas toda a sociedade.

Ruas e Romanini (2013) em “As diferentes conceituações de políticas públicas” se aprofunda na discussão quando responde à pergunta “o que faz com o que uma política (*policy*) seja pública?”. Essa resposta passa pelo entendimento das abordagens detalhadas na figura 2, “estatocêntrica”, “policêntrica” e “multicêntrica”:

Figura 2 - Abordagens de políticas públicas.

Estatocêntrica	Policêntrica	Multicêntrica
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Poder soberano do Estado</li> <li>• Público se refere ao caráter jurídico imperativo</li> <li>• Amparadas em lei</li> <li>• Autoridade do poder público</li> <li>• Depende de uma estrutura legal</li> <li>• Envolvimento de outros atores pode ou não acontecer, mas a decisão é do estado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não condicionada ou subordinada ao poder do Estado</li> <li>• O foco não é o protagonismo do Estado</li> <li>• Capacidade de atuação pluralista dos atores sociais</li> <li>• Atores sociais com maior protagonismo que os atores estatais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não condicionada ou subordinada ao poder do Estado</li> <li>• O foco é o "problema público"</li> <li>• Busca alterar a situação atual (inadequada) para a situação desejada (ideal)</li> <li>• Público é o quão representativo em qualidade e/ou quantidade</li> </ul>

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos conceitos de SOUZA (2006), RUAS e ROMANINI (2013).

Considerando os entendimentos acima apresentados tem-se que nas abordagens policêntrica e multicêntricas podem existir políticas públicas não-governamentais, desde que atendem aos interesses públicos, respondem necessidades sociais, sejam submetidas a debates e participação popular, mesmo que sua proposição, formulação e execução não esteja nas mãos do Estado.

Nesse sentido, Saraiva e Ferrarezi (2006) reforça a autoridade pública do Estado quando nomeia os componentes da política a partir da autoridade pública, a despeito dos demais atores envolvidos:

- a) Institucional: a política é elaborada ou decidida por autoridade formal legalmente constituída no âmbito da sua competência e é coletivamente vinculante;
- b) Decisório: a política é um conjunto de decisões, relativo à escolha de fins e/ou meios, de longo ou curto alcance, numa situação específica e como resposta a problemas e necessidades;
- c) Comportamental: implica ação ou inação, fazer ou não fazer nada; mas uma política é, acima de tudo, um curso de ação e não apenas uma decisão singular;
- d) Causal: são os produtos de ações que têm efeitos no sistema político e social (SARAIVA e FERRAREZI, 2006, p.31).

Assim, o papel do Estado é importante de forma que há de se considerar também outras discussões mais atuais na dinâmica da teoria política. As mudanças no cenário mundial em especial a partir da democratização do estado e por consequência a maior participação social deve resultar em maior transparência.

Um ponto de interseção entre essas diferentes tradições é o reconhecimento de que a democratização do Estado demanda o aprofundamento da *accountability*. Trata-se de um conceito que entrou para o léxico da teoria

política contemporânea e se tornou um princípio fundamental do ordenamento democrático. As demandas por *accountability* reforçaram, por sua vez, a criação de outro princípio para a democratização do Estado: o da transparência (FILGUEIRAS, 2011, p 66).

A necessidade de transparência se reforça a partir do maior envolvimento social nas questões políticas e de interesse público dando maior publicidade às irresponsabilidades e desmandos praticados por agentes públicos. A política contemporânea vem sendo impactada pelos reflexos da globalização e sobremaneira pelos avanços tecnológicos que permitem maior e mais veloz acesso às informações, que se por um lado ameaça democracias por outro pode mitigar desvios e corrupção, fortalecendo a relação entre cidadãos e seus governantes, ou sociedade e governo.

O pressuposto é o de que uma ordem política democrática se consolida e legitima mediante a responsabilização dos agentes públicos diante dos cidadãos, tendo em vista uma relação entre governantes e governados balizada no exercício da autoridade por parte dos segundos. Trata-se, sobretudo, de um princípio de legitimação de decisões sobre leis e políticas em um Estado democrático (APPY, 2015). A questão da *accountability* é a do exercício da autoridade de acordo com bases legítimas de ação do Estado na sociedade. Dessa maneira, é tarefa das instituições políticas construir mecanismos de prestação de contas à sociedade, no sentido de reduzir a razão de Estado a uma razão do público e permitir o controle deste sobre aquele (FILGUEIRAS, 2011, p 67).

Esses conceitos são fundamentais para entender o papel do cidadão tanto no acompanhamento da gestão pública, mas também dos interesses públicos. À vista disso, o cidadão pode e deve se apropriar das questões relativas ao Estado, na mesma medida deve se apropriar das questões públicas que não necessariamente envolvem o Estado. Não sendo do Estado a responsabilidade é de toda a sociedade e precisa de envolvimento do cidadão, inclusive a própria política pública.

Segundo Souza (2006) “do ponto de vista teórico-conceitual, a política pública em geral e a política social em particular são campos multidisciplinares e seu foco está nas explicações sobre a natureza da política pública e seus processos”. Dessa forma, teorizar sobre políticas públicas implica na busca e sistematização de teorias na perspectiva da sociologia, da ciência política e da economia, entre outras.

As políticas públicas repercutem na economia e nas sociedades, daí por que qualquer teoria da política pública precisa também explicar as inter-relações entre Estado, política, economia e sociedade. Tal é também a razão pela qual pesquisadores de tantas disciplinas – economia, ciência política, sociologia, antropologia, geografia, planejamento, gestão e ciências sociais aplicadas – partilham um interesse comum na área e têm contribuído para avanços teóricos e empíricos (SOUZA, 2006, p. 25).

Theodor Lowi (1964; 1972, apud Souza (2006)) tipifica as políticas públicas em quatro grupos a saber: Distributiva, Regulatória, Redistributiva e Constitutiva. Esses tipos de política pública, vão evidenciar além do objetivo pretendido, também a complexidade, a dificuldade e principalmente os grupos de interesse.

Para Souza (2006) na perspectiva de Lowi (1964), nas políticas distributivas, “as decisões tomadas pelo governo, que desconsideram a questão dos recursos limitados, gerando impactos mais individuais do que universais, ao privilegiar certos grupos sociais ou regiões, em detrimento do todo”. A cerca das políticas regulatórias a autora destaca “que são mais visíveis ao público, envolvendo burocracia, políticos e grupos de interesse”. As políticas redistributivas são as que impactam maior número de pessoas, por conseguinte, possuem maior conhecimento e visibilidade e “impõe perdas concretas, no curto prazo para certos grupos sociais, ganhos incertos e futuros para outros; são, em geral, as políticas sociais universais, o sistema tributário, o sistema previdenciário e as de mais difícil encaminhamento”. Por fim, as políticas constitutivas, referem-se a políticas que “lidam com procedimentos”.

Conforme pontuado, uma política pública é um processo, sendo importante compreender itens básicos de metodologia como métodos, etapas, partes interessadas, indicadores, entre outros. Na figura 3 apresenta-se o ciclo da política pública que segue as seguintes etapas:

Figura 3 - Ciclo da política pública.



Fonte: RUAS e ROMANINI (2013) adaptado pela autora (2021).

RUAS e ROMANINI (2013) detalham as etapas:

- Formação da agenda, que ocorre quando uma situação qualquer é reconhecida como um problema político e a sua discussão passa a integrar as atividades de um grupo de autoridades dentro e fora do governo;
- Formação das alternativas e tomada de decisão: ocorre quando, após a inclusão do problema na agenda e alguma análise deste, os atores começam a apresentar propostas para sua resolução. Essas propostas expressam interesses diversos, os quais devem ser combinados, de tal maneira que se chegue a uma solução aceitável para o maior número de partes envolvidas. Ocorre, então, a tomada de decisão;
- Tomada de decisão não significa que todas as decisões relativas a uma política pública foram tomadas, mas, sim, que foi possível chegar a uma decisão sobre o núcleo da política que está sendo formulada. Quando a política é pouco conflituosa e agrega bastante consenso, esse núcleo pode ser bastante abrangente, reunindo decisões sobre diversos aspectos. Quando, ao contrário, são muitos os conflitos, as questões são demasiado complexas ou a decisão requer grande profundidade de conhecimentos, a decisão tende a cobrir um pequeno número de aspectos, já que muitos deles têm as decisões adiadas para o momento da implementação;
- A implementação consiste em um conjunto de decisões a respeito da operação das rotinas executivas das diversas organizações envolvidas em uma política, de tal maneira que as decisões inicialmente tomadas deixam de ser apenas intenções e passam a ser intervenção na realidade. Normalmente, a implementação se faz acompanhar do monitoramento: um conjunto de procedimentos de apreciação dos processos adotados, dos resultados preliminares e intermediários obtidos e do comportamento do ambiente da política. O monitoramento é um instrumento de gestão das políticas públicas e o seu objetivo é facilitar a consecução dos objetivos pretendidos com a política; e
- A avaliação é um conjunto de procedimentos de julgamento dos resultados de uma política, segundo critérios que expressam valores. Juntamente com o monitoramento, destina-se a subsidiar as decisões dos gestores da política quanto aos ajustes necessários para que os resultados esperados sejam obtidos.

Em todo esse ciclo são considerados a participação dos atores público e privados, o poder dos atores e o onde/como podem ser melhor empregados, os cenários e o processo de organização das ideias e proposição das ações. Se assim for, o êxito do processo de concepção de uma política será maior considerando os focos mais importantes: promover e melhorar a cooperação entre os atores e constituir-se uma política viável.

Peters (1986) reforça que se trata da soma das atividades dos governos, que agem diretamente ou por delegação, e influenciam a vida dos cidadãos. Ou seja, uma política pública é resultado de um processo estruturado, com métodos e indicadores. O processo é iniciado a partir de uma demanda real, validada e discutida. Isso é o que pode-se chamar o ciclo da política pública.

Para efeito da pesquisa, destaca-se as políticas públicas estatocêntricas. Quanto ao ciclo da política estudada a etapa será a de avaliação. Para que essa análise seja mais enriquecida é fundamental conhecer as etapas anteriores.

## CAPÍTULO 2 - A QUESTÃO TRIBUTÁRIA E FISCAL

### 2.1 A herança histórica

A formação da sociedade brasileira tem um histórico de constituição que gera reflexos percebidos até hoje (2021), seja pela frouxidão das instituições ou pela falta de coesão social em virtude da herança personalista onde o entendimento não é do direito do cidadão e sim do mérito, ou seja, poucos possuem o direito, que é “dado” ao cidadão considerando o seu mérito.

É inegável que em nossa vida política o personalismo pode ser em muitos casos uma força positiva e que ao seu lado os lemas de democracia liberal parecem conceitos puramente ornamentais ou declamatórios, sem raízes fundas na realidade (HOLANDA, 1995, p 183).

A política do “toma lá dá cá”, dificulta o processo democrático, por consequência, o desenvolvimento. Não é possível pensar o desenvolvimento do Estado (centralizado ou descentralizado) quando o que se tem como premissa não é o interesse nacional e mas a perspectiva individualista. A descentralização do poder no Brasil e a relação entre esses poderes, se deu com base em conceitos como o coronelismo, o clientelismo e o mandonismo (CARVALHO, 1997). É importante esclarecer e observar como ainda são percebidos no Brasil.

Conforme Carvalho (1997) ao passo que no mandonismo observa-se a personalização do poder nos oligarcas e esses detentores dos recursos estabelecem uma relação de dominação com os menos abastados, no clientelismo essa mesma relação de dominação é percebida, todavia a negociação está entre os poderosos (no mesmo nível) e a moeda de negociação são os bens públicos.

Ainda segundo o mesmo autor, o coronelismo é umas das heranças com forte impacto na constituição da sociedade brasileira e, ao contrário do que se podia imaginar, ainda pode ser observada em pleno século XXI, onde votos ainda são tratados como mercadorias compradas pelos governantes (ou candidatos a cargos eletivos e representativos) que se portam como coronéis que garante ao “seu povo” proteção e benesses em troca deles.

Quando retoma o conceito de cidadania de Rousseau, sendo possível renunciar aos interesses individuais por um bem comum, observa-se a importância

que esse chamado ‘bem comum’ seja de fato reflexo da sociedade e não de grupos que exercem poder sobre a maioria. O interesse social é premissa e deve ser respeitado para que haja desenvolvimento, de forma que, o pensamento egocentrista de ganhos individuais ou de grupos econômicos compromete o desenvolvimento.

Dito isso, na perspectiva da política pública, não é possível considerar a perspectiva do “o que eu ganho com isso?” e sim do que atende ao interesse da sociedade. Todavia, o que se percebe são resquícios do clientelismo entre poderes econômicos e políticos para aprovação de políticas que beneficiem interesses dos grupos específicos, ou dos “amigos do rei”.

Conforme visto no capítulo anterior o papel do Estado fica comprometido quando passa a atuar a partir de interesses individuais e de grupos políticos, mas também a política pública passa a descumprir premissa básica de vislumbrar o interesse comum. É inegável a influência de variáveis subjetivas, por outro lado, é imprescindível que a herança do “jeitinho brasileiro” não comprometa a seriedade das políticas regulatórias, distributivas e redistributivas, que impactam o resultado que se almeja alcançar com tais iniciativas visando o bem estar social e econômico. Esse rigor precisa existir quando se trata de políticas fiscais e tributárias, por exemplo, arrecadação e renúncia de impostos, uma vez que versa sobre a gestão e aplicação dos recursos do Estado oriundo da população e para quem devem ser destinados.

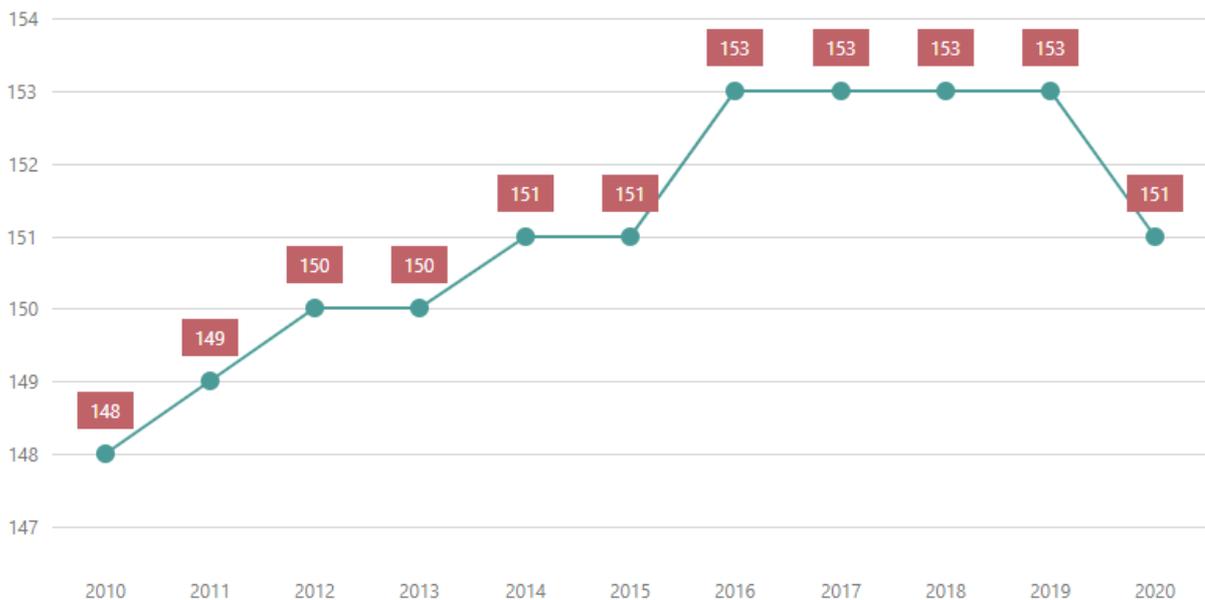
## **2.2 Cenário tributário**

O desenvolvimento passa pela ação do Estado que tem nas políticas públicas uma ferramenta de ação direta. Para que esse Estado exista e exerça suas atribuições, necessita de recursos financeiros, esses oriundos das taxas e impostos que arrecada da população e por meio de investimentos, além de sustentar a máquina pública e viabilizar as condições para garantir o direito (saúde, educação, segurança, entre outros) da população, retornam também em benefícios à sociedade. Todavia, uma política inadequada, viciada pelas heranças históricas mencionadas, que atenda aos interesses de grupos, pode ser fator crítico de insucesso e tornar-se acachapante para o desenvolvimento econômico do país, como é o caso das cargas tributárias. Para analisar sobre a importância de uma política tributária inteligente e adequada é preciso entender que uma política tenha como foco apenas a geração de receita para

o Estado, acaba por desconsiderar outros impactos gerando problemas na cadeia produtiva, frustrando a própria receita esperada.

O Brasil está entre os 15 países com a maior carga tributária segundo levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2018) e não bastasse é o 30º quando analisa o índice de retorno dos impostos para o bem estar da sociedade. Segundo o impostômetro<sup>1</sup>, ferramenta criada pela Federação das Associações Comerciais de São Paulo (FACESP), Associação Comercial de São Paulo (ACSP) e IBPT (2018), registrou em 2020 que o cidadão brasileiro precisou trabalhar 151 dias, ou seja, 43% do ano, para pagar os impostos federais, estaduais e municipais (Gráfico 1).

Gráfico 1 – Brasil: Dias trabalhados para pagar impostos (2010-2020).



Fonte: ACSP, Associação Comercial de São Paulo, (2021).

Esses dados por si só são preocupantes para o cenário econômico e social do país, mas quando aprofunda a discussão acerca dos tributos brasileiros alguns dados merecem destaque para que avalie como políticas equivocadas e

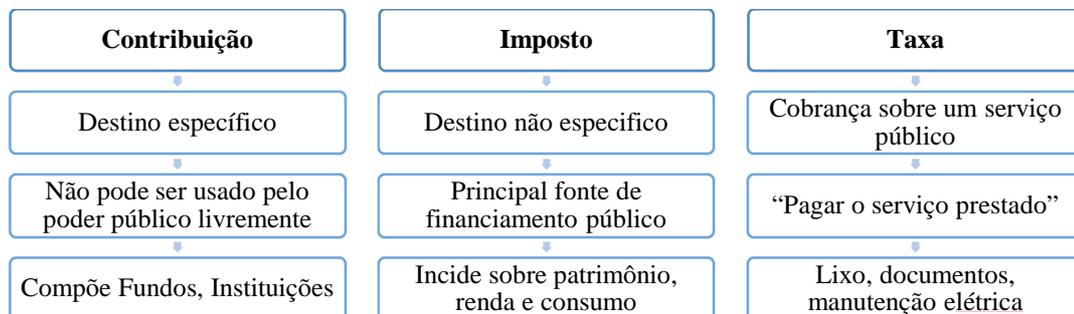
<sup>1</sup> O Impostômetro considera todos os valores arrecadados pelas três esferas de governo a título de tributos: impostos, taxas e contribuições, incluindo as multas, juros e correção monetária. Para o levantamento das arrecadações federais a base de dados utilizada é a Receita Federal do Brasil (RFB), Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Caixa Econômica Federal (CEF), Tribunal de Contas da União (TCU) e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). As receitas dos estados e do Distrito Federal são apuradas com base nos dados do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), das Secretarias Estaduais de Fazenda (SEF), Tribunais de Contas dos Estados (TCE) e Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STNMF). As arrecadações municipais são obtidas através dos dados da STN, dos municípios que divulgam seus números em atenção à Lei de Responsabilidade Fiscal, dos TCE (ACSP, 2021).

desintegradas podem comprometer a competitividade do país, principalmente considerando as empresas brasileiras em especial as micro e pequenas. Ter uma carga tributária alta no setor produtivo impacta a cadeia de produção, por conseguinte, a geração de emprego, o consumo e a produção gerando uma ação em cadeia que voltará a comprometer a receita (ou a despesa) do Estado.

Mais de 50% da arrecadação de impostos no Brasil incidem sobre bens e serviços impactando diretamente o consumo, consequentemente as empresas. Segundo dados de 2017 levantados pela Fundação de Getúlio Vargas (FGV/SP) 86% das empresas brasileiras ativas possuem alguma pendência com os órgãos de fiscalização municipais (secretarias da Fazenda), federais (Receita Federal) ou com o FGTS (FGV, 2019). Esse número pode ser maior se considerado as fiscalizações estaduais que não foram alvo do estudo.

Para efeito da pesquisa foi realizado levantamento das formas de tributação praticadas no país nas esferas federais, estaduais e municipais (Figura 4). Chegou-se ao número de 110 tributos entre as três categorias abaixo descritas:

Figura 4 - Tipos de tributos praticados no Brasil.



Fonte: STN, Secretaria do Tesouro Nacional (2020) adaptado pela autora (2021).

No contexto histórico brasileiro desde seu mito fundador, as relações paternalistas, personalistas e, porque não dizer, promiscuas que se estabeleceu ao longo da história entre o setor produtivo e o poder público, levou o país a esse cenário de carga tributária elevada, desintegrada, complexa e acabou por permitir que possíveis políticas de benefício fiscais, se tornassem também uma “moeda de troca”. Além do mais, considerando a complexidade do sistema esse cenário provocou efeitos colaterais como a corrupção, a sonegação e as guerras fiscais.

Apesar de considerar que a carga tributária bruta no Brasil é uma das maiores do mundo, observa-se que mais relevante é admitir a ineficiência e a baixa

qualidade do sistema tributário brasileiro que permitiu ao longo de anos políticas tributárias desconectadas e incoerentes. Para melhor eficiência na definição das políticas de incentivos é importante considerar o que seria um sistema tributário ideal, em primeira instância considerando a aplicação da equidade horizontal e vertical.

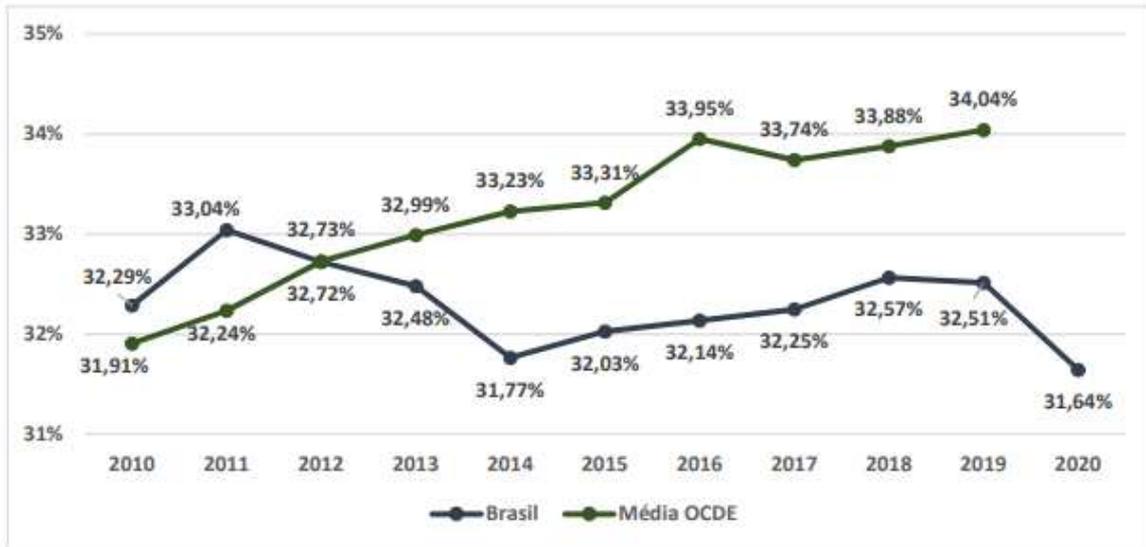
Os princípios da equidade horizontal e vertical podem ser traduzidos quando analisamos estratificações por faixas de renda, como a necessidade de as alíquotas médias serem iguais (ou neutras) entre grupos de contribuintes com os mesmos rendimentos e crescentes (ou progressivas) para estratos de rendimentos mais elevados (GOBETTI e ORAIR, 2016, p. 23).

A equidade vertical busca promover a progressividade, no sentido de onerar proporcionalmente aqueles que possuem maior capacidade contributiva, de acordo com os objetivos distributivos do governo e com as necessidades sociais. Enquanto a equidade horizontal evita arbitrariedades de tratamentos tributários não isonômicos entre contribuintes, setores econômicos e fontes de renda.

Gobetti e Orair (2016) também destacam a necessidade de um Estado com maior eficiência para minimizar as distorções econômicas e administrativas relacionadas à arrecadação de tributos, além de manter o sistema o mais simples e transparente possível. Quando o Estado não tem claro esse conceito de sistema como um conjunto de diversos elementos que se inter-relacionam, o que se chama de “Sistema Tributário” passa a ser na verdade um amontoado de conceitos, políticas e práticas tributárias.

O resultado é um grande esforço do poder público e do cidadão em sustentar uma elevada carga tributária nacional alcançando 31,64% do PIB em 2020 no Brasil e mesmo assim insuficiente para manutenção do Estado e ineficaz quanto aos objetivos pretendidos. O gráfico 2 foi elaborado baseado na média composta por 37 países da OCDE comparado ao Brasil.

Gráfico 2 - Brasil e países da OCDE: Evolução da carga tributária bruta – governo geral (Dados em % PIB 2010-2020).



Fonte: STN (2020) e OCDE (2020).

A matriz tributária brasileira, dados da Tabela 1, apresentam que em 2020, 42,39% da receita tributária brasileira foi oriunda de impostos sobre bens e serviços e 1,70% sobre a folha de pagamento, ficando 22,30% sobre a renda e apenas 5% sob propriedades, conforme dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Tabela 1 – Brasil: Receita tributária nacional – (2019 – 2020) (em milhões de R\$).

Tipo de Base	2019	2020	Percentual da Arrecadação	Percentual da Arrecadação
Renda	537.922	525.647	22,34%	22,30%
Folha de Pagamento	44.788	42.239	1,86%	1,79%
Propriedades	117.450	117.843	4,88%	5,00%
Bens e Serviços	1.034.654	999.170	42,96%	42,39%
Transações Financeiras	42.933	45.722	1,78%	1,94%
Outros	0	-8	0,00%	0,00%
Contribuições Sociais	630.606	626.229	26,18%	26,57%
<b>Total</b>	<b>2.408.353</b>	<b>2.356.842</b>		

Fonte: STN, Secretaria do Tesouro Nacional, 2020.

Nos dados apresentados na Tabela 1, a base referente a bens e serviços, considera os tributos aplicados sobre a alienação, transferência, produção de bens ou prestação de serviços.

Na categoria que abrange os tributos diretamente da folha de salários, suas subdivisões são: Previdência Social, Seguro Desemprego e outros. Não incluem as contribuições para a Previdência Social, calculadas sobre percentual da receita bruta ou outra base de cálculo em substituição à folha de salários. Os tributos que incidam sobre o uso, propriedade ou transferência de patrimônio de bens móveis e imóveis, referem-se tanto às pessoas físicas como às pessoas jurídicas. Na categoria de transações financeiras, não se incluem os impostos sobre os ganhos de capital decorrente da alienação de bens móveis e imóveis, os quais devem ser computados na categoria - Impostos sobre a Renda. Quanto a renda, a tabela referem-se a tributos calculados com base na renda das pessoas físicas ou jurídicas. As subdivisões desta categoria são: impostos devidos pelas pessoas físicas, impostos e contribuições devidos por pessoas jurídicas e retenções não alocáveis.

Observa-se que o “sistema” tributário brasileiro não se alinha às práticas modernas de tributação baseada na tributação ideal, já que:

A tributação sobre a renda e o patrimônio deveria ser mais utilizada na busca de um sistema tributário com mais equidade e progressividade. Os impostos sobre a renda e o patrimônio consistem em um sistema capaz de proporcionar uma redução da desigualdade social, uma vez que causa o desembolso apenas dos contribuintes que conquistam lucros ou possuem patrimônio, não afetando a população mais carente, nesse sentido, são tributos que, em propostas de reforma tributárias baseadas pela teoria ótima de tributação, são importantes para a diminuição da desigualdade social nacional (BOTELHO e ABRANTES, 2018, p. 131).

Para efeito comparativo, foi realizada análise a partir do relatório do Governo Federal “Carga Tributária no Brasil – Análise por Tributos e Bases de Incidência” de 2017 em que apresenta a situação brasileira, frente os países da OCDE (Tabela 2).

No período analisado em 2017, consta representando que na matriz tributária brasileira 47,4% da receita tributária brasileira em 2016, oriunda de impostos sobre bens e serviços e 26,3% sobre a folha de pagamento, 20,0% sobre a renda e apenas 4,7% sob propriedades, conforme dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Tabela 2).

Tabela 2 – Brasil: Análise da arrecadação de tributos – 2016.

<b>Tipo de Base</b>	<b>Arrecadação [R\$ milhões]</b>	<b>Arrecadação [%]</b>
Renda	404.817,40	20,0%
Folha de Pagamento	533.235,87	26,3%
Propriedades	94.602,37	4,7%
Bens e Serviços	960.556,63	47,4%
Transações Financeiras	33.644,91	1,7%
Outros	157,30	0,0%
<b>Total</b>	<b>2.027.014,48</b>	<b>100,0%</b>

Nota: A escala de conversão em 07 de maio de 2020 é de R\$ 5,84 (BRL) para U\$ 1,00 dos Estados Unidos (USD).

Fonte: Base de dados da OCDE (2020) adaptada pela autora, (2020).

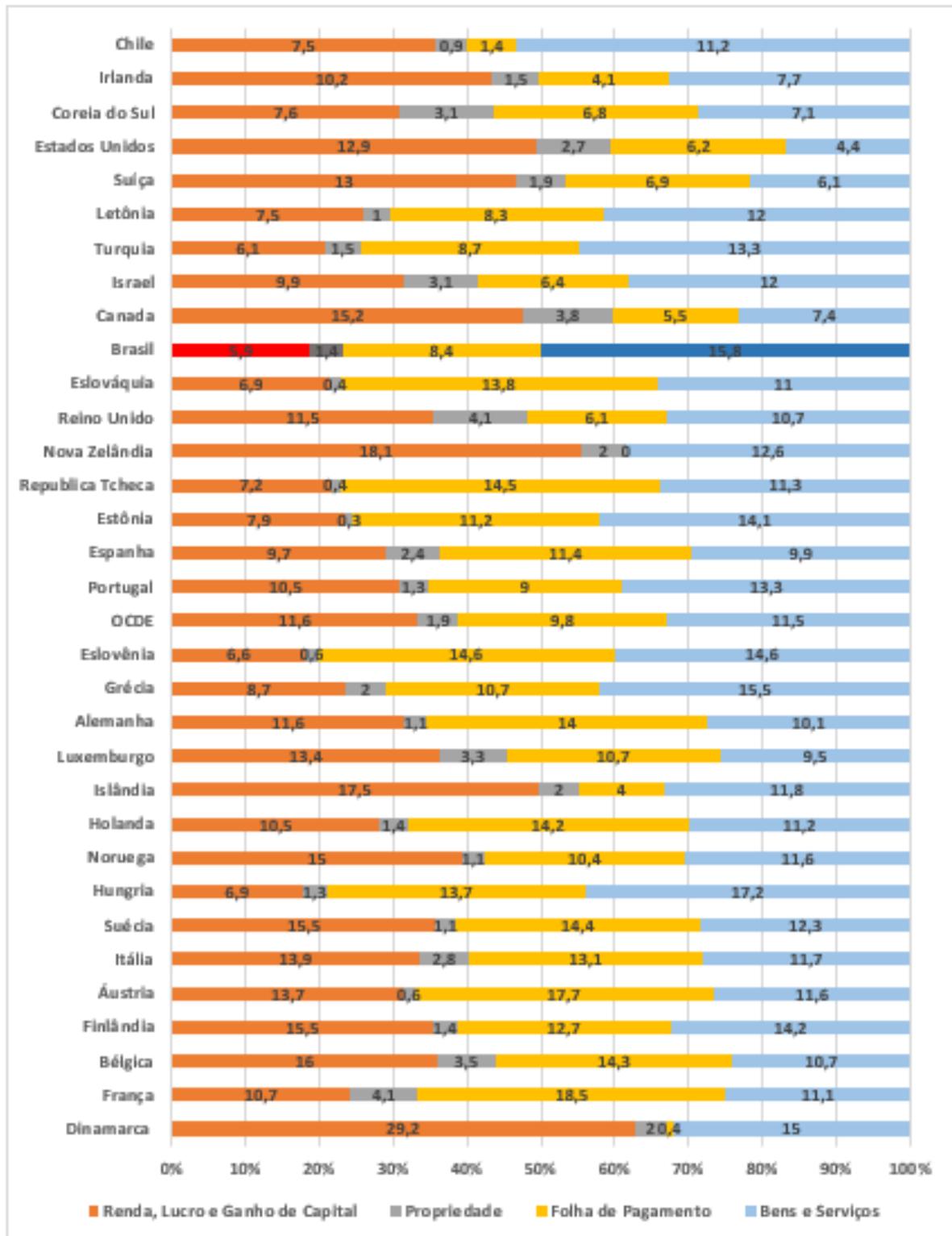
O Gráfico 3 representa os anos de 2006 a 2015 em que a carga tributária brasileira reduziu enquanto a carga tributária total média dos países da OCDE apresentou ligeiro aumento. Todavia, a redução, no Brasil, se deu justamente na tributação sobre a renda, lucro e ganhos de capital (0,3) e “outros” (1,0). Assim, mesmo com a redução da carga tributária total no país, houve um crescimento na incidência sobre a folha de pagamento (0,2) e propriedade (0,2). Embora proporcionalmente mais elevada que a tributação em bens e consumo da OCDE, o Brasil apresentou uma redução de 2006 a 2015, de 16,1% para 15,8% da composição da sua carga tributária.

Quando a análise se dá pela origem do imposto, é proposto a avaliação a partir de dois grupos: o primeiro é sobre renda, lucro, ganho de capital e propriedade; e o segundo pela folha de salários, bens e consumo. No primeiro, observa-se um maior alinhamento com a busca da equidade e equilíbrio considerando maior tributação sob os mais ricos. No segundo impacta mais fortemente no sistema produtivo, no mercado de consumo e na geração de emprego e renda, tendo impacto mais forte junto ao território.

Considerando o segundo grupo, tem-se o Brasil acima da média de 11,5% no que se refere a “bens e serviços”. A tributação sobre bens e serviço brasileira é de 15,5%, sendo entre os países da OCDE, o segundo com maior índice permanecendo atrás apenas da Hungria. Esse modelo tem reflexo direto no mercado consumidor e no setor produtivo. Ainda sobre o segundo grupo, a média tributária na natureza “folha de salário” é de 9,8% e no Brasil é de 8,4%, impactando especialmente as empresas e comprometendo a geração de empregos.



Gráfico 4 - Brasil e países da OCDE: carga tributária por base de incidência – 2016.



Fonte: Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2017).

É imperioso considerar o fato de que não basta ter a tributação mais intensificada sobre a renda para que essa decisão resulte em maior equilíbrio ou equidade. A definição de faixas e alíquotas deve ser inteligente e adequada, observe

que na Tabela 3 existem quatro faixas de classificação com alíquotas próprias no Brasil.

Tabela 3 – Brasil: Estrutura de enquadramento do imposto de renda anual – 2018.

Faixa de renda anual	Carga Tributária	Renda, lucro e ganho de capital	Propriedade
Abaixo de R\$ 22.847,77	0%	0	-
R\$ 22.847,77 a R\$ 33.910,80	7,5%	R\$ 1.713,58	US\$ 6.641,32
R\$ 33.919,81 a R\$ 45.012,60	15%	R\$ 4.257,57	US\$ 16.501,06
R\$ 45.012,61 a R\$ 55.976,16	22,5%	R\$ 7.633,51	US\$ 29.585,19
Acima de R\$ 55.976,16	27,5%	R\$ 10.432,32	US\$ 40.432,54

Nota: A escala de conversão em 07 de maio de 2020 é de R\$ 5,84 (BRL) para U\$ 1 dos Estados Unidos (USD).

Fonte: BRASIL, 2020.

Comparando com os Estados Unidos, por exemplo, a estrutura tributária brasileira é muito restrita, considerando alíquotas e faixas. Os Estados Unidos consideram sete faixas de enquadramento sendo que as três faixas brasileiras (7,5%, 15% e 22,5%) estão contempladas na primeira, segunda e terceira faixas americanas (10%, 12% e 22%), respectivamente (Tabela 4). A incidência mais alta no Brasil é de 27,5% sob renda anual de acima de U\$ 40.432,54, com essa mesma renda anual o imposto nos Estados Unidos é de 22% e compõe uma faixa que vai até U\$ 82.500,00. Assim como os Estados Unidos, outros países que possuem a principal incidência dos tributos sobre a renda, também possuem alíquotas e faixas mais estruturadas e bem distribuídas que no Brasil, além de considerar outras variáveis como estado civil, dependentes, educação, imóveis, propriedades, hipotecas, doação, entre outros.

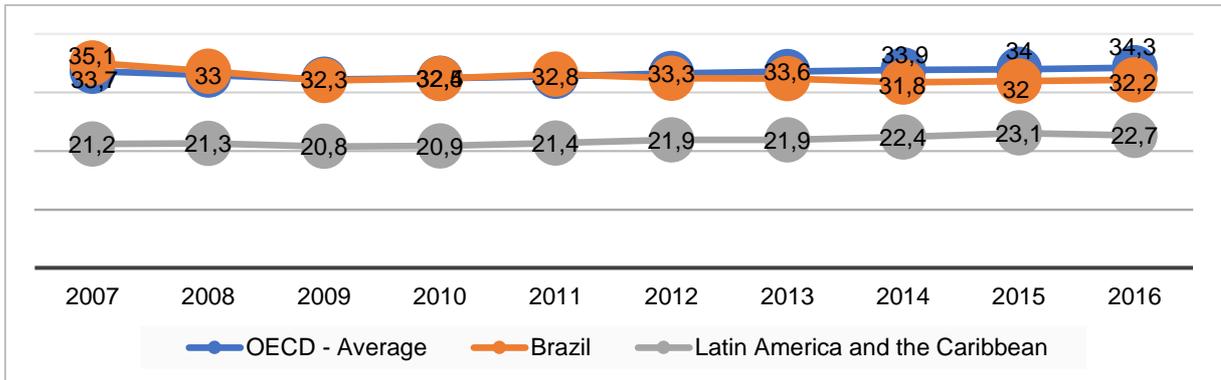
Tabela 4 – Estados Unidos da América (EUA): Estrutura de enquadramento do imposto de renda anual – 2018.

Faixa de renda anual	Alíquota
US\$ 0 a US\$ 9.525	10%
US\$ 9.526 a US\$ 38.700	12%
US\$ 38.701 a US\$ 82.500	22%
US\$ 82.501 a US\$ 157.500	24%
US\$ 157.501 a US\$ 200.000	32%
US\$ 200.001 a US\$ 500.000	35%
Acima de US\$ 500.001	37%

Fonte: Cavallini (2019).

Analisando a série histórica de 2007 a 2016 (Gráfico 5), observa-se que os países da OCDE apresentaram um aumento de 0,5% na carga tributária total, o Brasil apresentou redução de 1,2%, todavia isso não é sentido nem pelos cidadãos e nem pelas empresas.

Gráfico 5 - Brasil, países da OCDE, América Latina e Caribe: Evolução da carga tributária em relação ao PIB – 2007/2016 (%).



Fonte: Base de dados da OCDE (2020) adaptado pela autora (2021).

Considerando a carga tributária total, o Brasil aparece no 23º entre os países da OCDE, enquanto se considerada a tributação sobre a renda o país é o que menos arrecada, apenas 5,9%. Mais impactante, é perceber que o país ocupa a segunda posição quando a arrecadação é sobre bens e serviços, ou seja, onde há o maior impacto no setor produtivo.

Embora nenhum sistema tributário seja perfeito, o Brasil prima por ter uma das piores legislações tributárias do mundo. Os defeitos do sistema tributário brasileiro têm várias consequências. Por um lado, induzem uma organização extremamente ineficiente da economia, puxando para baixo a produtividade da economia nacional. Por outro lado, geram grandes distorções distributivas, ao abrir brechas que permitem que pessoas de alta renda sejam muito pouco tributadas (APPY, 2015, p. 1).

Após analisar os dados é possível perceber uma deficiência no sistema tributário brasileiro, segundo Appy (2015), é capaz de causar consequências diversas para o desenvolvimento do país. Como o sistema de arrecadação apresenta fragilidades, também o sistema de renúncia segue o mesmo rumo. Se um sistema de arrecadação desarticulado e inadequado pode causar prejuízo às contas públicas, ao desenvolvimento, competitividade e à sociedade como um todo, possuir políticas que renunciam receitas com igual ineficácia pode ser ainda mais grave.

### 2.3 Renúncia de receita pública: conceitos, legislação e avanços

Algumas ações governamentais ou políticas públicas governamentais, são planejadas e propostas com vistas a atingir determinadas finalidades no que se refere à economia de um país, uma região ou um conjunto de países. Os agentes

responsáveis pela execução de tais políticas estão presentes nacionalmente, como o Governo Federal, Banco Central e o Parlamento e internacionalmente por órgãos, por exemplo, o Fundo Monetário Internacional, Banco Mundial, além dos poderes legislativos e executivos dos estados e municípios.

Para efeito desse estudo apresenta as políticas públicas fiscais, que são conjuntos de decisões e ações relacionadas com as despesas e receitas dos governos federal, estadual e municipal. Sendo estas de classificação estabilizadora, voltadas à estabilização da economia, na modalidade expansionista com vistas à manutenção ou aceleração de crescimento econômico, bem como do desenvolvimento regional.

As políticas fiscais têm o objetivo de agir na economia a partir dos gastos públicos e das receitas, sendo essa última a variável base da pesquisa, especificamente os impostos e as renúncias das receitas. Os conceitos que tratam sobre as renúncias fiscais, são frágeis no Brasil o que permite diferentes interpretações, por conseguinte margem para questionamentos e conflitos entre as partes envolvidas concedentes (federação, estado e município), beneficiários (empresas e contribuintes), bem como dos órgãos de controle e sociedade em geral. Nesse sentido cabe um estudo mais aprofundado das leis federais e estaduais.

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) trata dessa questão por meio do art. 150 em seu parágrafo 6º quando, partindo do pressuposto que não haja prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, explicita:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g (BRASIL, 1993).

O artigo 165, § 6º (BRASIL, 1988) reforça ainda que o poder executivo federal deve contemplar nas Leis Orçamentárias esclarecimentos por meio da publicação de “demonstrativos regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Com a publicação, 12 anos depois, da Lei complementar n. 101 de 04 de maio de 2000 chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que foi aprimorado o texto constitucional passando a esclarecer que não é qualquer redução ou exclusão

de receita que deve ser considerada renúncia fiscal (BRASIL, 2000). Para que se caracterize a mesma deve apresentar um caráter discriminatório em virtude de buscar um tratamento diferenciado seja em virtude do setor, da região ou buscando beneficiar grupos e agentes econômicos.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

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

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança (BRASIL, 2000).

Para efeito desta pesquisa considerou-se a renúncia fiscal referida no §1º do inciso II do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal no que compreende especificamente na renúncia oriundo de crédito presumido e isenção e alteração de alíquota ou base de cálculo como benefício fiscal.

### *2.3.1 A Lei de Responsabilidade Fiscal*

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000) veio para servir ao Programa de Estabilização Fiscal, trazendo respostas, entre outras, aos apontamentos do Fundo Monetário Internacional (FMI) visando a drástica redução do *déficit* público e estabilização da dívida pública. Esse equilíbrio para redução do *déficit* público veio por um lado, combater as despesas mais impactantes: despesas com pessoal e despesas com serviços da dívida, de outro lado, o aperfeiçoamento dos

mecanismos de arrecadação tributária e principalmente de concessão de incentivos tributários doravante concedidos desordenadamente provocando desequilíbrio das contas públicas.

A partir da criação da LRF as políticas de incentivos fiscais e tributários, que refletem diretamente em renúncia de receita, passaram a ser tratados de maneiras mais rígida. Entre as exigências trazidas LRF destaca-se a obrigatoriedade de apresentação da estimativa da receita reduzida, os impactos orçamentários e financeiros no exercício e nos dois exercícios seguintes. Observou-se uma busca do legislador por criar critérios, orientar, regular, dispor sobre normas de finanças e contabilidades públicas, visando a responsabilidade da gestão fiscal, a segurança jurídica e transparência.

Para tanto a lei estabelece a criação de um Conselho de Gestão Fiscal (CGF), com representantes de todos os poderes e esferas de governo, do Ministério Público (MP), Entidades Técnicas e Representativas da Sociedade. Em 2007 foi criado um grupo de técnico de padronização de relatórios que resultou na publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais para aplicação pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, com atualização constante, assim é possível uma uniformização de procedimentos, descrição de rotinas, racionalização de métodos possibilitando análises comparativas e consolidações.

Para fim de acompanhar o que é solicitado no artigo 14 da Lei 101/2000 tratou-se das informações a partir das Metas Fiscais em especial o que se refere à estimativa e compensação da renúncia de receitas. No demonstrativo a renúncia de receita é conceituada como:

Art. 14 - A renúncia compreende incentivos fiscais, 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. A renúncia pode ser destinada ao setor comercial ou industrial, programa de governo ou, ainda, a um beneficiário individual (pessoa física ou jurídica). Exemplos: concessão de crédito presumido ao setor hoteleiro, isenção de imposto de renda para pessoas com mais de 65 anos, entre outros (BRASIL, 2000).

De forma geral, o artigo 14 versa sobre as regras para a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária que decorre em renúncia de receita tributária visando aumentar o controle sobre sua utilização pelas unidades federativas. Para compreender as exigências da LRF em relação aos incentivos ou

benefícios de natureza tributária é necessário entender conceitualmente qual é a diferença entre os dois, em linhas gerais está no gênero e na espécie.

A LRF, os conceitos esclarecidos, critérios estabelecidos, direcionamentos, orientações e exigências, propiciou maior clareza do objeto pesquisado possibilitando o recorte epistemológico e os procedimentos metodológicos para abordá-lo como mostra nos próximos capítulos.

### *2.3.2 Tipificando as renúncias de receita*

Conforme disposto no § 1º, do art. 14, da LRF (BRASIL, 2000), existem diferentes formas de renúncia de receitas públicas. Para compreender melhor vale detalhar e exemplificar as distintas espécies previstas. Para tanto recorreu-se às definições e orientações do Código Tributário Nacional (CTN), referente a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, destacando-se os artigos 97, 172, 179, 180 a 182 (BRASIL (1966)).

A anistia está regulada nos artigos 180 a 182 (BRASIL, 1966), significa o perdão do crédito tributário e da infração tributária. Trata-se de perdoar uma falta cometida pelo contribuinte ao não cumprir com seus deveres tributários e também inclui o perdão da penalidade que foi imposta a ele.

Já a remissão, que pode ser total ou parcial, nos termos do artigo 172, trata do perdão apenas do crédito tributário (BRASIL, 1966). Portanto, é uma forma de renúncia de receita que ocorre quando o crédito tributário é extinto total ou parcialmente. Mas, remir exige justificativa para a sua concessão prevista em lei. É comum que confundam a remissão com a anistia. Mas, enquanto a primeira abrange as infrações, a segunda está atribuída à suspensão da dívida.

O subsídio é a quantia ou o auxílio que o Estado dá ao particular por força de convênio ou acordo para desenvolvimento de atividade de interesse social atribuindo concessões econômicas a uma pessoa física ou jurídica sem que tenha obrigação de fazer um reembolso (BRASIL, 1966). .

Crédito presumido, base principal para o estudo que se anuncia, é o valor estimado, fixado pelo poder público a favor do contribuinte de imposto de natureza não-cumulativa em função dos insumos e da combinação de fatores de produção (matérias-primas, materiais secundários consumidos no processo de industrialização, energia consumida, entre outros) que entram na produção final de bens ou serviços.

Essa renúncia ocorre quando o governo atribui um crédito fiscal ao contribuinte sem taxação posterior, ou seja, o crédito presumido é utilizado para reduzir a carga tributária de uma pessoa física ou jurídica (BRASIL, 1966). O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é uma taxa que permite o crédito presumido. Não se trata de um valor referente às entradas das mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento, é uma presunção de crédito, que pode ou não se confirmar, de ICMS com base nas operações executadas pelo contribuinte.

Concessão de isenção de caráter não geral é aquela que se concede caso a caso, mediante exame da autoridade administrativa competente, nos termos do artigo 179, do BRASIL (1966). Apesar de resultar de lei, esse tipo de isenção assume feição contratual, à medida que representa um privilégio fiscal condicionado ao atendimento, por parte do contribuinte, de certos requisitos de interesse público. Por isso, é outorgada por prazo determinado não cabendo sua revogação, conforme jurisprudência pacífica dos tribunais. Já as chamadas isenções gerais, são incondicionadas, estão fora do alcance da norma descrita no caso anterior.

A alteração de alíquota ou redução da base de cálculo diz respeito ao aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária encontrando-se sob reserva de lei (art. 97, II, BRASIL, 1966). Tanto a alíquota quanto a base de cálculo são fixadas e estabelecidas por meio de legislação específica e quando ocorrerem alterações que impliquem na redução discriminada de contribuições e tributos, sem lei específicas, o ato é considerado renúncia de receita.

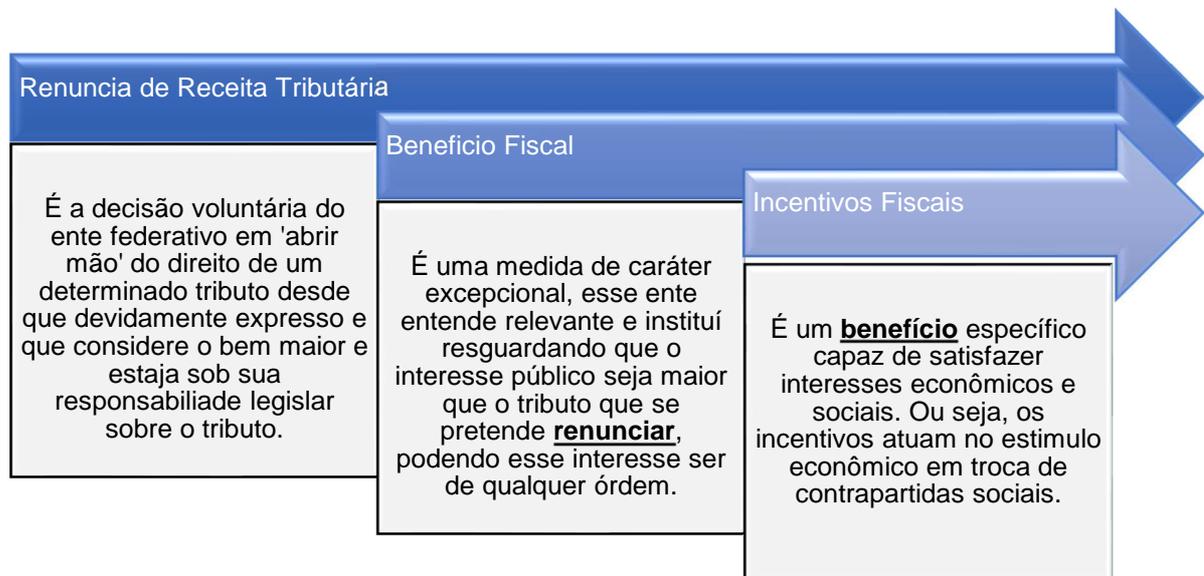
Enfim, quaisquer outros benefícios que fogem dos princípios da generalidade e da universalidade da tributação estão abrangidos pelas restrições do art. 14 da LRF. É o caso, por exemplo, da tributação por alíquota zero, que surte o mesmo efeito de uma isenção, e que tanta discussão judicial tem trazido aos tribunais em relação aos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), cujo caráter não cumulativo não está sujeito à flexibilização por legislação infraconstitucional a exemplo do seu similar, o ICMS estadual.

Retratando de receita tributária, em aparente contradição com o princípio da generalidade (todos devem pagar impostos) e com o princípio da universalidade (todos os bens, serviços e rendas devem ser tributados), que regem o fenômeno tributário, é preciso que esteja presente o interesse público direcionando a ação do governante no sentido de renunciar à parcela de receita para consecução do bem comum. É o caso, por exemplo, de incentivos fiscais referidos no art. 151, inciso I, da

Constituição Federal (BRASIL, 1988) destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Para a realização desse estudo foi necessário compreender o arcabouço conceitual de renúncia, benefícios e incentivos possibilitando esclarecer o recorte necessário. Enquanto alguns profissionais declaram que benefícios e incentivos no âmbito fiscal são sinônimos, estudiosos e juristas identificam essa diferenciação. De forma simplista basta dizer que 'todo incentivo é benefício, mas nem todo benefício é incentivo e que ambos podem ou não decorrer de renúncia de receita tributária'. Para efeito da pesquisa considerou-se a renúncia de receita tributária por meio de incentivos e benefícios fiscais demonstrado a figura 5.

Figura 5 – Brasil: renúncia tributária, benefício fiscal e incentivo fiscal.



Fonte: Elaborado pela autora a partir da Legislação e demais referências bibliográficas.

Apesar dessa lógica ter aplicação nos âmbitos federal, estadual e municipal, a presente pesquisa trouxe a renúncia fiscal no âmbito das Unidades Federativas (UFs) e mais detidamente ao estado de Goiás. Diante da autonomia dos estados em legislar sobre benefícios e incentivos fiscais observa-se que nem sempre o princípio da simetria, que determina a necessidade de existir uma relação de paralelismo entre as disposições constitucionais destinadas à União, Estados e Municípios, são seguidos pelas Unidades Federativas, gerando uma grande celeuma no sistema tributário e verdadeira guerra entre estados. As chamadas “guerras tributárias” são intensificadas pela postura de governos e estão arraigadas na cultura de alguns

governantes o que acabam agravando os desníveis regionais, mas que serão tratadas de forma ampla nos próximos capítulos.

## **2.4 A Guerra Fiscal no Brasil**

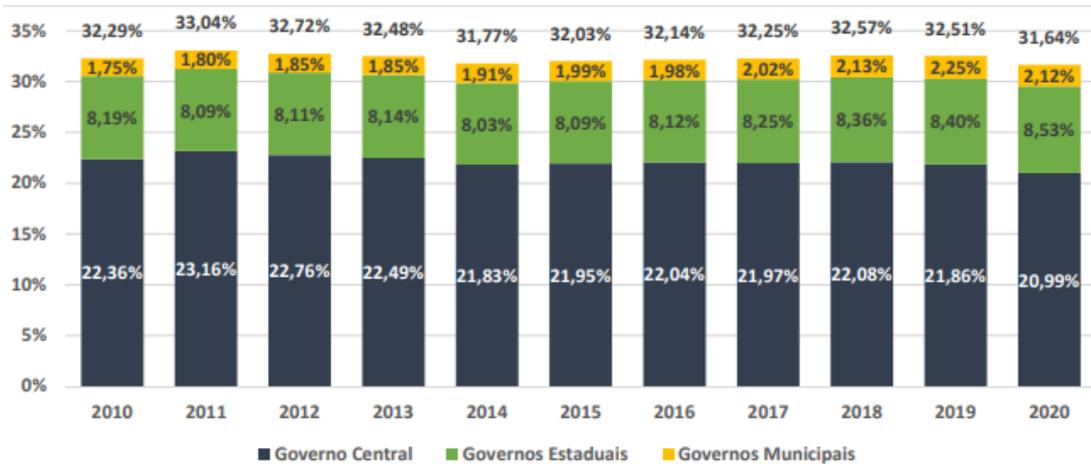
Conforme explicado anteriormente o ICMC (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é o tributo de autonomia dos estados e é onde estão alicerçadas as políticas públicas relacionadas aos incentivos fiscais estaduais.

Por essa autonomia ser estadual é inevitável que cada estado trace suas políticas baseadas em interesses e especificidades local, onde está o poder de barganha. A Guerra Fiscal é a disputa, entre cidades e estados, entre quem oferece melhores incentivos para que as empresas se instalem em seus territórios. Uma das desvantagens é diretamente nos cofres públicos em virtude das reduções de alíquotas entre os estados, mesmo estando todos os estados no mesmo país. Além disso, quem adquire bens ou serviços de outro estado, quando usufrui de incentivos fiscais no seu estado de origem, pode sofrer sanções, como restrições ao crédito do ICMS.

Além dessas desvantagens, conforme mencionado em momentos anteriores do trabalho, as políticas de incentivos fiscais são impactadas sobremaneira por questões políticas e de interesse de grupos o que pode acabar por desconfigurar e até deturpar os objetivos iniciais “genuínos” e se tornar um problema de todos: federação, estados, municípios, territórios, setores, segmentos, principalmente o cidadão. Como já debatido, uma boa prática de política de incentivos fiscais deve não apenas considerar as questões econômicas, mas também seus impactos regionais e sociais. O desafio está em equilibrar “eficiência” e “equidade”.

Quando se analisa a carga tributária brasileira sob a perspectiva dos entes federativos, tem-se que o governo federal responde pela maior parte da carga tributária brasileira, seguido pelos estados possuem impacto importante principalmente se considerar quase a totalidade que são relativos justamente a bens e serviços por meio do ICMS e finalmente os municípios com a menor proporção, sendo esses principalmente oriundos do Imposto Sobre Serviço (ISS) (Gráfico 6).

Gráfico 6 – Brasil: carga tributária bruta por esfera de governo – 2010/2020 (%).



Fonte: STN, Secretaria do Tesouro Nacional, 2020.

A ausência de uma visão sistêmica sobre a elaboração das políticas, bem como de uma gestão intensiva sobre os benefícios ofertados e os impactos no curto, médio e longo prazo, tem potencializado o poder destrutivo dessa guerra. Quando o estado entra em uma guerra fiscal existem efeitos colaterais que devem ser considerados:

- Impacto nos estados vizinhos, por consequência se torna um problema nacional, refletindo direta ou indiretamente no estado;
- Atração de empresas sem a capacidade real do estado de prover condições para sua manutenção como logística, mão de obra qualificada, matéria prima e fornecedores entre outros. Se por um lado esse pode ser um dos argumentos para atração de empresas, a possibilidade de potencializar os demais elos da cadeia produtiva e de valor, pode ser uma falácia se considerado que a empresa pode manter suas bases fora do estado;
- Sufocamento de pequenas empresas preexistentes em virtude de uma concorrência desleal;
- Ausência de equidade, na definição dessas políticas;
- Gestão dos benefícios;
- Inadimplência;
- Impactos de médio e longo prazo;
- Políticas de Gestão de Risco;
- Impacto quando do rompimento dos contratos de benefícios junto às grandes empresas.

Para minimizar os impactos da guerra fiscal e conter a criação de novos benefícios, o Convênio ICMS nº 190/2017 (CONFAZ, 2017b) traz duas novas limitações aos Estados: (i) não é permitido condicionar a adesão ao benefício fiscal pretendido à mudança do estabelecimento do contribuinte para outra unidade da federação; (ii) são previstos prazos máximos de fruição para a concessão ou a prorrogação dos benefícios fiscais, os quais foram especificamente determinados com prazos que variam entre dezembro de 2018 e dezembro de 2032.

De maneira geral, o Convênio ICMS 190/2017 demonstra a tentativa dos Estados em minimizar a guerra fiscal e os conflitos ocorridos no passado, tanto pelo esclarecimento de conceitos e definição de escopo dos benefícios, quanto pela limitação de vigência de tais benefícios a um prazo determinado. Não obstante, deve-se reconhecer que ainda deve ser feito e somente com a implementação do Convênio será possível compreender o nível de comprometimento dos Estados com a criação de novo modelo de benefícios fiscais (CONFAZ, 2017b).

Por meio dos dispositivos vigentes na esfera da administração pública, o judiciário também acaba impactado. O Supremo julgou inconstitucional doze ações resultando na jurisprudência nº 629. A Súmula Vinculante nº 629, com o seguinte entendimento:

"Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou de outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional" (IPEA, 2017, p. 46).

Apesar da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017 (BRASIL, 2017) condicionar a concessão de benefícios à autorização unânime dos Estados no âmbito do CONFAZ, muitos estados definem políticas de incentivos fiscais de forma unilateral por meio de norma interna à revelia do CONFAZ, causando grande prejuízos para os demais estados, em especial os mais pobres. Essa unanimidade que define a Lei é algo extremamente difícil e, ao contrário do que inicialmente se pretendia, acaba por acirrando mais a Guerra entre os estados.

## **2.5 Os benefícios fiscais no âmbito dos Estados**

Na Carta Magna de 1988 consta o acolhido na Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), detalhado no manual de demonstrativos fiscais de 2007 e suas atualizações. A União, Estados, Municípios e Distrito Federal são obrigados a mostrar

os efeitos das renúncias tributárias na arrecadação prevista, bem como as estimativas para 3 anos. No âmbito dos estados, a uniformidade pretendida fica totalmente inviabilizada, considerando as formas como as estimativas são apresentadas, mas principalmente os critérios de cálculo variando de estado para estado, sendo refletidas nas suas respectivas Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A Constituição de 1988, além de incluir o “S” referente aos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e prestação de serviço de comunicação que antes era de competência da União, concedeu às Unidades Federativas maior autonomia para legislar sobre o ICMS (Imposto sob Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviço) (BRASIL, 1988).

Para efeito da pesquisa enfatizou os impostos referentes ao consumo de bens e serviços devido ocorrer um forte impacto no desenvolvimento econômico. Na esfera estadual trata-se das renúncias a partir do ICMS. Apesar dos benefícios executados pelos estados se calcarem em legislação estadual e no imposto sob sua responsabilidade, a saber o ICMS, diversos estudos evidenciam a dificuldade, ou quase impossibilidade de reunir as informações dos 27 estados da federação.

Nesse sentido um importante avanço foi a instituição do CONFAZ, como mencionado um colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, a quem compete celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g e Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975).

O quadro 2 permite compreender quanto à competência dos Estados, por consequência onde há possibilidade de estabelecimento de políticas públicas de incentivos fiscais tendo como base a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155, referente aos Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que tem como fato gerador o consumo de bens e serviço.

Quadro 2 – Brasil: incidência tributária e competência dos entes federativos.

Ente Federativo Fatos Geradores	União (Artigos 153 e 154 da CF)	Estado (Artigo 155 da CF)	Municípios (Artigo 156 da CF)
Renda	Imposto de Renda (IR)	-	-
Salários	Contribuição Previdenciária;	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações de Qualquer Natureza (ITCMD);	Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU);
	Contribuição ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT);	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI);
	Contribuição ao Salário-Educação;	Contribuição de Melhoria.	Contribuição de Melhoria.
	Contribuição ao Sistema S.	-	-
Patrimônio	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).
	Grandes Fortunas;		
	Contribuição de Melhoria.		
Consumo de bens e serviços	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);	-	-
	Imposto sobre Operação Financeira (IOF);		
	Imposto de Importação (II);		
	Imposto de Exportação (IE);		
	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);		
	Programa de Integração Social (PIS);		
	Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL);		
	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide);		

Fonte: Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2017).

O Decreto nº 9.745 nº de 8 de abril de 2019 (BRASIL, 2019) aprova a estrutura regimental do Ministério da Fazenda elenca as competências do CONFAZ:

Art. 33. Ao Conselho Nacional de Política Fazendária compete:

I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

II - promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;

III - sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais;

IV - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;

V - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e estadual; e

VI - colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente, e na orientação das instituições financeiras públicas estaduais, propiciando sua maior eficiência como suporte básico dos Governos estaduais.

Rumo aos avanços nesse processo e após muitas discussões foi publicado no final de 2017 o Convênio ICMS 190/2017 (CONFAZ, 2017b), documento importante para essa pesquisa, que “dispõe sobre a remissão dos créditos tributários relativos ao ICMS, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos até 8 de agosto de 2017 de forma unilateral, sem a devida aprovação no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)”. Consequência da Lei Complementar 160/17, publicada em agosto de 2017, a fim de autorizar aos estados que negociassem a convalidação dos benefícios fiscais concedidos sem a aprovação do CONFAZ (2017b), na tentativa de endereçar os problemas relativos aos benefícios considerados inconstitucionais e apaziguar a guerra fiscal.

Um outro avanço foi o Convênio ICMS 18/2017 (CONFAZ, 2017a) onde ficou instituído o Portal Nacional da Substituição Tributária e estabeleceu as regras para a sua manutenção e atualização. A cláusula primeira do Convênio ICMS 18/2017 informa sobre a disponibilização no sítio eletrônico do CONFAZ as informações gerais sobre a aplicação dos regimes de substituição tributária e antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, nas operações internas e interestaduais com os bens e mercadorias relacionados.

Ainda, com o objetivo principal de padronizar as categorias de produtos sujeitas à substituição tributária o CONFAZ (2015) criou em 2015 o Código Especificador da Substituição Tributária (CEST). Essa iniciativa foi de suma importância para instituir normas tributárias em um país de dimensões continentais, principalmente considerando a autonomia de cada Unidade da Federação para legislar sobre a cobrança de tributos. O CEST também foi importante para as empresas considerando gigantesca movimentação de mercadorias no Brasil e inúmeros ordenamentos tributários. A composição do CEST se dá por três dígitos

onde o primeiro corresponde a origem da mercadoria e os demais a forma de tributação.

Esses avanços foram necessários para garantir que todos os benefícios fiscais estaduais estejam em conformidade com a Constituição Federal, à LRF, aprovado pelo CONFAZ, convalidado e reinstituído nos termos do Convênio ICMS 190/2017 (CONFAZ, 2017b), publicado conforme Convênio ICMS 18/2017 (CONFAZ, 2017a). Dessa maneira, o benefício será considerado uma subvenção para investimento, uma vez que se considera que todo e qualquer benefício fiscal de ICMS concedido pelos Estados e nos termos da Constituição Federal, para todos os fins (inclusive tributário), sempre serão tratados como subvenções para investimento.

Mais ainda há muito o que caminhar. Estão previstos desdobramentos futuros para que os estados possam estender os benefícios fiscais a outros contribuintes estabelecidos na mesma região, desde que respeitadas as mesmas condições de fruição, bem como aderir aos benefícios fiscais concedidos para outra Unidade Federada da mesma região – a chamada “regra da cola”.

Os conceitos são discutidos na literatura relacionada à política pública praticada pelos governos com o objetivo de incentivar o desenvolvimento de uma região ou de um setor da atividade econômica, mediante a atração de investimentos. Nesse sentido, a eficiência dessa política deve ser permanentemente avaliada, em termos de sua contribuição para o desenvolvimento econômico e social do espaço geográfico alcançado por ela.

Apesar dos avanços quanto às orientações sobre o registro das renúncias tributárias ainda não é possível verificar um padrão e por vezes as próprias orientações aparecem expressas como gasto tributário. É importante conhecer a estrutura das receitas públicas para que seja possível entender o recorte desse estudo, bem como a importância de todos os avanços da legislação que regulamentam os benefícios fiscais a partir da ação sobre os impostos.

Não há nesse capítulo a pretensão de exaurir o debate sobre a Guerra Fiscal no Brasil, tão pouco se pretendeu aqui esgotar os contextos históricos que formaram a nação. Devido a essa formação, tornaram o Estado brasileiro como é refletindo nas políticas públicas existentes, em especial nas políticas tributárias e fiscais, para essa pesquisa destacou-se a política de benefícios fiscais. Não cabe aqui extrapolar a conceituação que orienta a gestão das contas públicas, tão pouco as legislações e órgãos envolvidos nesse processo. Todavia, as informações apresentadas e

discutidas, são necessárias para que avance o estudo e as análises que foram realizadas durante a pesquisa.

## **CAPÍTULO 3 - TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA (TTO)**

A política tributária no Brasil tem sido recorrentemente tratada sob o ponto de vista da arrecadação de receita para manutenção das contas e investimentos públicos, sob o argumento de que a receita é oriunda de sacrifícios de empresas e cidadãos para sustentar o Estado, não raro apontado como superdimensionado, ensimesmado e corrupto. Tal pensamento profundamente difundido a partir dos anos 1970 pelo neoliberalismo, recentemente encontra-se retomado numa abordagem ultraliberal, que parte do pressuposto de que o Estado não deve prover direitos sociais para sua população, deixando sua oferta, na forma de mercadorias, bens e serviços, a cargo da iniciativa privada, pessoas físicas e jurídicas, sobre as quais tem pesado a carga tributária do país. O argumento pode ser percebido no Novo Regime Fiscal (Emenda Constitucional n. 95 de 15 de dezembro de 2016), que congela por vinte anos os gastos com a oferta de serviços públicos à sociedade, chamados de despesas primárias (ou não financeiras) do Estado brasileiro (BRASIL, 2016).

Contudo, as implicações desta perspectiva nas políticas tributárias brasileiras deveriam considerar a complexidade econômica e organização social, profundamente marcadas por desigualdades sociais e assimetrias regionais. Neste cenário, o presente capítulo problematiza a presença da Teoria da Tributação Ótima (TTO) teórica e politicamente no Brasil. Assim, é possível problematizar alternativas teóricas que possam contribuir para os debates voltados à reforma tributária necessária no país, proporcionando que não perca de vista o contexto de profundas desigualdades sociais, mas as análises quanto às políticas de renúncia de receita por meio de incentivos fiscais, objeto desse estudo.

### **3.1 Evolução da Teoria de Tributação Ótima, a dinâmica do Estado e outros agentes envolvidos**

Impulsionados pela crise pós-Primeira Guerra Mundial, em especial com a crise da Bolsa de Nova York em 1929, os estudos teóricos relacionados às políticas tributárias começaram a emergir fruto de iniciativa adotadas naquele momento, no âmbito político e social. A política fiscal passou a ser não apenas um objeto das teorias econômicas, como também das questões sociais com vistas a mitigar os impactos da depressão econômica, se tornando base para ações intervencionistas visando a geração de emprego e redistribuição de renda. Nesse cenário, aumentou-se o

interesse sobre estudos econômicos relacionados à tributação ideal, especialmente a partir de Ramsey, em publicação de 1927, intitulada “Uma contribuição para a Teoria da Tributação” (LAGEMANN, 2004).

Ramsey foi pioneiro nesse debate e direcionou seu foco na eficiência da produção e redução de distorções pela tributação sobre o consumo, com base na elasticidade da oferta e demanda. A regra descrita por este autor para a questão tributária fundamenta-se em situação ótima do sistema sob a ótica da eficiência, em modelagem econômica que apresenta um tipo único de consumidor ou com consumidores com os mesmos gostos e hábitos (LAGEMANN, 2004, p. 409).

“O importante nessa regra é o reconhecimento de que um sistema tributário é avaliado basicamente pela alteração das quantidades relativas. No foco, estão, pois, as alterações nas quantidades provocadas pelo efeito-substituição” (LAGEMANN, 2004, p. 409).

Contudo, foi a partir de 1971 que os debates sobre a Teoria da Tributação Ótima (TTO ou *Optimal Taxation Theory*) se ampliaram com a publicação de dois artigos de Diamond e Mirrlees (1971), *Optimal taxation and public production I e II*. Nesses artigos os autores partiram das regras de Ramsey e agregaram o tempo como um bem não tributado, assim os bens complementares ao lazer deveriam ter maior tributação do que os bens pouco ou menos complementares ao tempo livre. Diamond e Mirrlees (1971), por influência de Keynes e Vickrey, agregaram análises sobre equidade às tradicionais preocupações sobre eficiência, trabalhando sobre o paradoxo que vigora até hoje na teoria da tributação ótima, o chamado *trade-off* entre eficiência e equidade (VILLAS-BOAS, 2015).

Juntos, Diamond e Mirrlees (1971), provocaram uma revolução nos estudos sobre política tributária e na tributação de um modo geral, demonstraram quão complexo é o sistema tributário e o quão incerto podem ser os efeitos dos tributos (VILLAS-BOAS, 2015). Nessa direção, apresenta-se a necessidade de conhecimentos multidisciplinares para enriquecer a discussão ampliando as perspectivas tanto com foco na eficiência como na equidade. Em termos práticos o modelo de Diamond e Mirrlees “é uma extensão do resultado de Ramsey ao considerar uma economia com vários agentes. Com a modelagem desses autores, a Tributação Ótima passou, de fato, incorporar o conflito entre eficiência e equidade” (SILVEIRA, PASSOS e GUEDES, 2018, p. 218).

Essa (r)evolução da teoria partiu de uma análise linear (Ramsey) para uma análise não-linear (Diamond e Mirrlees), saindo do foco exclusivamente da eficiência, noção aplicada à produção e reprodução da lógica econômica vigente, para a perspectiva de maximização do bem-estar social, relacionado à noção de equidade. Neste aspecto, pode-se afirmar que se trata de um paradoxo, já que as políticas tributárias devem procurar um equilíbrio entre equidade e eficiência (VILLAS-BÔAS, 2015). “Esse foi exatamente o objetivo de Diamond e Mirrlees. O trabalho de Ramsey focou exclusivamente na eficiência da produção, na redução de distorções pela tributação sobre o consumo com base na elasticidade da oferta e demanda” (VILLAS-BÔAS, 2015, p. 2).

Com essa análise mais sistêmica e integrada, observam-se os avanços dos estudos que problematizam sobre políticas de tributação, a partir de aspectos concernentes à mitigação de desigualdades sociais. Considerando que:

Se todos precisam contribuir financeiramente para que o Estado possa gastar esse dinheiro em serviços públicos de qualidade e programas sociais, de modo a conferir um mínimo essencial ao cidadão mais carente, aquele com renda mais alta pode contribuir mais do que o sujeito carente, que já tem grandes limitações. A partir daí pode ser também construída a noção de seletividade dos tributos sobre o consumo, ou seja, bens mais básicos, que são consumidos por qualquer cidadão, sobretudo aqueles consumidos pelos mais pobres, deveriam ter uma tributação menor do que os bens mais supérfluos, sobretudo aqueles consumidos pelos mais ricos (VILLAS BÔAS, 2015, p. 2).

Villas-Bôas (2015) trouxe outras reflexões importantes, sustentando que a conferência de equidade por uma tributação ótima deve então discriminar os indivíduos pela renda por ele recebida em determinado período. Há algum tempo, esse modelo é praticado em alguns países, mas o debate ampliou para entendimento de variáveis como alíquotas e categorias de indivíduos. Então, persiste a necessidade de estudar o equilíbrio entre o capital e o bem-estar social.

Uma maior aplicação de recursos pode estar relacionada a uma busca de equidade e desenvolvimento social, nesse escopo, também se encaixa a teoria da tributação ótima, que tem como vertente a busca de justiça social, uma vez que a tributação também está relacionada ao bem-estar social a partir de uma maior atuação do Estado, gerando necessidade de maiores montantes de recursos públicos (BOTELHO e ABRANTES, 2018, p. 128).

A busca desse equilíbrio precisa da mão do Estado por meio de políticas tributárias, que podem (e devem) intervir, tanto no âmbito da economia como de outras

ciências como as sociais. Ainda nos desdobramentos e desenvolvimento do papel do Estado na TTO, observa-se que:

Os estudos da época eram focados, e muitos ainda são hoje, quase exclusivamente na ideia de gerar mais capital e na premissa de um mercado que funciona como uma “mão invisível” que levaria ao equilíbrio. O trabalho de Diamond e Mirrlees parece demonstrar que a economia é desenhada não somente pelas relações econômicas travadas entre as pessoas, porém requer um agente estatal bem atuante, que busque as políticas econômicas ótimas para o bem-estar social (VILLAS-BÔAS, 2015, p. 4).

Para esse debate, Piketty (2014) propõe medidas baseadas no liberalismo mas como pactos de justiça social e liberdade individual, sendo formas de garantir a democracia não sucumba ao crescimento vertiginoso das desigualdades. “A desigualdade exprime uma contradição lógica fundamental. O empresário tende inevitavelmente a se transformar em rentista e a dominar cada vez mais aqueles que só possuem sua força de trabalho”. Para esse autor “uma vez constituído, o capital se reproduz sozinho, mais rápido do que cresce a produção. O passado devora o futuro” (PIKETTY, 2014, p. 555).

Por outro lado, o Estado sempre contou com diferentes formas de arrecadação como fonte principal de financiamento das suas estruturas de funcionamento e de viabilizar seus projetos e investimentos. Smith afirma que:

Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como as despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade (SMITH, 1983, p. 247-248).

Dessa maneira, o sistema tributário se torna peça fundamental para a manutenção do Estado e de suas ações junto a populações e territórios, seja para minimizar desigualdades, restringir e limitar crescimentos de setores nocivos ou, principalmente, buscar crescimento e desenvolvimento de setores e/ou territórios específicos.

Nesse sentido, estruturar políticas tributárias se torna cada vez mais importante, tendo como principal desafio a harmonia entre a equidade e a eficiência. Outro desafio é que, a premissa da contribuição de todos não justifique sacrifícios dos menos abastados e que, a premissa da isonomia, não justifique menores

contribuições dos mais ricos. Desse modo, a Teoria da Tributação Ótima encontra embasamento na expressão aristotélica “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”. Essa teoria pode oferecer subsídios para pensar soluções aplicadas a esta problemática:

O arcabouço analítico dessa teoria baseia-se nos critérios de otimalidade, na especificação das preferências do agente econômico e do bem-estar social e na modelagem dos efeitos de eficiência e equidade. O uso desses instrumentos, presentes na teoria moderna da tributação, reflete a necessidade de um tratamento explícito dos objetivos do governo, por um lado, e das restrições com relação às suas atividades, por outro (BARBOSA e SIQUEIRA, 2001, p. 1).

Entre os conceitos para a busca de um sistema tributário maduro vê-se a necessidade de fortalecê-lo sem, contudo, desconsiderar questões inerentes aos contribuintes, aos instrumentos de gestão, dos impactos na perspectiva da distribuição de riqueza e das distorções possíveis entre setores da economia e da sociedade. Direciona-se, para tanto, à aplicação de teorias de gestão que levem a uma visão sistêmica, a partir de dados e informações prévias, bem como análise de cenários e diferentes entendimentos, finalmente uma análise estruturada das reais necessidades atuais e futuras. Um passo inicial importante passa pela redução do “peso morto” sob o Estado, descreve Paes:

O interesse da tributação ótima é reduzir a perda de peso morto na economia (*deadweight loss*, em inglês), ou seja, um aumento da eficiência econômica. A perda de peso morto aparece em razão da mudança de comportamento dos agentes induzida pelo sistema tributário. Os agentes tomam decisões econômicas diferentes das que escolheriam se não houvesse tributação, o que reduz o seu bem-estar (PAES, 2018, p. 50).

Conforme Stiglitz (2000 *apud* Paes 2018, p. 50) o caso tributário “aponta que a perda de bem-estar é proporcional ao quadrado da alíquota tributária, também depende das elasticidades envolvidas”, de forma a evidenciar o quanto as questões sociais, políticas e econômicas estão totalmente imbricadas. Isso significa dizer que essas não devem ser tratadas isoladamente.

Logo é importante considerar em retomada os princípios econômicos postulados por Smith (1983) no pensamento da tributação ideal. O postulado da capacidade contributiva, considerando as especificidades de cada contribuinte, é importante para que o cidadão não se sinta imolado ao contribuir. Já no postulado do princípio da certeza, é imperioso para que fique claro a todos os critérios que balizam

a definição do imposto a ser cobrado de cada cidadão, questões como data, forma, cálculo, não pairando dúvidas ao contribuinte ou a quem quer que seja. No postulado da comodidade na tributação considera-se a conveniência do pagamento do tributo a partir da perspectiva daquele que contribui. Por outro lado, o postulado do princípio da economia no recolhimento, está relacionado à eficiência e cuidado do ente público na cobrança dos impostos junto à população contribuinte.

Dessa forma, a redistribuição fiscal pode ser uma possibilidade de correção da desigualdade. O modelo de Diamond e Mirrlees (1971) é seguido até hoje (2021) em muitos países, inclusive no Brasil em certa medida (VILLAS-BÔAS, 2015). Esse modelo é o aplicado na tributação do imposto de renda de forma a matematicamente permitir que o rico pague proporcionalmente mais tributos que o pobre, considerando as variáveis: renda, alíquota e tributo pago. Algumas políticas são pensadas com essa finalidade, todavia o que se percebe são problemas de concepção considerando os impactos e gestão a longo prazo, bem como de desvios de finalidade. Todavia, quanto mais desigual é o país, melhor deve ser a estrutura de alíquotas, para evitar que o peso do imposto seja menor nos mais ricos e maior nos mais pobres.

Mesmo diante das críticas é possível afirmar que, a partir dos estudos da TTO e os exemplos de aplicação, as políticas públicas de incentivos tributários podem e devem ser estruturadas, visando a desoneração do capital, o incentivo à capitalização das empresas e aos investimentos. Ainda assim, a mesma política pode considerar a redução das distorções provocadas pelo modelo clássico de tributação, não se eximindo da perspectiva distributiva que se apresentaria como discrepante no ponto de vista econômico. A autoridade fiscal deveria se preocupar em ampliar a neutralidade do sistema tributário, garantindo as condições mediante as quais a economia proporcionaria o máximo de arrecadação para atender aos objetivos alocativos e distributivos do governo no sentido de maximizar o bem-estar social, ou seja, medidas tributárias economicamente eficientes, politicamente factíveis e socialmente responsáveis.

### **3.2 Teoria da Tributação Ótima no Brasil: presença na produção teórica e implicações políticas**

Evidenciou-se no estado do conhecimento da tributação ótima no Brasil, pelo Banco de Teses e Dissertações da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal em

Nível Superior (CAPES), 20 produções localizadas sob o descritor “Tributação Ótima”, sendo sete teses, 10 dissertações e três outras produções em mestrados profissional/profissionalizante. As produções datam desde 2013, sendo quatro delas são de 2019, ano com o maior número de trabalhos com o tema. Os trabalhos inserem-se na sua maioria na área de economia com 13 registros, além do direito com cinco e administração com dois, a maior parte delas defendida em programas de pós-graduação de instituições públicas federais. A mesma consulta do Banco Digital de Teses e Dissertações (BDTD) do Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT) resultou em apenas quatro registros, sendo duas dissertações, uma na UFMG e outra da USP (ROSSI, 2019 e SOUZA LIMA, 2014) e duas teses, ambas defendidas no Programa de Pós-graduação em Direito da UFPE (SEIXAS, 2017 e MELO JR., 2018).

Entre estes estudos apresentam-se temas como a relação entre tributação indutora e eficiência e o *trade-off* entre eficiência e equidade no contexto de uma proposta de tributação indutora ótima (SEIXAS, 2017). Melo Júnior (2018) atenta-se para aplicabilidade da TTO no Direito Tributário em especial no desenho do sistema tributário brasileiro, com contribuições fundamentais enquanto ferramenta analítica, apesar das limitações e dificuldades envolvidas na sua aplicação. Rossi (2019) apresenta três ensaios em diferentes cenários e analisa possibilidade do governo escolher uma alocação ótima para maximizar o bem-estar social. Este trabalho também aborda o “*trade off* entre a taxa ótima sobre a renda do trabalho e emissão de dívida pública quando o governo não pode se comprometer com sua política futura” (ROSSI, 2019). Souza Lima (2014) sugere o delineamento de um sistema tributário ideal (*tax design*), que se dê ao menor custo para a sociedade, tendo como o seu desafio a compatibilização entre o critério da eficiência e o da capacidade contributiva.

Em periódicos do Portal da CAPES, o mesmo descritor “Tributação Ótima” levou à localização de apenas quatro artigos. Um deles Orair e Gobetti (2018) localizado apenas em busca na Biblioteca Eletrônica *Scielo*, onde os demais textos se repetiam. Silveira, Passos e Guedes (2018) debatem a necessidade de corrigir as principais distorções (diretas e indiretas) oriundas do atual arranjo tributário nacional sob a influência internacional da TTO. Cintra (2010) discorre que o Brasil possui alta tributação dos rendimentos do trabalho assalariado em relação às grandes economias no mundo o que estimula relações precarizadas de trabalho, afetando inclusive em déficits do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Botelho e Abrantes (2018) discorrem sobre a “influência da tributação do lucro na estrutura de capital das grandes empresas no Brasil confirmando existir uma relação positiva entre o nível de tributação do lucro e o grau de endividamento”. Essa relação foi verificada, também, para as empresas com alto endividamento e baixo nível de tributação do lucro (BOTELHO e ABRANTES, 2018). Orair e Gobetti (2018) debatem sobre reforma tributária no Brasil, por meio da atualização de diagnóstico de sua estrutura tributária e propostas de reformas de correção pela tributação do retorno normal da poupança fundamentadas na teoria neoclássica da tributação ótima. Gobetti (2019) evidencia a expressiva revisão do debate tributário em consequência do aumento da desigualdade e do amadurecimento da teoria da tributação ótima.

Essa revisão indica que tanto a progressividade quanto a tributação da renda do capital podem ser compatibilizadas num arcabouço neoclássico que busque equilibrar a busca de equidade e eficiência econômica [...] conclui que a isenção total de lucros e dividendos distribuídos, como ocorre no Brasil, não garante a neutralidade almejada por modelos neoclássicos (GOBETTI, 2019, p. 762).

Do ponto de vista da discussão política no Brasil sobre a questão tributária, esta segue baseada nos argumentos da sua elevada carga, das distorções induzidas, e do impacto das políticas tributárias no desenvolvimento (ou não) dos territórios e setores. O debate sobre a reforma tributária também deve considerar o mínimo esforço e o custo investido nesse processo, além do descrédito do poder público, desestímulo do contribuinte, por consequência, o risco da sonegação. A mudança está entre a renda do trabalho, doravante com base na folha de pagamento, para uma renda de capital a partir das políticas de estímulo à terceirização (pejotização). Além disso, trata-se da baixa tributação de grandes fortunas. Outra pauta importante é a demanda mais intensa de governança e transparência diante das fragilidades das leis vigentes e as brechas que desequilibram as contas públicas.

Todos os pontos são relevantes e não podem ser tratados isoladamente. O debate sistêmico, integrado e multidisciplinar do sistema tributário no Brasil, considerando o histórico e os exemplos internacionais, é fundamental para que seja possível um avanço necessário. Piketty (2015, p. 85) afirma: a redistribuição fiscal, por meio das tributações e transferências, “permite corrigir a desigualdade das rendas produzida pelas desigualdades das dotações iniciais e pelas forças do mercado, ao mesmo tempo que preserva o máximo a função alocativa do sistema de preços”. Para o autor este é “o instrumento privilegiado da redistribuição pura”.

Nesse sentido, estudos de TTO devem ser considerados não apenas quando se trata do imposto de renda, mas também como base para as discussões de outras políticas públicas tributárias, como de folha de pagamento, consumo e produção. A política brasileira de desoneração da folha de pagamento que foi concebida em 2004 estava calcada em um modelo de tributação única, simplificada e pontual. Desde a sua implantação pelo Governo Federal em 2011, por meio da Lei nº 12.546 de 2011, o objetivo estava mais na redução do custo dos empresários com a folha de pagamento do que em uma questão mais ampla de necessidade do Estado (BRASIL, 2011). Assim, o que foi pensado como uma política específica se rendeu ao longo do processo à pressão de diversos setores da economia. O que era para ser uma questão pontual passou a abranger atividades que não necessitavam ser contempladas naquele momento.

O prazo de vigência da referida lei (BRASIL, 2011), inicialmente definido para finalização em dezembro de 2014, passou a ser indefinido. O que era para ser uma medida estrutural dos tributos relativos à folha de pagamento passou a ter foco no alívio do fluxo de caixa das empresas, não necessariamente as com maior potencial de geração de emprego. A própria política de incentivos fiscais por meio do ICMS, foco dessa pesquisa, é um exemplo. Por um lado, é uma forma de equalizar as assimetrias regionais devido às desigualdades de arrecadação dos estados, considerando tanto a má divisão das receitas e o contrassenso entre as necessidades de investimento público. Por outro, acabou por incentivar uma guerra fiscal entre as Unidades da Federação, como tratado no capítulo anterior. Assim, a política que inicialmente visou potencializar o desenvolvimento regional acabou por comprometer o desenvolvimento de outra região vizinha, uma vez que compromete as finanças públicas em virtude da desoneração e isenção fiscal.

Como visto nos capítulos anteriores, o olhar estratificado das análises levou o Brasil ao longo dos anos a fomentar políticas públicas pontuais de ajustes que, a longo prazo, se tornaram nocivas até mesmo aos setores e territórios que inicialmente se buscava beneficiar. Essas distorções se deram tanto pela ausência de estudos mais aprofundados sobre os impactos dessas políticas ao longo do tempo, mas também por questões políticas e de interesse de grupos específicos. Esse fenômeno de desvirtuamento de políticas públicas ocorre por diversos fatores. Sob a perspectiva da realidade brasileira, é possível perceber críticas quanto à TTO, como sendo utópica, uma vez que a premissa da economia do bem-estar não seria possível.

A crítica à tributação ótima dirige-se também a seus argumentos econômicos e teóricos — a economia do bem-estar —, à sua presumida ordem política e à validade e à aplicabilidade de suas sugestões. A presumida ordem política é criticada pelos adeptos da *public choice*, da “nova política econômica” e da teoria de tributação constitucional. Para eles, o valor da tributação ótima limita-se apenas à elaboração de afirmativas com consistência. Também consideram que ela tem pouco a sugerir para a prática da política tributária, seja pela ausência de uma análise do processo político de uma reforma tributária, seja pela implícita suposição do modelo político irreal do “príncipe esclarecido”, que conhece todas as necessidades de seu povo (LAGEMANN, 2004, p. 420).

Como fator intrínseco destaca-se o quanto se despendeu em estudos, investigação e reflexões no momento da concepção dessa política, bem como das ponderações sobre os impactos presentes e futuros nos diversos atores: contribuinte, território, setores, poder público. Quanto mais frágil for essa etapa maior o risco da ineficiência e mesmo do desvirtuamento, uma vez que os argumentos de defesa se tornam volúveis. Assim a política pode desconfigurar no que se refere ao objetivo inicialmente pensado, na abrangência pretendida e, principalmente, no resultado esperado.

Quanto aos fatores extrínsecos, destaca-se a dinâmica do mercado e as questões tecnológicas, que se tornam cada vez mais ágeis e com transformações profundas e esbarram em políticas que não se adaptam na mesma velocidade em que a inovação acontece. As relações promíscuas com o mercado, as negociações para atender interesses de grupos políticos e empresariais, afetam as políticas públicas, em especial as questões fiscais e tributárias, dissimulando as propostas inicialmente pensadas. Tal realidade não é exclusiva do Brasil, embora se acentue com suas especificidades históricas, culturais e conjunturais.

### **3.3 Tributação Ótima e a Reforma Tributária**

Diante dos conceitos apresentados nesse ensaio teórico não há como se pensar uma discussão sobre reforma tributária no Brasil e desconsiderar as discussões no âmbito da Teoria da Tributação Ótima e suas experiências no mundo. Entre as dificuldades deste debate destaca-se:

A reforma constitui um processo dinâmico, que se realiza por etapas através de mudanças no sistema tributário vigente, por isso, ela coloca alguns problemas para a sua efetivação. A “amarração” a uma determinada alocação histórica dos recursos significa a primeira dificuldade: alterações nas regras com o objetivo de elevar a eficiência e de melhorar a distribuição da renda

podem prejudicar drasticamente a igualdade horizontal (LAGEMANN, 2004, p. 418).

Piketty (2014, p. 469) afirma que "O imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como é arrecadado e do que se faz com ele." Nessa perspectiva, entende-se a importância de um debate amplo que não se concentre apenas em 'quanto arrecadar', mas que se aprofunde na discussão de 'onde e como aplicar'. Sobre a discussão da reforma tributária brasileira, observa-se como está alheia à discussão que ocorre em outros países. Isto porque, quando o debate se encontra:

Não sintonizado com o movimento internacional, as ideias e interesses presentes no debate da reforma tributária brasileira não acompanham o movimento de renovação do pensamento dominante na mesma proporção. Essa revisão da tributação tem se dado tanto na TTO como nas proposições de organismos multilaterais em relação à progressividade tributária, com foco na tributação sobre a pessoa física, em especial nos rendimentos não relacionados com o trabalho, rendimentos do trabalho e de aposentadorias (SILVEIRA, PASSOS e GUEDES, 2018, p. 216).

Esse debate passa principalmente pelo entendimento dos diferentes grupos de interesse e suas forças. O mesmo autor complementa que:

No caso brasileiro, as resistências e dissensos em relação a uma reforma tributária perpassam diversos setores e grupos de interesses que terão perdas se as mudanças tiverem a tônica internacional. Assim, há bloqueios, pelos mais e menos conservadores, tanto na direção de uma reforma tributária que reduza a carga dos tributos indiretos como uma que amplie a tributação sobre a renda da pessoa física e sobre a riqueza (SILVEIRA, PASSOS e GUEDES, 2018, p. 216).

Outro ponto pouco abordado entre as discussões reformistas são os avanços tecnológicos e os impactos no sistema de tributação, tanto no que se refere as formas de arrecadação, controles, mas também de novas tributações. Considerando os fatores mais modernos tem-se que:

O mais surpreendente é que muitos analistas, por desconhecimento ou por preguiçoso apego aos paradigmas convencionais, não reconhecem que os sistemas tributários tradicionais se mostram incapazes de atender às necessidades do mundo virtual e das novas tecnologias de produção, de comercialização e de movimentação de bens e de serviços no mundo digital. E ao invés de adotarem novas bases tributárias compatíveis com a era digital, se apegam a sucessivas exigências burocráticas de controle, de auditoria física e de obstrução do livre trânsito de bens e serviços para tentarem preservar a capacidade arrecadatória de seus governos (CINTRA, 2018, p. 18).

Contudo, considerando a matriz tributária como um todo, a tributação sobre bens e consumo é importante, mas deve se tornar mais moderna e resultar em mais eficiência, a partir de redução como o que aqui é defendido. Para efeito tanto do aprofundamento dos estudos de tributação ótima como para a própria reforma tributária, fica claro que essa discussão não pode mais se manter entre os economistas. É imprescindível que outros campos se juntem em um debate interdisciplinar que permitam uma visão sistêmica tanto na concepção quanto na análise de impactos no curto, médio e longo prazo. A proximidade das ciências do direito traz importante contribuição, ao passo que permite aos juristas uma ampliação das perspectivas a luz das novas teorias e modelos, de um maior contato com questões sociais, políticas, econômicas.

Compreendida isoladamente, isto é, sem eventual colaboração com a teoria econômica, com a política tributária ou mesmo com a filosofia tributária, e, no campo do direito, entre Direito Financeiro e Direito Tributário, não há como promover qualquer avanço sobre a perspectiva da tributação ótima, justa, eficiente, racional e favoravelmente redistributiva (TEODOROVICZ, 2015, p. 21).

Para vencer as dificuldades inerentes ao processo de reforma tributária, a TTO é importante no embasamento dessa discussão. Uma base que é pautada em modelos, métodos e conceitos do equilíbrio geral da teoria neoclássica que visa possibilitar uma melhor e mais eficiente arrecadação com o menor desequilíbrio. Contudo, algumas regras precisam ser observadas na discussão de uma reforma tributária.

Deve-se salientar novamente que a teoria da tributação ótima estabelece regras para uma composição ótima do sistema tributário e para uma estruturação ótima dos impostos no caso de um *tax design*, de uma concepção do sistema tributário. Essas mesmas regras, porém, devem servir de orientação para uma reforma tributária, que é reconhecida, muitas vezes, como a única possibilidade de alterar o sistema tributário vigente, já que apenas pequenas correções são possíveis de ser politicamente aprovadas (LAGEMANN, 2004, p. 418).

O que é possível observar na discussão da reforma tributária no Brasil é que se trata mais de uma discussão política e de grupos de interesses que propriamente de pensar a construção de um sistema tributário coerente, eficiente e sistêmico, ignorando as premissas de uma lógica estruturada de Política Pública e dos conceitos de Tributação Ótima.

O debate mundial sobre tributação hoje comparece mais consensual em relação à conclusão de que a tributação progressiva sobre a renda não implica obstáculos ao crescimento econômico, e que seu emprego é fundamental para se reduzir a desigualdade de renda. Esse debate, no entanto, não parece ofuscar o papel central dos gastos públicos sociais para promoção da equidade, apenas se coadunando com a busca de uma sociedade mais justa e solidária (SILVEIRA, PASSOS e GUEDES, 2018, p. 216).

Isso mostra que o debate brasileiro sobre a reforma tributária deve se atentar aos países que avançam com eficiência e o fazem no âmbito da Tributação Ótima, já que o desafio é a diminuição da lógica de desigualdades por meio da equidade.

### **3.4 Renúncias de Receitas Federais e a Tributação Ótima**

Como visto até o momento se por um lado percebe-se um sistema tributário complexo por outro existe um arcabouço de conhecimento estruturado para apoiar a sua revisão e modernização. Há ainda, por parte da sociedade, um interesse legítimo em promover esse debate como forma de buscar o equilíbrio desejado entre as receitas públicas necessárias para manutenção do Estado, a contribuição do setor produtivo, o desenvolvimento econômico e as necessidades sociais e que a tributação ótima pode emprestar a inteligência para orientar uma possível reforma.

Estudos da UNAFISCO – Associação Nacional de Auditores Fiscais, revelam como as políticas fiscais e tributárias refletem na receita do Estado. A Nota Técnica n. 21/2021 parte do conceito definido por privilégio fiscal que pode ser acompanhado pelo privilegiômetro:

O Privilegiômetro Tributário é uma fonte de informação de consulta rápida, que aponta o valor, no dia da consulta, que o governo federal deixou de arrecadar no respectivo ano, em razão da concessão de benesses tributárias a um grupo de contribuintes, sem que exista contrapartida adequada, notória ou comprovada por estudos técnicos, para o desenvolvimento econômico sustentável sem aumento da concentração de renda ou redução das desigualdades no País (UNAFISCO, 2021, p. 3).

O estudo da UNAFISCO parte da análise dos dados publicados pela Receita Federal por meio dos Demonstrativos dos Gastos Tributários Brasileiros que reflete, entre outras coisas, todas as renúncias fiscais decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios. Todavia, há de se considerar, conforme já mencionado nesse trabalho, a necessidade de classificar e entender de forma mais detida essas renúncias, principalmente na perspectiva do que se propõe e a quem

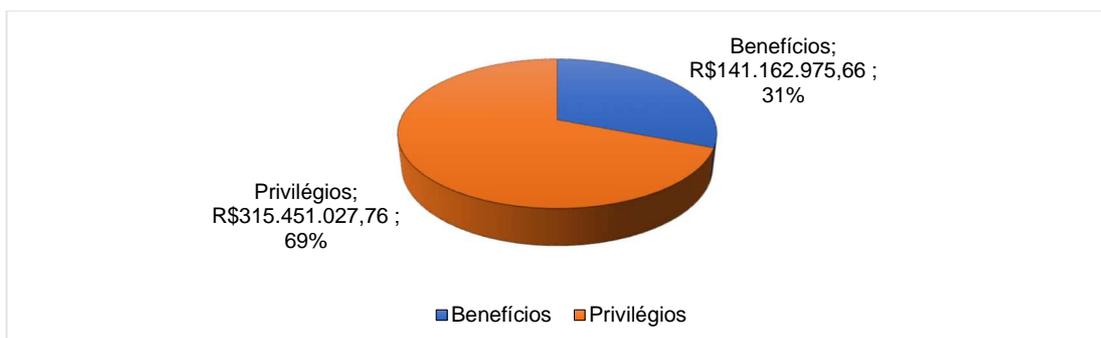
pretende-se beneficiar. Assim, para a UNAFISCO o conceito de privilégio tributário trata de:

(...) privilégios tributários são aqueles gastos tributários – oriundos da omissão na criação de tributo constitucionalmente previsto e das isenções, anistias, remissões, subsídios, benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia – concedidos a setores ou parcelas específicas de contribuintes, sem que exista contrapartida adequada, notória ou comprovada por estudos técnicos, para o desenvolvimento econômico sustentável sem aumento da concentração de renda ou para a diminuição das desigualdades no País. (UNAFISCO, 2021, p. 8).

Um bom exemplo de política tributária que resulta em uma considerável renúncia de receita foi a criação do Simples Nacional, um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006) e que responde duas necessidades dos pequenos negócios: a desburocratização e a redução dos tributos. Dessa forma, a renúncia oriunda do Simples Nacional destinada às empresas de pequeno porte, não deve ser considerada privilégio e sim benefício uma vez que fica claro que é o beneficiado e o objetivo que se pretende com essa política de estímulo aos pequenos negócios. Todavia, dados da Receita Federal de 2015, mostraram que 40% das empresas beneficiadas pelo Simples possuíam faturamento superior a 1,2 milhões (UNAFISCO, 2021).

O estudo da UNAFISCO (2021) apresentou os gastos tributários conforme conceito apresentado, representaram em 2021 um montante de 457 bilhões sendo que desses, segundo o estudo, apenas 141 bilhões é possível evidenciar a notória contrapartida social e/ou econômica, premissa que o benefício seja passível de concessão. Assim, 69% dos referidos gastos tributários estariam classificados como privilégios e não como benefícios (Gráfico 7).

Gráfico 7 - Estimativa de gastos tributários – 2021 (valor em 1.000 e %).



Fonte: UNAFISCO (2021) adaptado pela autora (2021).

Enquanto por um lado observa-se a necessidade dos pequenos negócios no alcance e manutenção desses benefícios como forma de sustentabilidade dos seus negócios, caso mencionado do Simples, por outro, alguns setores e segmentos do setor produtivo representam um grande impacto nas renúncias apresentando um certo desequilíbrio entre o valor renunciado e o benefício desejado.

O maior montante do chamado privilégio fiscal encontra-se na isenção dos lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica, que conforme mencionado nesse trabalho, existe apenas em dois países do mundo Brasil e Estônia, se incidisse a taxa do imposto de renda de 27,5% sobre essa renda, resultaria em aproximadamente 58,9 bilhões em 2021. Assim, o estudo considera um privilégio fiscal e que sozinho representa 19% dos privilégios identificados. O segundo maior privilégio identificado refere-se ao imposto sobre Grandes Fortunas, também tratado nessa pesquisa e que representaria em valores estimados 57,9 bilhões ou 18% dos privilégios tributários. Dessa forma, 37% das renúncias consideradas privilégios fiscais refere-se a políticas de tributação de bens e que, em uma política de ótima tributação deveria ser avaliada na perspectiva do real benefício e a quem se pretende beneficiar.

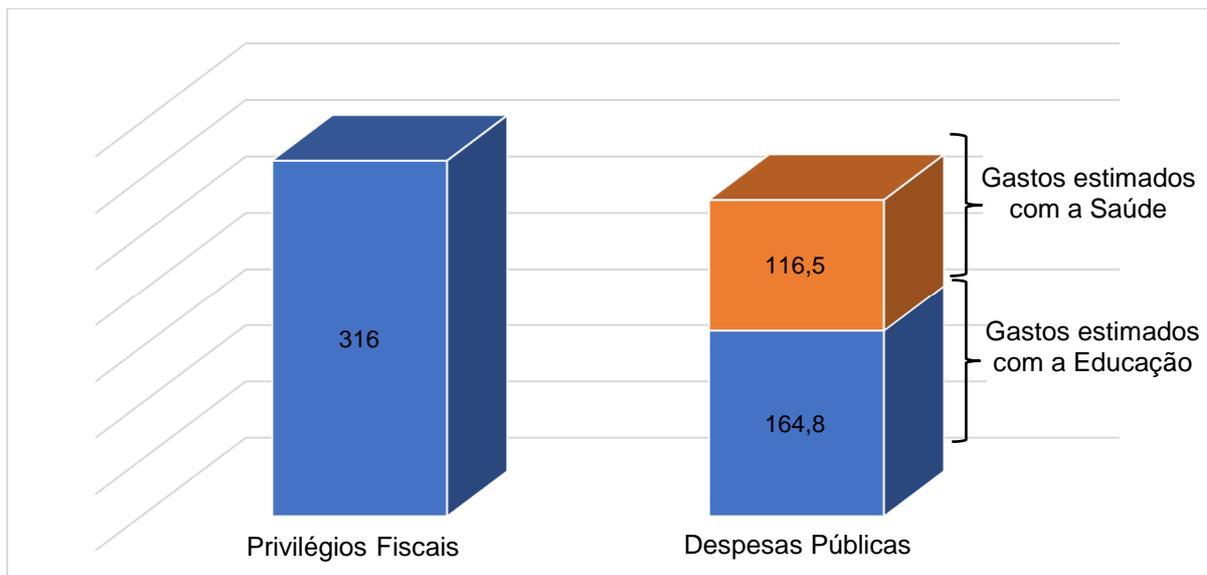
Quanto as políticas tributárias que visam o desenvolvimento regionais por meio de benefícios fiscais, destaca-se a Zona Franca de Manaus, Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), Superintendência Desenvolvimento Amazônia (SUDAM), Mercadorias Norte e Nordeste, Áreas de Livre Comercio e Amazônia Ocidental. Essas políticas são fundamentais para a promoção do desenvolvimento, portanto cumprem os requisitos para que se dedique os benefícios fiscais. Todavia, o estudo considera o relatório do TCU de 2018 e não consegue comprovar os benefícios exigidos como contrapartida.

Outro bloco apresentado pelo estudo refere-se aos programas de parcelamentos especiais que juntos somam 21,9 bilhões de renúncia. Esses programas tratam de refinanciamento de débitos e descontos de dívidas públicas junto as empresas inclusive rurais podendo chegar a 90%. Novamente o estudo não identifica com clareza os requisitos para que seja classificado como benefício e trata esses gastos como privilégio. Quanto a desoneração da folha de pagamento, também mencionada nessa pesquisa, soma 9,8 bilhões que, assim como os programas de parcelamentos especiais, tem impacto principalmente nas grandes empresas em especial do segmento de indústria e comércio.

Ainda segundo a UNAFISCO (2021), o segmento do agronegócio tem impacto importante na renúncia de receita, seja pelos Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural que deixou de arrecadar 1,8 bilhões, pelo benefício para defensivos agrícolas somando 4 bilhões e que o estudo não classificou como privilégio. Todavia o destaque no agronegócio está na baixa tributação sobre exportação dos produtos oriundos do agronegócio brasileira. O estudo estima que o governo deixará de arrecadar em 2021 recursos na ordem de 9,1 bilhão pela não tributação ou baixa tributação na exportação dos produtos do agronegócio em especial *comodities*.

Assim, o que a análise da UNAFISCO mostra, conforme metodologia adotada, é que das renúncias de receita pública federal, classificadas como gastos públicos, estimadas para o ano de 2021 o governo federal deixará de arrecadar o montante de 316 bilhões o que seria suficiente para cobrir concomitantemente despesas orçadas como Educação e Saúde por igual período (Gráfico 8).

Gráfico 8 - Estimativas de privilégios tributários X gastos públicos – 2021 (valor em bilhão).



Fonte: UNAFISCO (2021) adaptado pela autora (2021).

Ainda cabe relatar que, não obstante os benefícios fiscais operados no sistema tributário brasileiro atualmente (2021) impactam a arrecadação de receita e que, em grande volume (69%) se classificam como privilégio UNAFISCO (2021). Outro problema está na sonegação de impostos que, segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2018). Estima-se somar 417 bilhões por ano. De acordo com o levantamento pelo IBPT (2018), o imposto com maior sonegação foi o

ICMS, impactando diretamente os estados e municípios. As médias e grandes empresas juntas respondem por 47% da sonegação, enquanto as pequenas empresas representam também 47% (IBPT, 2018).

Reforça-se a necessidade de um estudo mais profundo, contínuo e detalhado das políticas tributárias, objetivos, destinação, benefícios e impactos, visando maior equidade e segurança na decisão quanto a sua implementação, revisão e/ou suspensão, seja na perspectiva das contas públicas, uma vez que a renúncia impacta a receita, por consequência as despesas e investimentos públicos, seja pela perspectiva do setor produtivo considerando a necessidade de maior equidade e equilíbrio, bem como da perspectiva social da contrapartida exigida. Entre outras, são perspectivas consideradas em estudos que visem uma tributação ótima.

## **CAPÍTULO 4 – RENÚNCIA DE RECEITA EM GOIÁS DE 2009 A 2020**

O capítulo 4 apresenta e analisa dados sobre as políticas de benefício fiscal referente aos períodos de 2009 a 2020 do estado de Goiás. Para tanto, foi utilizado dados secundários tendo como origem principal o Portal da Transparência Goiás.

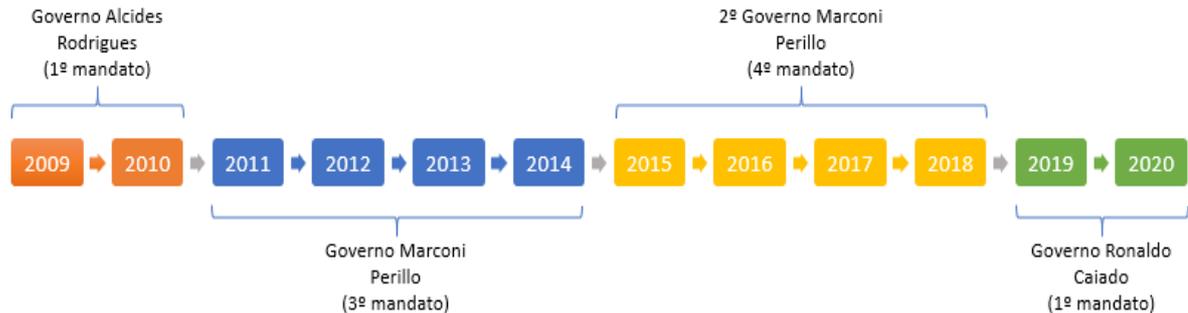
Os dados referentes, as receitas, despesas e renúncias fiscais, constam disponíveis para acesso público conforme previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal. A LRF 101/2000 expressa no capítulo IX comandos normativos necessários à confecção e à divulgação de relatórios e demonstrativos ligados às atividades de condução das finanças públicas, estabelecendo regras e procedimentos de fiscalização, controle e avaliação do grau de sucesso obtido na administração das finanças públicas.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000).

O recorte temporal da pesquisa relacionadas às análises de dados por meio de relatórios disponibilizados no portal da transparência foi considerado a partir de 2009 até 2021, os dados de 2020 se apresentam consolidados e disponíveis.

Além da disponibilidade dos dados, outro critério importante para definição desse horizonte, foi a possibilidade de contemplar o comportamento da política de benefícios fiscais do estado de Goiás. O recorte foi importante uma vez que, as políticas públicas que deveriam ser de Estado, se tornam políticas de Governo, considerando a influência da ideologia político partidária, e até dos acordos públicos e privados realizados durante as eleições e dos interesses dos grupos que apoiaram no processo eleitoral. Assim, o período dos onze anos da pesquisa, considera quatro gestões de três governantes diferentes (Figura 6).

Figura 6 – Goiás: governos e governantes – 2009/2020.



Fonte: Autora, (2021). .

Percebeu-se dificuldades na manipulação dos dados por meio do portal, em virtude da instabilidade dos parâmetros disponíveis, das variações encontradas e principalmente pelas inconsistências identificada em alguns relatórios criados, principalmente quando comparados aos balanços, relatórios de prestação de contas e outros documentos publicados. Quanto o último ponto, divergência entre relatórios publicados à época e relatórios desenvolvidos na plataforma, ocorre em virtude de alterações, correções e complementações de informações após o fechamento das contas. Em especial no que se refere aos valores declarados quanto aos benefícios fiscais, estão passíveis de auditoria no período de 5 anos, o que pode implicar em mudança nos valores declarados ao longo desse período.

Outra dificuldade vivenciada durante a pesquisa, em virtude do período de 11 anos da análise, esteve na variação de terminologias e formas de apresentação dos dados no portal da transparência. Apesar da existência de um Plano de Contas Público que deve ser seguido por todos os governos, identificou-se que ao longo dos anos, algumas nomenclaturas e critérios de consolidação e apresentação das informações variaram entre os anos, o que poderia contaminar os dados e comprometer a análise.

A decisão tomada a fim de garantir um rigor metodológico para que os dificultadores identificados não impactassem a análise, foi atuar com microdados. Durante a pesquisa foi necessário baixar os dados de todos os anos (2009 a 2020) em um mesmo dia considerando as três dimensões de análise proposta: benefícios fiscais, receita e despesa. Dessa forma, foi possível garantir que as análises comparativas ocorressem sem a preocupação de possíveis alterações e variações. Os dados apresentados referem-se aos valores disponíveis de maio de 2020 quando

foi realizada a última atualização das bases a partir dos microdados. Mesmo que trabalhosa, morosa e complexa, optou-se por essa atualização das bases, por consequência revisão de todos os gráficos, tabelas e textos da dissertação para dar segurança, veracidade, conformidade e porque não dizer, transparência.

Quanto a variação conceitual, terminologias, bem como de critérios de apuração, aglutinação e disponibilização dos dados nos relatórios e nas bases geradas pelo portal da transparência, a pesquisa novamente se resguardou no desenvolvimento dos relatórios por meio das bases de microdados. Para esse ajuste foi utilizado os conceitos oficiais, em especial descritos Manual de Demonstrativos Fiscais do Tesouro Nacional e suas atualizações anuais. Essa ação, possibilitou que, os fatores aglutinadores fossem os mesmos em todos os anos e na apresentação dos valores consolidado do período (2009 a 2020).

Alguns pontos geraram frustração na pesquisa como a indisponibilização, no portal da transparência ou em outros canais oficiais, da lista das empresas beneficiadas por meio de isenções e incentivos. Apesar de ter oficialmente solicitado ao Governo de Goiás em 2018 e novamente em 2020, não se obteve resposta à demanda. Todavia, a ausência dessa informação, apesar de enriquecer o trabalho, não comprometeu o estudo e nem os resultados que foram apresentados.

Em resumo, o método de trabalho consistiu no desenvolvimento de uma estrutura própria de atualização, agrupamento e análise de dados, permitindo verificação e validação dos dados ao longo do tempo, em última atualização até maio/2020 a partir dos microdados baixados do portal da transparência Goiás. Esclarecido o método de trabalho e, antes discutir o resultado, é importante entender a estrutura das receitas, despesas e principalmente a realidade das políticas tributárias, em especial de benefícios fiscais por meio do ICMS, no Estado de Goiás.

#### **4.1 Políticas de Benefícios e Incentivos Fiscais em Goiás**

Admite-se que as primeiras iniciativas no sentido de estabelecimento de políticas de incentivos em Goiás surgiram com a Lei nº 7.700/73, que implantou um programa que visava melhorar a industrialização do estado. Nesse contexto surgiu o Distrito Agroindustrial de Anápolis (DAIA), que considerava créditos do ICMS, para compensar os débitos decorrentes das vendas de produtos tributados, os valores

gastos com os estudos, instalação e a implantação de projetos industriais que ali fossem instalados (GOIAS, 1973).

Os benefícios inicialmente limitados a 5 anos, podendo ser prorrogado por mais 5 anos em casos especiais, acabaram surtindo efeitos positivos no processo de industrialização do estado na perspectiva de uma política de desenvolvimento industrial considerando a atração de empresas por meio dos benefícios fiscais a partir do ICMS. Todavia, com o passar dos anos, as iniciativas vigentes mostraram-se frágeis seja no propósito seja no cumprimento das exigências definidas pelas novas legislações que passaram a regular os critérios para concessão de benefícios e incentivos que resultem em renúncia de receita, em especial o ICMS. Apesar disso, também em virtude de uma legislação cada vez mais rígida, o estado de Goiás passou a criar outros programas de incentivos e benefícios seguindo a política de industrialização e tentando se adaptar às novas exigências legais.

Como mencionado nos capítulos anteriores, é inegável que o Estado, nesse caso o governo estadual, possa e deva intervir por meio de políticas públicas tributárias em especial a partir da renúncia de receita pública, como forma de buscar o desenvolvimento regional, seja do estado ou de territórios específicos. O estado de Goiás, a partir dessa premissa e por meio dos seus governos, seguiu criando e implementando políticas de benefícios fiscais e, ao que se percebeu durante a pesquisa, sempre atentos às questões legais concernente ao tema.

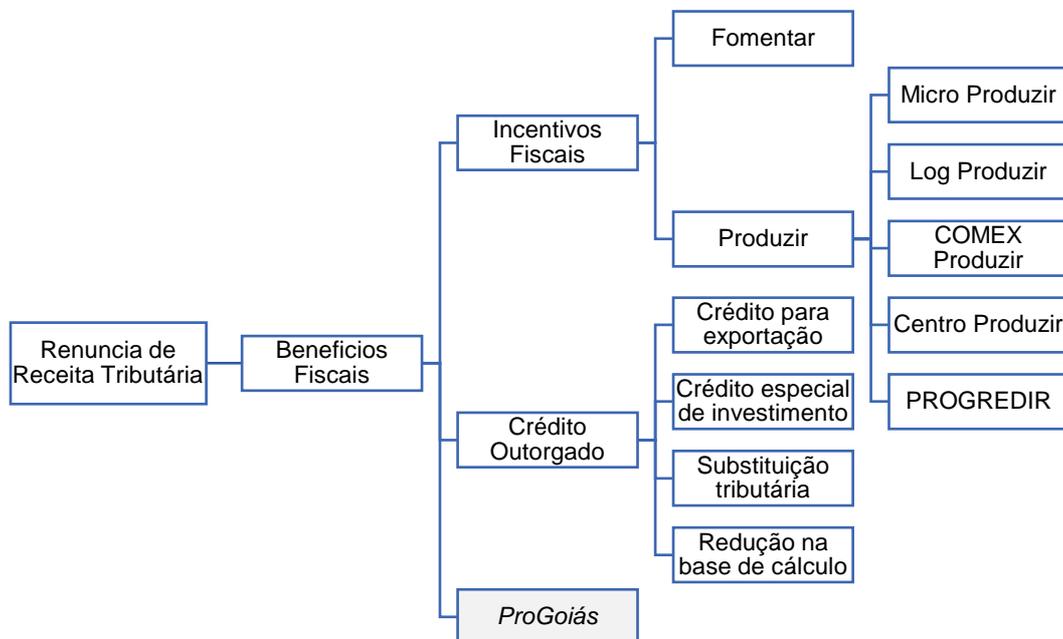
Foi possível identificar em Goiás, tais políticas acabaram por seguir critérios não exclusivamente racionais, mas refletindo a cultura do mandonismo, do clientelismo e do coronelismo. Uma das formas mais clara de observar essa subjetividade e, como as políticas que deveriam ser de Estado se tornam políticas de Governo é verificando a evolução em uma linha do tempo (Anexo A). Na linha do tempo, observou-se que as políticas mudam de nome, de critérios, de prioridades, a medida da alternância do governante. Outro ponto importante é como os diferentes governos reagem a política, a concessão dos benefícios no que se refere a ampliação, extinção, renegociação e adequação, principalmente no último ano do governo, seja por estratégia ou pelas exigências impostas pela LRF.

Percebeu-se uma forte exigência que todo e qualquer benefício esteja devidamente amparado em Leis que regulem o escopo e operação, principalmente no que se refere ao público destinado e resultados esperados. No Brasil, esse tema é tratado em todo arcabouço jurídico: constitucional, legal e infra legal. Desta forma,

quando se trata de renúncia de receita, há um arcabouço (necessário) de leis estaduais criadas para dar sustentabilidade legal aos benefícios vigentes. No Apêndice A foram apresentadas algumas leis estaduais que ocorreram mudanças importantes, nas questões estruturais, operacionais e de adequação para que a política se mantivesse aderente às modificações que aconteceu ao longo do período de 2009 a 2018.

Como dito, a uma diversidade entre as políticas de renúncia de receita e que devem ser previamente entendidas para que se possa avançar. A partir da figura 7 foram estruturadas as políticas de benefícios vigentes relacionadas ao estado de Goiás e no período de 2009 a 2020.

Figura 7- Goiás: estrutura da renúncia de receita tributária.



Fonte: Produzido pela autora a partir dos programas estaduais (2021).

Em linhas gerais, são três grandes programas: o Fomentar instituído pelo Governo Iris Resende, o Produzir pelo Governo Marconi Perillo e o ProGoiás, mais recentemente instituído pelo Governo Ronaldo Caiado. A seguir são detalhadas os três programas.

#### 4.1.1 Programas Produzir e Fomentar

Criado durante o governo do Sr. Iris Resende Machado pela Lei nº 9.489, de 19 de julho de 1984 (GOIÁS, 1984) e regulamentada pelo Decreto nº 2.453, de 22 de fevereiro de 1985, o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado

de Goiás - Fomentar, tem como objetivo incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás. Ao programa foi dado o caráter de incentivo financeiro para não se subordinar às normas ditadas pela Lei Complementar Federal 24/75 (BRASIL, 1975), dando maior credibilidade ao programa e tornando-o mais atrativo.

Naquele momento alguns estados da federação praticavam políticas de incentivos como forma de atração de empresas e o Fomentar consistia basicamente no financiamento de até 70% (setenta por cento) do ICMS devido as empresas que nele se enquadrassem, por prazos que variavam de cinco a trinta anos, com juros de 3% (três por cento) ao ano, sem atualização monetária do principal. Nesse período não havia necessidade de aprovação dos demais estados e muitas empresas passaram a se instalar em Goiás por função do programa.

O programa passou por inúmeras modificações visando adaptações, adequações e maior clareza técnica e operacional visando corroborar com o alcance do objetivo principal do programa: o apoio técnico e financeiro aos empreendimentos industriais e públicos por ele aprovados e concessões às indústrias novas, para a sua implantação, e às já existentes, para sua expansão, os estímulos conforme prevê em seu artigo 2º:

II - empréstimos de até 70% (setenta por cento), via recursos orçamentários, do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) que a empresa tiver de recolher ao erário estadual, excetuado o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante, a partir da data de início de suas atividades produtivas, nos casos de implantação e expansão, pelo prazo fixado nesta lei;

III - venda de lotes e terrenos, nos Distritos Industriais do Estado, destinados aos empreendimentos aprovados;

IV – edificação de obras de construção civil em áreas urbanas de propriedade do Estado de Goiás, consideradas de alta relevância para o desenvolvimento regional."

V - pagamento do ICMS pela alíquota de 7% (sete por cento), nas operações que realizarem com outros estabelecimentos industriais, também beneficiários do programa FOMENTAR, com produtos de fabricação própria, previstos no projeto industrial ou incluídos, posteriormente, à linha de produção do empreendimento com autorização do CD/FOMENTAR. (GOIÁS, 1990)

A Lei nº 11.180, de 19 de abril de 1990, Governo Henrique Santillo, estabeleceu alterações significativas no programa, em especial no art. 4º também que versa sobre os empréstimos:

Art.4º - Sobre os empréstimos concedidos pelo Programa FOMENTAR, além da incidência dos juros previstos no § 2º do Art. 2º desta lei, cobrar-se a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do que resultar da atualização do valor aquisitivo da moeda ao final de cada exercício.

Parágrafo Único. Na hipótese deste artigo, se a carta consulta que resultar no projeto industrial for protocolada no SEP (Serviço Eletrônico de Protocolo) até a data de 31 de dezembro de 1994, não se cobrará a parcela de 25% da correção monetária e os juros exigidos serão de apenas 6% (seis por cento) ao ano (GOIÁS, 1990).

A experiência e principalmente o aprendizado de 15 anos do programa Fomentar possibilitou a criação de um novo programa de atração de investimentos em Goiás, o Produzir, que foi considerado uma das melhores opções para atração de investimentos no Brasil.

Em resposta às mudanças do cenário econômico que tornavam o programa Fomentar cada vez menos atrativos, as novas exigências legais federais, tratadas em capítulos anteriores, mas também ao cenário político apresentada como “o tempo novo” tendo como representante o governador Marconi Perillo. O Produzir nasceu tendo como um dos principais objetivos o de caracterizar estritamente como programa de apoio financeiro, sem vínculo com incentivos fiscais, assim não ser tratado no âmbito legislação que tratam de renúncia de receita.

Com a publicação da Lei Estadual nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000 (GOIÁS, 2000), foi instituído o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – Produzir e concomitante a ele o Fundo de Desenvolvimento das Atividades Industriais – Funproduzir. A criação do Produzir, teve como finalidade central reunir as ações voltadas para o desenvolvimento da indústria goiana, contribuir para a expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, estimulando a realização de investimentos, renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda, na redução das desigualdades sociais e regionais.

É possível pontuar três principais avanços em relação ao Fomentar a saber:

1. Ampliação da perspectiva, uma vez que o programa passa a ter além do viés econômico a perspectiva do desenvolvimento regional e social;
2. Fomento a inovação, tecnologia, modernização e diversificação da matriz industrial do estado;
3. Criação de um fundo exclusivo para suportar o programa buscando a desvinculação do programa aos incentivos fiscais, que veremos mais a frente não se tornou possível;

4. Ampliação do escopo, englobando não apenas indústrias, mas outros setores da economia.

O programa Produzir tem suas ações mais detalhadas que do programa Fomentar, conforme no artigo 3º da Lei 13.591 de 2000 (GOIAS, 2000) e suas alterações que o programa passou a compreender ações de interesse do desenvolvimento de indústrias do estado de Goiás prestando assistência financeira à projetos da iniciativa privada de caráter industriais nas seguintes modalidades:

Concessão de empréstimos e financiamentos;

Participação acionária;

Prestação de garantias;

Equalização de juros sob a forma de subvenção em operações de crédito da Agência de Fomento de Goiás S.A., para microempresas, empresas de pequeno porte, empreendedores individuais, profissionais autônomos e empreendimentos do agronegócio com recursos previstos na alínea "c", inciso XII, do art. 20 desta Lei;

Além disso o programa passou a prever ainda outras formas de assistência financeira, deixando a critério do Conselho Deliberativo do Produzir, o apoio a "programas, projetos e atividades voltadas ao desenvolvimento econômico, bem como custeio e manutenção da estrutura estadual responsável por esses programas, projetos e/ou atividades". E ainda, o apoio institucional e financeiro a projetos públicos e privados, que vislumbrem o amparo e estímulo ao desenvolvimento industrial, nas áreas de:

a) ciência e tecnologia;

b) infra-estrutura, compreendendo terrenos, galpões industriais e obras básicas;

c) formação e treinamento de mão-de-obra especializada;

d) promoção de investimentos;

e) realização de feiras, exposições e outros eventos da espécie;

f) obras e serviços de engenharia, relacionados à construção, reforma, ampliação e conservação, manutenção e restauração de bens públicos;

g) divulgação e marketing;

h) projeto referente a tese de pós-graduação, estudo e pesquisa relativa ao desenvolvimento do Estado;

i) projeto de recuperação e preservação ambiental ou de melhoria do meio ambiente (GOIÁS, 2000).

Ainda conforme Goiás (2000) lei que rege o programa, as empresas passíveis de receber o benefício são detalhadas no Art. 4º. É possível observar um aumento considerável no espoco seja das empresas industriais e dos agentes públicos e privados. Em relação as empresas industriais que desejem realizar projeto econômico de interesse do Estado relativo a: implantação de novo empreendimento; expansão e diversificação da capacidade produtiva; revitalização de unidade industrial paralisada; realocização de unidade industrial motivada por fatores de infraestrutura e ambiental; reestruturação econômico-financeira; reenquadramento e já aos agentes

públicos e privados que implementem projetos de interesse do desenvolvimento industrial do Estado relacionado como detalhado no parágrafo anterior.

Outro ponto importante do programa Produzir que consta no Art. 20 refere-se ao detalhamento dos benefícios uma vez que a concessão de financiamento com base no faturamento e arrecadação tributária propiciada pela empresa beneficiária, será operacionalizada obedecendo-se aos seguintes critérios:

- I - o valor da parcela mensal do financiamento, calculada sobre o montante do imposto que a empresa beneficiária tiver de recolher ao Tesouro Estadual, será de até: 73% (setenta e três por cento), na hipótese de imposto relativo a operações industriais próprias;
- II - o valor global do financiamento corresponderá à soma das parcelas mensais desembolsadas durante o período de vigência do contrato;
- III - o prazo máximo do financiamento não poderá exceder a data limite de 31 de dezembro de 2020, exceto na hipótese de prorrogação prevista na Lei nº 18.360, de 30 de dezembro de 2013;
- IV - ao final de cada ano de fruição do benefício, o saldo devedor do financiamento será apurado, mediante parecer conclusivo da Auditoria Interna e pago integralmente, com 12 (doze) meses de carência;
- V - sobre o financiamento concedido:
  - a) não incidirá atualização monetária;
  - b) incidirá juros de até 0,2% (dois décimos por cento) ao mês, não capitalizáveis, cujo pagamento será feito mensalmente;
- VI - as empresas beneficiárias do incentivo do Funproduzir, no ato de liberação de cada parcela mensal do benefício, anteciparão parte do pagamento do valor financiado em percentual correspondente a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor da parcela liberada, conforme dispuser o regulamento;
- VII - a título de subvenção para investimento, poderá ser concedido um desconto de até 100% (cem por cento) sobre o valor do saldo devedor do financiamento, previsto neste artigo, desde que atendido o seguinte:
  - a) o montante equivalente ao desconto obtido deverá ser utilizado em ampliação ou na modernização do parque industrial do estabelecimento beneficiário do financiamento, dentro do prazo de até 20 (vinte) anos, a contar da quitação do saldo devedor respectivo;
  - b) o montante equivalente ao desconto obtido, aplicado na forma indicada na alínea "a", poderá ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do financiamento, ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro; (GOIÁS, 2000)

No que tange ao objetivo de reconfigurar o Fomentar de um programa de incentivo fiscal para um programa de investimento, os esforços não lograram êxito. Para que isso pudesse de fato ocorrer seria necessária uma sistemática diferente à praticada, conforme aponta o relatório do TCE:

Compete aqui a mesma análise apresentada quanto ao programa Fomentar, no que concerne à correta sistemática que deveria ser empregada para conferir caráter financeiro para as operações: ou (i) a empresa recolheria o ICMS devido integralmente ao Tesouro Estadual e, posteriormente, o agente

financeiro realizaria um contrato de financiamento com o contribuinte, tornando-se credor deste; ou (ii) o agente financeiro celebraria um contrato de financiamento com a empresa e depois recolheria ao Tesouro Estadual até 73% do ICMS devido em nome dela (cabendo à beneficiária o pagamento da percentagem restante (TCE, 2017).

O programa Produzir ainda em comparação ao Fomentar apresentou um outro importante diferencial, os subprogramas com tratamentos diferenciados na Quadro 3.

Quadro 3 - Subprogramas do Produzir.

<b>Subprogramas</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Lei de Criação</b>
<b>MICROPRODUZIR</b>	Incentivar a implantação ou expansão de micro e pequenas empresas, enquadradas ou não no Regime Simplificado de Tributos Federais, desde que o faturamento não ultrapasse R\$1.200.000,00, com base no financiamento de até 90% do ICMS mensal num prazo de 3 à 5 anos (ver quadro síntese)	Lei nº. 13.591 de 18/01/00
<b>CENTROPRODUZIR</b>	Incentivar, por meio de apoio financeiro, a instalação, no Estado de Goiás de central única de distribuição de produtos de informática, telecomunicação, móvel, eletro-eletrônico, e utilidades domésticas em geral.	Lei nº. 13.844 de 01/06/01
<b>TELEPRODUZIR</b>	Prestação de assistência financeira destinada ao financiamento de parcela do custo do investimento realizado, à empresa de telecomunicação que instalar unidade central de atendimento (call center) no Estado de Goiás.	Lei nº. 13.839 de 15/05/01
<b>COMEXPRODUZIR</b>	Apoiar operações de comércio exterior no Estado de Goiás realizadas por empresa comercial importadora, inclusive por "trading company", que operem exclusiva ou preponderantemente com essas operações. Concede um crédito outorgado de ICMS, a ser apropriado na saída interestadual de mercadorias importadas, compensando o imposto devido pela empresa, no valor de até 65% sobre o saldo devedor do imposto no período correspondente às operações internacionais.	Lei nº. 14.186 de 27/06/02
<b>TECNOPRODUZIR</b>	Prestação de incentivo financeiro destinado a motivar investimentos privados para a construção da torre central do "Teleporto Parque Serrinha", cujo prazo para execução será de 03 anos, após realização do termo licitatório. O incentivo poderá ser concedido com base na arrecadação do ICMS efetivamente pago pela empresa investidora, após celebração de TARE com a Secretaria da Fazenda.	Lei nº. 13.919 de 04/10/2001
<b>LOGPRODUZIR</b>	Incentivar a instalação e expansão de empresas operadoras de Logística de Distribuição de produtos no Estado de Goiás. O incentivo consiste na concessão de crédito outorgado sobre o ICMS incidente sobre as operações interestaduais de transportes pela empresa operadora de logística.	Lei nº. 14.244 de 29/07/02

Fonte: SECRETARIA DO ESTADO DE GOIAS, 2017.

Quanto ao objetivo de ter o Funproduzir como sustentação para o programa Produzir novamente fica observado a insuficiência considerando que o saldo do fundo nos últimos anos se apresenta subestimados para essa sustentação.

Contrariando as recomendações dos órgãos de controle, o estado de Goiás na apresentação anual da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LOA) e nos relatórios de contas, seguiu desconsiderando os programas Fomentar e Produzir para a elaboração dos dispositivos legais de exigência no que se refere às renúncias fiscais. Anos depois adequou-se de forma que em 2021 os programas Fomentar e Produzir são de fato e de direitos, políticas que renunciam receitas.

#### *4.1.1.1 Análise dos programas Produzir e Fomentar*

A partir de agora o objetivo é analisar de forma mais detida os números dos programas no horizonte de 2009 a 2020. Para isso foram utilizados dados extraídos do portal da Transparência Goiás conforme metodologia detalhada no início desse capítulo. Ainda cabe algumas observações importantes que devem ser consideradas:

1. Todos os dados foram atualizados em junho de 2020 uma vez que foram encontradas divergência entre os primeiros dados extraídos o que demandou um retrabalho necessário, isso foi importante para garantir a segurança dos dados e coerência das análises;
2. Durante a pesquisa, outras fontes foram utilizadas para enriquecer o debate acerca dos programas Produzir e Fomentar, destacando-se:
  - a. Relatórios de avaliação dos referidos programas produzidos pelo Instituto Mauro Borges (IMB, 2017; IMB, 2020);
  - b. Apresentação de resultados e relatórios analíticos elaborados pelas secretarias gestoras dos programas ao longo do período: Secretaria de Indústria e Comércio (SIC) e da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Científico e Tecnológico e de Agricultura, Pecuária e Irrigação (SED).
  - c. Dados e informações do Governo de Goiás por meio da Secretaria de Planejamento (SEGPLAN); da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) em especial o Portal de Informações Contábeis; Secretaria da Economia (ECONOMIA)

Nesse momento novamente veio evidenciar os desafios já relatados no início desse capítulo, onde por vezes foram identificadas divergência entre os dados, seja no que se refere a entendimentos e/ou alterações conceituais e metodológicas quanto a registros e apropriações. Por isso, a decisão de extrair os microdados de uma mesma fonte, a saber o portal da transparência, e produzir novas análises.

A primeira análise refere-se aos valores totais investidos nos programas Produzir e Fomentar no período de 2009 a 2017 visando mensurar o volume de receita renunciada no período (Tabela 5). Os dados foram realizados conforme ao Portal Transparência de Goiás utilizando as receitas e despesas.

Tabela 5 - Goiás: Evolução dos investimentos do Fomentar e Produzir - 2009/2020 (R\$1,00).

<b>Ano</b>	<b>Fomentar e Produzir</b>	<b>Produzir</b>	<b>Total Geral</b>	<b>%</b>
2009	577.957.635,90	23.572.701,66	601.530.337,56	
2010	1.052.245.614,66	32.538.375,00	1.084.783.989,66	80%
2011	1.600.123.080,64	37.422.611,61	1.637.545.692,25	51%
2012	1.659.924.231,45	36.568.977,33	1.696.493.208,78	4%
2013	1.695.080.855,84	37.256.779,66	1.732.337.635,50	2%
2014	2.016.441.521,63	36.695.199,22	2.053.136.720,85	19%
2015	1.851.610.586,47	30.942.928,81	1.882.553.515,28	-8%
2016	2.034.335.745,03	33.717.963,62	2.068.053.708,65	10%
2017	2.254.841.852,35	50.729.067,08	2.305.570.919,43	11%
2018	2.878.053.325,93	58.972.936,30	2.937.026.262,23	27%
2019	3.450.631.858,13	56.907.446,88	3.507.539.305,01	19%
2020	3.726.381.016,29	59.433.580,31	3.785.814.596,60	8%
<b>Total</b>	<b>24.797.627.324,32</b>	<b>494.758.567,48</b>	<b>25.292.385.891,80</b>	

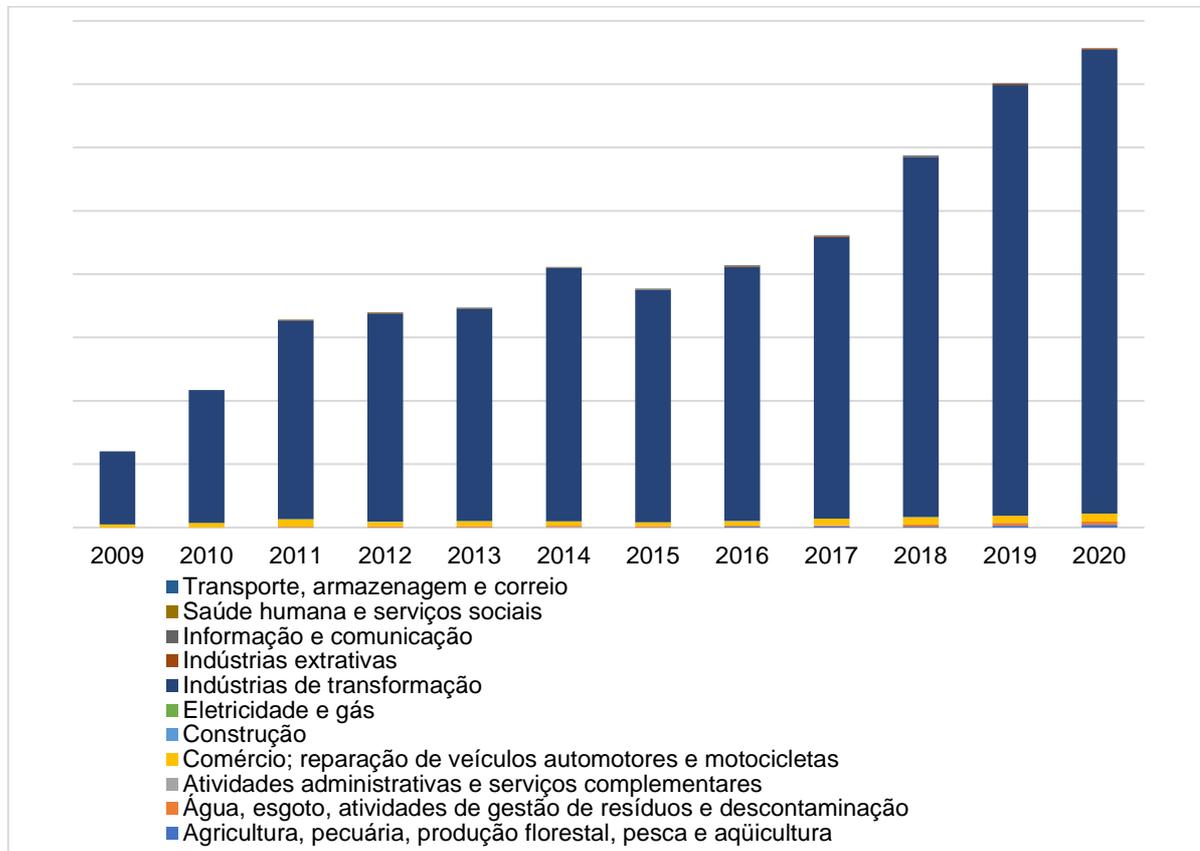
Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Conforme tabela 5 os valores informados referente aos de benefícios fiscais por meio dos programas Produzir e Fomentar no período de 2009 a 2020 foi possível observar que houve uma evolução quanto aos recursos aplicados ao longo desse período. Verificou-se um investimento crescente a partir de 2009 e mantendo investimento médio de 2,1 bilhões no período. O aumento mais significativo ocorreu no ano de 2010, que apresentou um acréscimo de 80% comparando ao ano anterior.

Apenas em 2015 foi identificado uma redução dos valores investidos pelos programas na ordem de 8%, principalmente puxado pelos benefícios referentes a “Comércio e Reparação de Veículos Automotores e Bicicletas”. Nesse mesmo ano o cenário econômico do país era duramente impactado pela crise econômica e política iniciada em 2014, quando o PIB brasileiro apresentou queda de 3,5%. Em Goiás, o

PIB apresentou queda de 4,3% justificando o impacto nos benefícios dos programas (Gráfico 9).

Gráfico 9 - Goiás: Produzir e Fomentar – valor investido por segmento – 2009/2020.



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Considerando o valor total investido no período, apenas 2% foi investido em contratos exclusivamente do Produzir, sendo os outros 98% investidos em contratos do Fomentar e do Produzir/Fomentar. Percebe-se que desde o surgimento do Produzir os recursos investidos pelo Fomentar se mantiveram apenas para efeito dos benefícios já em andamento, não sendo aberto novos contratos e possibilitando uma readequação dos benefícios para o novo programa. Explica-se o porquê do programa Produzir que apresenta volumes tão superiores, considerando que o último ano do programa Fomentar foi em 2020 e os benefícios se estendem até 30 anos, os relatórios de gestão das contas públicas, orçamentários, financeiros e contábeis, exibirão esses valores de forma separada até 2050.

Para efeito dessa pesquisa, entende-se que os contatos do extinto Fomentar passaram a seguir as regras do Produzir, considerou-se os valores referentes aos

programas de forma consolidada, ou seja, somando os benefícios clarificados nas tipologias Fomentar/Produzir e Produzir, sem comprometer a análise (Tabela 6).

Tabela 6 - Goiás: Fomentar e Produzir – Investimento por Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) – 2009/2020 (R\$ 1,00).

<b>CNAE</b>	<b>Total</b>
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aqüicultura	62.160.274,73
Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação	130.125.055,17
Atividades administrativas e serviços complementares	0,03
Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas	512.400.076,04
Construção	10.578.677,16
Eletricidade e gás	5.513.672,37
Indústrias de transformação	24.491.564.187,77
Indústrias extrativas	52.732.436,53
Informação e comunicação	12.604.665,09
Saúde humana e serviços sociais	4.340.411,07
Transporte, armazenagem e correio	10.366.435,84
<b>Total</b>	<b>25.292.385.891,80</b>

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Analisando-se a tabela 6, considerando-se os setores econômicos e os investimentos, verificou-se que a indústria da transformação recebeu 97% dos benefícios concedidos pelo programa, refletindo o seu principal objetivo de promover o desenvolvimento industrial. Se somarmos os investimentos no segmento de comércio de veículos automotores o percentual passa a 99% de todo valor aplicado pelos programas.

A tabela 7 mostra que, durante o período da amostra, o escopo dos programas foram ampliados significativamente beneficiando outros segmentos. Em 2009, apenas dois segmentos aparecem no relatório indústria de transformação e veículos automotores, esses permanecem com investimentos em todos os anos, sendo que 10 segmentos receberam benefícios concedidos pelo programa. Admite-se que o segmento referentes das Atividades Administrativas e Serviços Complementares foram irrelevantes.

Tabela 7 - Goiás: Fomentar e Produzir – Investimento por Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) – 2009/2020 (em R\$ 1.000).

CNAE	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura			659	1.227	1.941	2.330	1.716	5.738	7.864	5.944	14.391	20.352
Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação		1.767	5.745	8.008	9.396	10.946	9.273	8.113	10.486	18.713	21.799	25.880
Atividades administrativas e serviços complementares										0		
Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas	23.573	33.935	56.559	34.812	36.742	32.542	29.330	35.296	51.664	57.366	56.630	63.953
Construção			1.920	2.151	2.083	1.310	1.500	1.614				
Eletricidade e gás		101	681	569	1.747	2.416						
Indústrias de transformação	577.958	1.048.982	1.568.899	1.644.380	1.675.665	1.999.542	1.835.186	2.008.727	2.223.718	2.843.364	3.403.481	3.661.664
Indústrias extrativas			2.272	3.566	2.857	2.149	2.990	3.911	6.679	8.267	8.915	11.127
Informação e comunicação			209	610	1.136	1.424	1.875	3.751	3.092	508		
Saúde humana e serviços sociais			601	1.172	733	386	311	461	676			
Transporte, armazenagem e correio					39	92	372	443	1.392	2.864	2.324	2.840

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Destacou-se o valor de R\$ 0,03 no ano de 2018. Após investigação, identificou-se que trata de valores informados em 2018, especificamente nos meses de abril, maio e junho, sendo R\$ 0,01 por mês. Esse registro está classificado em Atividades Administrativas e Serviços Complementares na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de 5º nível como “locação de outros meios de transporte não especificados anteriormente, sem condutor”. Verificando os relatórios daquele ano, não houve menção sobre a despesa e não foi possível apurar.

#### 4.1.2 Crédito Outorgado

O crédito outorgado, ou presumido, é uma das possibilidades de benefício fiscal a partir da renúncia de receita, nesse caso, oriundas do ICMS. O objetivo é de incentivar atividades industriais definidas como prioritárias, a fim de torná-las mais competitivas no mercado, principalmente em relação as indústrias de outros estados. Essa competitividade seria possível a partir da intervenção do estado outorgando ou presumido um crédito de ICMS sobre suas saídas, ou sobre suas entradas, conforme couber definido. Dessa forma é considerado um crédito que não necessariamente corresponderia ao valor real do ICMS se fosse seguido o sistema regular de créditos e débitos.

O crédito outorgado é comumente usados pelos estados brasileiros que, por meio de legislação estadual, concede incentivo fiscal de ICMS, através de cessão de crédito outorgado, crédito presumido ou redução de base cálculo necessária para se chegar a uma alíquota reduzida, mas que, em contrapartida, exige o estorno dos créditos de ICMS relativos às aquisições de mercadorias e insumos pela pessoa jurídica.

Os estados da federação têm autonomia para instituir, mediante lei ou decreto, o respectivo Regulamento do ICMS (RICMS) aplicável em seu território. Em Goiás o instrumento utilizado é Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás (RCTE) que consolida os instrumentos legais e regulam a gestão tributária. A Lei Estadual 11.651/1991 na seção II que trata sobre os benefícios fiscais, define no artigo 41 o crédito outorgado como uma das modalidades de benefício fiscal praticado pelo estado de Goiás (GOIÁS, 1991).

O cálculo do benefício por meio de crédito outorgado se dá considerando o valor do crédito presumido a partir da aplicação de uma determinada alíquota sobre o valor do imposto devido na operação. Aqui está um dos melhores exemplos de como a política tributária brasileira é complexa, disforme, variável e que pode causar inclusive prejuízo às empresas.

Para tanto, cabe esclarecer: como a base de cálculo para o benefício do crédito outorgado é o ICMS, é necessário entender e conhecer as diferentes alíquotas desse imposto, que varia não apenas entre os estados da federação, como também considerando o tipo do produto, operação, regime, porte, origem e destino. Tornando-se imprescindível a dedicação de profissionais especializados para garantir que a empresa cumpra as suas responsabilidades tributárias, mas que também possa ser beneficiada pelas políticas tributárias de isenção, diferenciação ou substituição.

Cada unidade da federação brasileira possui a sua própria tabela para tributação de produtos e serviços em operações internas. As alíquotas podem variar de 7% a 35%, conforme a essencialidade das mercadorias. Em 2019, as alíquotas gerais de ICMS da maioria dos estados foram de 18%, Goiás e mais estados estabeleceram alíquota geral de 17%. Ainda, outra alíquota preestabelecida é a de transação interestadual de produtos importados que é de 4% conforme Resolução Federal 13/2012 (SENADO FEDERAL, 2012).

Dito isso sobre as alíquotas gerais definidas, o cálculo do crédito outorgado se dará apenas aos produtos cujo benefício fiscal estiver devidamente regulamentado junto ao CONFAZ, conforme explicado no capítulo 2. Além da complexidade natural para pagamento desse imposto, também haverá complexidade para beneficiar-se do crédito outorgado uma vez que a variação é por produto, o que reforça o debate do capítulo 1 e do capítulo 3 no que refere a complexidade das políticas públicas, em especial do sistema tributário brasileiro podendo não alcançar o público que se pretende beneficiar.

#### *4.1.2.1 Análise do crédito outorgado em Goiás*

Das formas de benefícios fiscais praticadas em Goiás, observou-se que a análise do crédito outorgado é que soma os maiores volumes financeiros. A exemplo do que ocorreu durante a análise dos valores referente aos programas Fomentar e Produzir, durante o levantamento dos dados identificou-se também algumas

divergências entre as diferentes fontes utilizadas. Seguiu-se os mesmos padrões metodológicos anunciados no início desse capítulo.

No portal da transparência (CGE, 2021) também estão disponíveis dados relacionados ao crédito outorgado que foram considerados para serem apresentados e discutidos:

- a) Publicação atendendo recomendação do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, conforme item 19 do Parecer Prévio das Contas Anuais do Governador. Exercício de 2015;
- b) As informações sobre benefícios fiscais apresentadas neste painel são referentes a declarações de ajuste de ICMS informadas pelos contribuintes através de Escrituração Fiscal Digital e estão sujeitas a retificações inclusive de valores;
- c) Os valores de benefícios fiscais podem ser auditados ao longo de um período de cinco anos, podendo implicar em mudança nos valores declarados pelo contribuinte (CGE, 2021).

Reforçado o esclarecimento, a seguir mostra a análise dos valores de benefício fiscal concedido pelo Governo de Goiás nos períodos de 2009 a 2020 classificado no portal da transparência na tipologia do crédito outorgado (Tabela 8).

Tabela 8 - Goiás: Crédito outorgado – evolução dos investimentos – 2009/2020.

<b>Ano</b>	<b>Crédito Outorgado</b>	<b>%</b>
2009	R\$ 844.141.790,93	
2010	R\$ 1.466.040.777,61	74%
2011	R\$ 2.473.812.284,68	69%
2012	R\$ 3.028.099.894,24	22%
2013	R\$ 3.069.740.386,96	1%
2014	R\$ 3.618.700.404,29	18%
2015	R\$ 3.719.905.480,17	3%
2016	R\$ 4.240.611.590,96	14%
2017	R\$ 4.114.240.817,00	-3%
2018	R\$ 4.359.929.137,25	6%
2019	R\$ 4.463.991.733,78	2%
2020	R\$ 4.910.615.614,70	10%
<b>Total</b>	<b>R\$ 40.309.829.912,57</b>	

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Durante o período da análise foram concedidos benefícios fiscais na ordem de 40,3 bilhões, uma média anual de 3,3 bilhões. Na tabela 8, destacou-se o crescimento expressivo na concessão desse benefício a partir de 2010 acontecendo uma elevação de 74% comparado ao ano anterior. Apesar da inclusão a partir de 2010 de 5 novos segmentos contemplados os valores destinados representaram apenas 1% do total apurado. A causa disso está no aumento da concessão de benefícios aos

segmentos já contemplados em especial Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura que aumentou em 807%, seguido pela Indústria da Transformação com 154% e Comércio e Reparação de Veículos Automotores com 77%.

O ano de 2017 foi o único na série histórica que teve retração no valor concedido por meio do crédito outorgado, comparado ao ano anterior. Essa retração se deu no crédito concedido aos segmentos de Saúde Humana e Serviços Sociais com queda de 73%, seguido por Indústria Extrativista com 70% e Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura com 16% de variação negativa (Tabela 9).

Tabela 9 - Goiás: Crédito outorgado Investimento por Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) – 2009/2017.

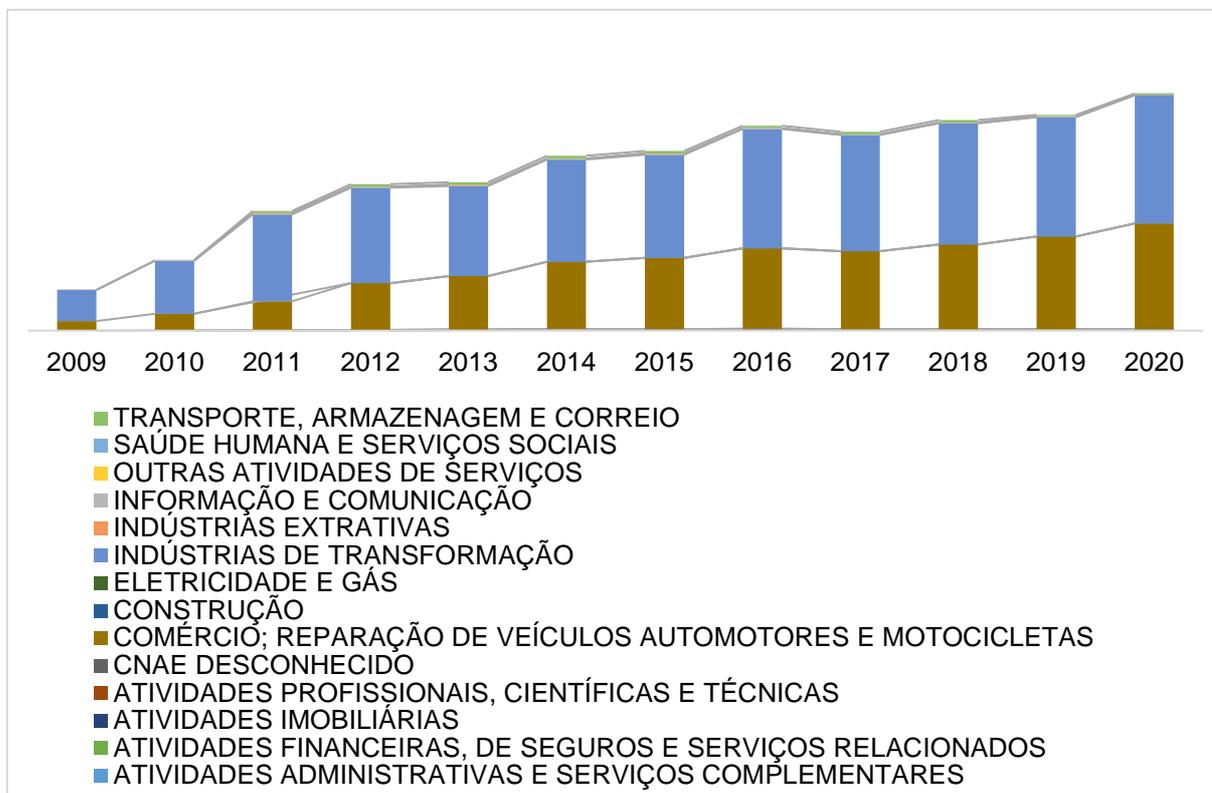
<b>CNAE</b>	<b>Crédito Outorgado</b>
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura	R\$ 189.774.127,43
Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação	R\$ 28.252.351,64
Alojamento e alimentação	R\$ 4.036.002,95
Artes, cultura, esporte e recreação	R\$ 18.635,84
Atividades administrativas e serviços complementares	R\$ 2.523.514,70
Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados	R\$ 236,10
Atividades imobiliárias	R\$ 42.871,36
Atividades profissionais, científicas e técnicas	R\$ 21.705.165,25
Cnae desconhecido	R\$ 3.178.192,31
Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas	R\$ 15.223.431.634,64
Construção	R\$ 2.940.977,48
Eletricidade e gás	R\$ 8.349.697,82
Indústrias de transformação	R\$ 24.139.445.348,75
Indústrias extrativas	R\$ 114.323.130,42
Informação e comunicação	R\$ 90.684.072,40
Outras atividades de serviços	R\$ 6.277.109,63
Saúde humana e serviços sociais	R\$ 1.123.851,24
Transporte, armazenagem e correio	R\$ 473.722.992,61
<b>Total</b>	<b>R\$ 40.309.829.912,57</b>

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

O segmento com maior volume de crédito outorgado ao longo do período (2009 – 2017), a exemplo do que ocorreu com os benefícios dos programas Fomentar e Produzir foram os segmentos da Indústria de Transformação representando 60% de todo benefício no período, seguido pelo segmento de Veículos Automotores com 38%. Mesmo representando juntos 97% do total do benefício, ainda foi menor que a dos

programas onde o percentual de 99% do volume referente ao Fomentar e Produzir. Isso reforça outro diferencial importante quanto aos segmentos contemplados (Gráfico 10).

Gráfico 10 - Goiás: Evolução do crédito outorgado – ano X segmentos –2009/2020.



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Enquanto os programas Fomentar e Produzir contemplaram 10 segmentos, o crédito outorgado beneficiou 18 segmentos. Todavia apesar de serem 18 segmentos, a maior relevância foram em dois grandes segmentos, tanto que os demais ficaram quase irrelevantes no gráfico 10.

No primeiro ano da análise eram contemplados quatro segmentos, ao longo do período (2009 – 2020) foram analisados outros novos 14 segmentos. Destacam-se os períodos de 2012 a 2017, ano em que se contemplou maior número de segmentos, coincidindo com os dois mandatos consecutivos do governo Marconi Perillo (Tabela 10).

Tabela 10 - Goiás: Crédito outorgado por Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 2009/2020 (em R\$ 1.000).

CNAE	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura	140	1.271	2.495	2.876	6.966	22.164
Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação	-	584	2.242	2.708	3.233	3.648
Alojamento e alimentação	-	-	187	344	299	636
Artes, cultura, esporte e recreação	-	-	-	-	-	-
Atividades administrativas e serviços complementares	-	1	122	404	483	511
Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados	-	-	-	-	-	-
Atividades imobiliárias	-	-	0	43	-	-
Atividades profissionais, científicas e técnicas	-	-	-	4.613	8.913	7.520
Cnae desconhecido	-	-	27	-	61	750
Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas	196.516	347.157	601.030	968.255	1.105.435	1.386.570
Construção	-	-	-	2	767	1.773
Eletricidade e gás	-	148	-	3.014	3.068	433
Indústrias de transformação	644.235	1.095.799	1.796.382	1.975.701	1.863.418	2.115.939
Indústrias extrativas	3.250	8.262	20.153	15.451	17.375	11.644
Informação e comunicação	-	2.098	14.472	5.520	9.405	4.500
Outras atividades de serviços	-	-	40	85	97	27
Saúde humana e serviços sociais	-	-	194	340	194	104
Transporte, armazenagem e correio	-	10.719	36.468	48.745	50.028	62.482
CNAE	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura	22.127	28.682	23.953	26.917	26.026	26.156
Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação	3.137	3.440	3.877	3.555	1.283	545
Alojamento e alimentação	424	356	719	466	402	203
Artes, cultura, esporte e recreação	-	-	19	-	-	-
Atividades administrativas e serviços complementares	294	172	306	75	110	47
Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados	-	-	-	0	-	-
Atividades imobiliárias	-	-	-	-	-	-
Atividades profissionais, científicas e técnicas	406	0	237	-	-	17
Cnae desconhecido	354	209	264	108	1.391	14
Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas	1.477.889	1.670.029	1.612.908	1.752.292	1.913.792	2.191.557
Construção	167	25	58	12	15	122
Eletricidade e gás	55	121	187	400	922	1
Indústrias de transformação	2.135.199	2.468.448	2.406.821	2.507.058	2.471.122	2.659.325
Indústrias extrativas	18.023	11.593	3.427	1.920	1.739	1.487
Informação e comunicação	6.785	6.546	7.913	12.642	17.588	3.215
Outras atividades de serviços	20	115	218	1.738	1.497	2.440
Saúde humana e serviços sociais	152	110	30	-	-	-
Transporte, armazenagem e correio	54.874	50.765	53.304	52.746	28.104	25.486

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

#### 4.1.3 ProGoiás

Percebe-se que a alternância de poder acaba por influenciar as políticas públicas, no caso, política tributária de renúncia fiscal. O atual governo de Goiás instituiu por meio da Lei nº 20.787, de 3 de junho de 2020 o ProGoiás (GOIÁS, 2020) - Programa de Desenvolvimento Regional, um novo modelo de incentivos fiscais do governo tendo como principal desafio “desburocratizar a concessão de benefícios fiscais para o setor industrial e garantir segurança jurídica e impessoalidade”. Como seus antecessores, o objetivo do programa é impulsionar o desenvolvimento econômico do Estado por meio da implantação, ampliação e revitalização de estabelecimentos industriais.

O programa, tem validade até 2032, veio substituir o Fomentar/Produzir, oferecendo redução do percentual para o pagamento do Fundo de Proteção Social do

Estado (Protege). A alíquota parte de 10%, decresce gradativamente até 6%, a partir do 25º mês de enquadramento no Pro Goiás. O programa oferece crédito outorgado, sem financiamento e os investimentos previstos devem ser o valor que corresponda, no mínimo, a 15% do montante do crédito outorgado previsto no artigo 4º da Lei 20.787/20 (GOIÁS, 2020), estimado para os primeiros 36 meses de fruição do benefício. A concessão de crédito outorgado considera o enquadramento do estabelecimento e pode variar de 64% a 67% do saldo devedor correspondente a operações com produtos de industrialização (GOIÁS, 2020).

Podem ser beneficiários os estabelecimentos que exerçam atividades industriais no Estado, interessados em realizar investimentos para implantação, ampliação e revitalização de estabelecimento industrial, além dos atuais beneficiários dos programas Fomentar e Produzir, bem como dos seus subprogramas, que poderão formalizar a migração entre os programas, a exemplo do que ocorreu quando da criação do Produzir, em que foi realizada a migração dos contratos do Fomentar. A estimativa é de que 500 empresas possam proceder com a migração para Pro Goiás tendo sua gestão na Secretaria da Economia.

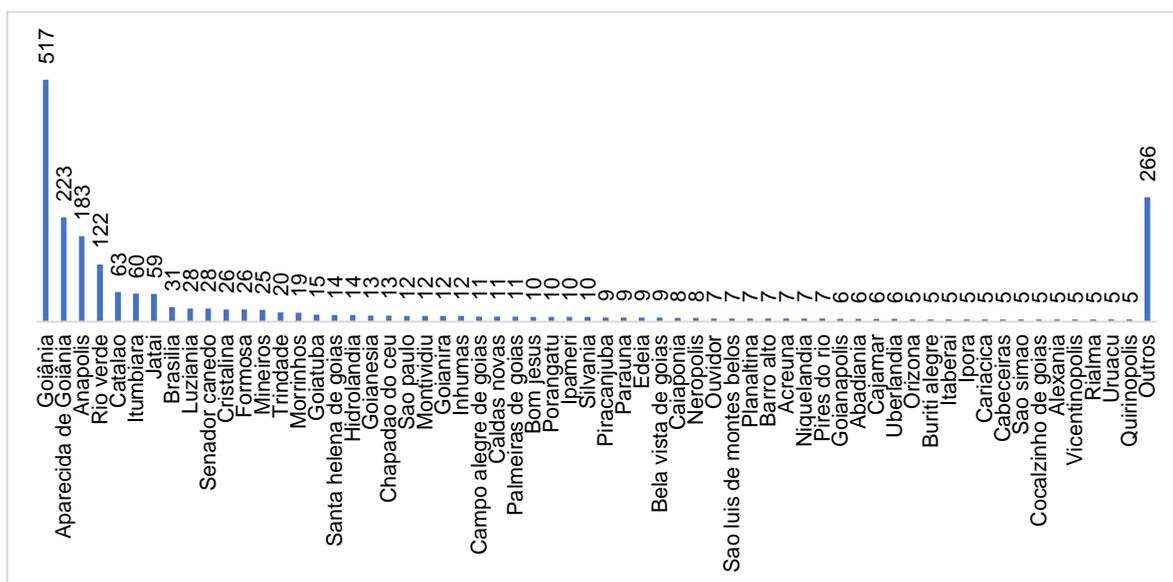
Não será realizada a análise específica dos dados do programa uma vez que, apesar da lei ser de junho de 2020 o decreto que regulamentou o programa foi publicado somente em outubro de 2020. Para efeito do fechamento das contas públicas de 2020, por consequência, disponibilização dos dados no portal da transparência (CGE – 2021), não há contratos com essa classificação específica.

## **4.2 Benefícios Fiscais (2009/2020)**

### *4.2.1 Termos de Acordo de Regime Especial (TARE)*

No período da pesquisa (2009 a 2020) foram realizados 3.943 Termos de Acordo de Regime Especial (TARE), para 2.076 empresas de 15 segmentos diferentes que foram beneficiadas pelas políticas de benefícios apresentada (Gráfico 11).

Gráfico 11 - Goiás: Municípios com TARE – 2009/2020.



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

No gráfico 11 observou-se que Goiânia teve 517 empresas beneficiadas, sendo o município com maior número de empreendimentos contemplados, seguido por Aparecida de Goiânia (223), Anápolis (183) e Rio Verde (122) refletindo de fato o mapa da concentração de empresas industriais, em especial dos segmentos aptos ao benefício.

Durante o período da análise teve 41% dos TAREs revogados pelo órgão por ato ou por novo termo, de acordo 36% ativos, 10% inativo por fim de vigência, 5% suspenso por ato da Secretaria e outros 5% revogado por suspensão cadastral e 3% revogado em virtude de baixa da empresa. No primeiro ano da pesquisa eram 90 TAREs com vigência normal referente aos três segmentos contemplados seja pelos programas, seja pelo crédito outorgado. Em 2020, último ano da análise, esse número passou para 240 TAREs vigentes (Tabela 11).

Tabela 11 - Goiás: Situação dos TAREs – 2009/2020.

Situação	Quantidade	Porcentagem (%)
Desativa/Vigência	398	10
Normal	1433	36
Revogação/baixa	123	3
Revogação/órgão	1600	41
Revogação/Suspensão	203	5
Suspensão	186	5
<b>Total</b>	<b>3943</b>	

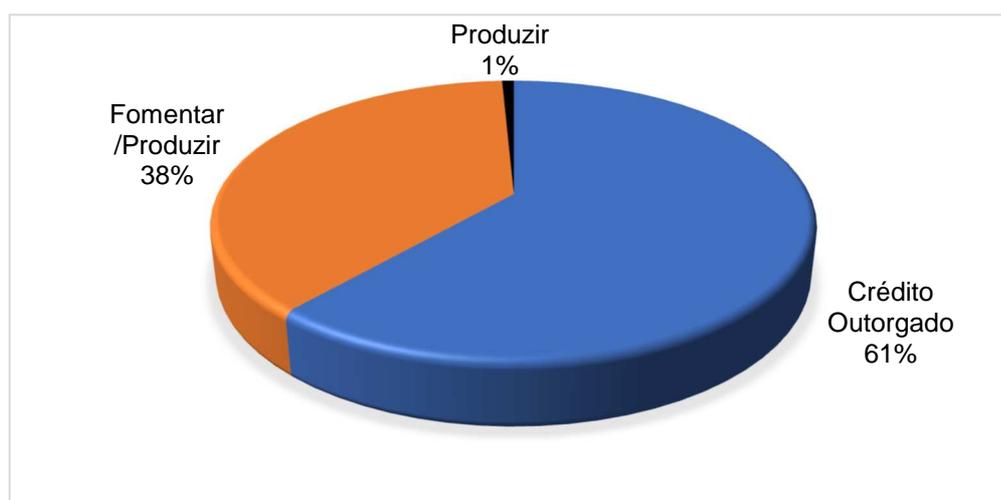
Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Durante a análise do relatório disponível no portal da transparência (CGE), observou-se algumas inconsistências quanto a classificação dos CNAES de algumas empresas. Dessa forma foi solicitado oficialmente ao Governo de Goiás por meio dos canais oficiais: portal da transparência, ouvidoria e “fale com o cidadão” a lista das empresas beneficiadas, todavia não logrou-se êxito na demanda e a análise quanto ao perfil das empresas limitou-se aos dados disponíveis a partir dos TAREs. Dito isso, a análise que se pretendia ser feita a partir desses documentos foram comprometidas, mas não as demais análises que seguem.

#### 4.2.2 Renúncia de Receita – Crédito Outorgado e Programas Fomentar e Produzir

O gráfico 12 evidenciou-se o impacto dos programas (Produzir e Fomentar) e do crédito outorgado na renúncia de receita do estado de Goiás durante o período de 2009 a 2020 por meio de benefícios fiscais concedidos a partir dos dados disponíveis no portal da transparência (CGE). Reforça-se que as análises consideraram a manipulação dos microdados baixados no mesmo período para garantir rigor metodológico necessário.

Gráfico 12 - Goiás: Acumulado dos incentivos, por benefício – 2009/2020.

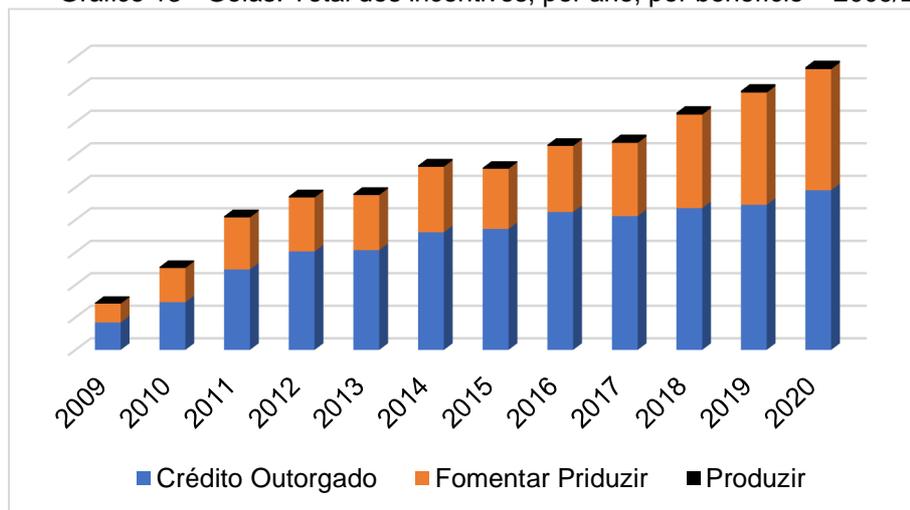


Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Conforme o gráfico 12, o crédito outorgado representou o maior volume de benefício fiscal concedido em valores reais representando 61% durante o período da análise e, também, em todos os anos isoladamente. Outra descoberta fora anunciado

anteriormente é a pequena variação entre os benefícios do Produzir, bem como a sua baixa representatividade no período analisado. Como mencionado o produzir, criado em 2000, incorporou parte dos contratos do fomentar e a partir de então a classificação passou a ser “Fomentar e Produzir”, sendo que os novos contratos a partir daquele ano passaram a ser classificados apenas como “Produzir” (Gráfico 13).

Gráfico 13 - Goiás: Total dos incentivos, por ano, por benefício – 2009/2020.



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

A partir da análise da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAES) e considerando os setores beneficiados foi possível perceber que o crédito outorgado é o tipo de benefício que atende maior diversidade de setores/segmentos da economia, inclusive beneficiando não apenas o segmento industrial, mas de comércio e serviços (Tabela 12).

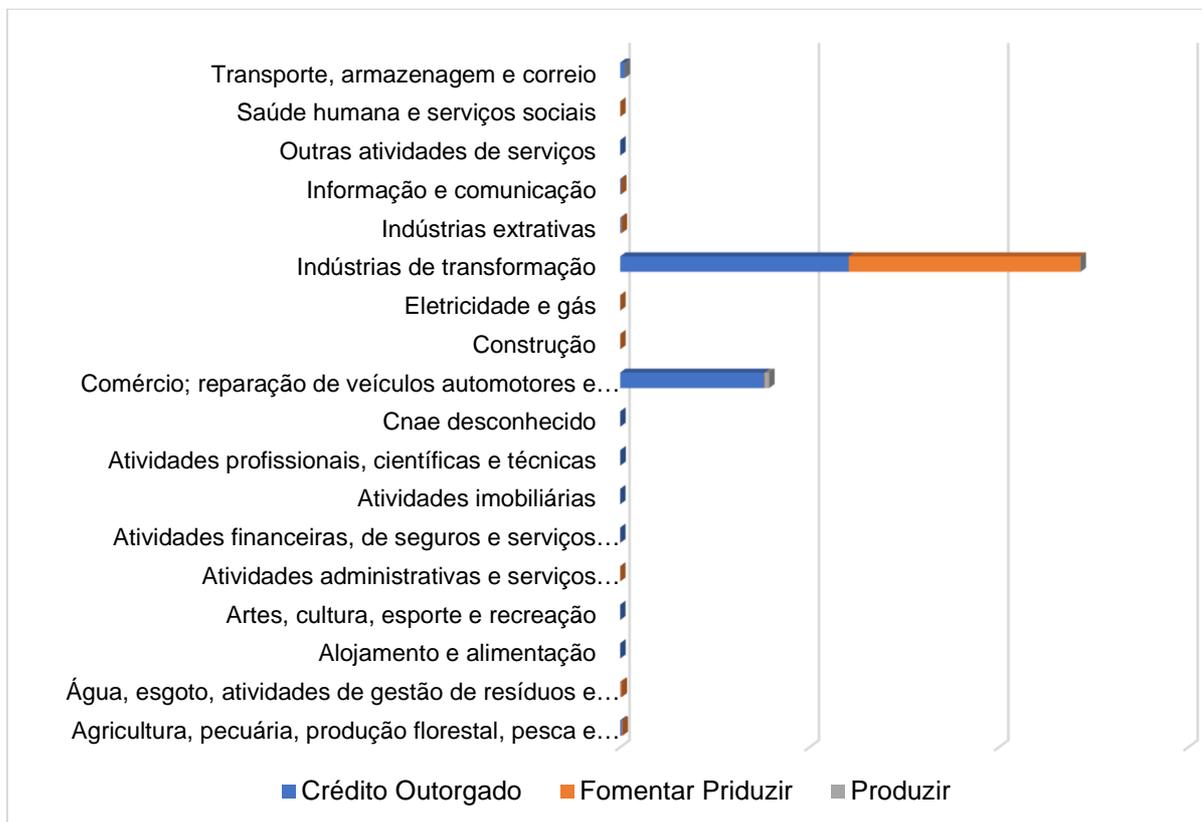
Tabela 12 - Goiás: Acumulado dos incentivos em valores e Classificação Nacional de Atividades Econômicas – 2009/2020 (Em R\$1,00).

<b>Benefício</b>	<b>Valor do Benefício Concedido</b>	<b>CNAEs Beneficiados</b>
Crédito Outorgado	40.309.829.912,57	18
Fomentar e Produzir	24.797.627.324,32	10
Produzir	494.758.567,48	3
<b>Total</b>	<b>65.602.215.804,37</b>	<b>17</b>

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Considerando o volume investido por CNAE, a média do investimento foi na ordem de R\$ 3,8 milhões por segmento, sendo que entre os classificados como Produzir e Fomentar a média foi de 2,5 milhões por segmento (Gráfico 14).

Gráfico 14 - Goiás: Benefícios X Ano – 2009/2020.



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

O gráfico 14 mostrou-se a discrepância do investimento na 'Indústria da Transformação' e no segmento classificado pelo CNAE 'Comércio e Reparação de Serviços Automotores e Motocicletas'. Quanto a esse CNAE chamou atenção a sua classificação uma vez que, aparentemente, não se trataria de segmento da indústria. Para aprofundar a investigação foi preciso consultar o código junto a Comissão Nacional de Classificação por meio do sítio do IBGE. Assim, percebeu-se que, apesar da nomenclatura, esse código refere-se à seção G - COMÉRCIO; REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E MOTOCICLETAS<sup>2</sup> que se divide em três subclasses (e muitas de 2.1, 2.2 e 2.3 níveis) a saber (Figura 8):

<sup>2</sup> Notas Explicativas: 1. Esta seção compreende as atividades de compra e venda de mercadorias, sem transformação significativa, inclusive quando realizadas sob contrato. Inclui também a manutenção e reparação de veículos automotores. 2. A venda sem transformação inclui operações (ou manipulações)

Figura 8 - Classificação CNAE seção G - comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas.

**classificação** classe

CNAE 2.0 (Res 02/2010) buscar todas as seções

---

**Hierarquia**

<b>Seção:</b>	<b>G COMÉRCIO; REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E MOTOCICLETAS</b>
<b>Divisão:</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li><a href="#">45</a> COMÉRCIO E REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E MOTOCICLETAS</li> <li><a href="#">46</a> COMÉRCIO POR ATACADO, EXCETO VEÍCULOS AUTOMOTORES E MOTOCICLETAS</li> <li><a href="#">47</a> COMÉRCIO VAREJISTA</li> </ul>

Fonte: IBGE/2020

Na verdade, trata-se de todo segmento ligados ao setor de comércio, justificando o volume de valores destinados por meio de benefícios fiscais. Dessa forma, o CNAE 'Indústria da Transformação' congrega todos os empreendimentos ligados à indústria (exceto extração e construção civil) e o código 'Comércio e Reparação de Serviços Automotores e Motocicletas' agrupa todos os segmentos do setor de comércio. Esclarecido, é possível seguir com o trabalho.

#### 4.3 Análise das renúncias de receita oriundas dos benefícios fiscais

Após a compreensão e o entendimento do desenvolvimento regional e como o Estado por meio das políticas públicas podem (e devem) promover um maior equilíbrio econômico e social entre as regiões, para tanto, reforçou a necessidade de

---

que são usualmente associadas ao comércio, tais como: montagem, mistura de produtos, engarrafamento, empacotamento, fracionamento etc., quando realizadas pela própria unidade comercial. 3. O comércio de mercadorias organiza-se em dois segmentos: atacado e varejo. 4. O comércio atacadista revende mercadorias novas ou usadas, sem transformação, a varejistas, a usuários industriais, agrícolas, comerciais, institucionais e profissionais, ou a outros atacadistas; ou atua como representante comercial ou agente do comércio na compra ou venda de mercadorias a esses usuários. 5. No comércio atacadista, distinguem-se dois tipos de atividades: o atacadista que compra a mercadoria que revende, o atacadista representante ou agente do comércio, que, sob contrato, comercializa em nome de terceiros, inclusive operando o mercado eletrônico via internet. Estas atividades são desenvolvidas por comerciantes atacadistas, distribuidores de produtos industriais, exportadores e importadores, comissários, agentes de fábricas, compradores itinerantes e cooperativas que comercializam produtos agrícolas. 6. O comércio varejista revende mercadorias novas e usadas, sem transformação, principalmente ao público em geral, para consumo ou uso pessoal ou doméstico. 7. As unidades comerciais que revendem tanto para empresas como para o público em geral devem ser classificadas como varejistas.

que essas iniciativas sejam baseadas em conhecimento e metodologia como previsto no ciclo das políticas públicas.

No capítulo 2, foi mostrado conceitos de renúncia fiscal e como as políticas de benefícios e incentivos fiscais são utilizadas no Brasil em especial pelos estados. Além disso, forma de atrair investimento, ampliar a industrialização, por conseguinte, promover desenvolvimento regional por meio da geração de emprego, renda, avanços tecnológicos, desenvolvimento setorial regional e aumento da competitividade. Do planejamento à execução, do monitoramento, da apuração e análise dos resultados, o poder público, gestor dessas iniciativas deve seguir os pressupostos de uma boa gestão pública afim de ser mais assertivo nas escolhas, mitigar riscos, otimizar recursos, acompanhar de forma estruturada e contínua.

Considerando os aspectos supracitados, realizou-se uma análise comparativa das receitas renúncias durante o período de 2009 a 2020 a partir do impacto sobre indicadores orçamentários com vistas a exercitar os conceitos de uma gestão adequada das políticas públicas.

#### *4.3.1 Perspectiva da Receita do Estado (2009/2020)*

Antes é importante identificar a importância das receitas tributárias na composição da receita do estado de Goiás. A receita tributária refere-se a toda renda que deriva da arrecadação do estado relacionados aos tributos. Conforme apresentado anteriormente os tributos podem ser classificados como: Impostos, Taxas, Contribuições, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais, desde que devidamente regulamentados por lei sejam de caráter permanente ou temporário.

A composição da receita pública e considerando o aspecto contábil é definida pelo artigo 11 da lei 4.320/64 (BRASIL, 1964) e se classificam em dois grupos principais:

- 1) Receita Corrente: a lei define em seu parágrafo 1º que são “as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.” Essas são as receitas utilizadas no período orçamentário e são destinadas a cobrir as

despesas também orçadas para o período visando a manutenção das atividades governamentais;

- 2) Receitas de capital: são as receitas que alteram o patrimônio duradouro do Estado, como os produtos de empréstimo contraídos pelo Estado a longo prazo, compreendendo, a constituição de dívidas, a conversão em espécie de bens e direitos, dentre outros.

Assim, considerando o acumulado no período de 2009 a 2020, a receita realizada foi de 324 bilhões, uma variação de 196% maior em relação a receita prevista da Lei Orçamentária Anual (LOA). Na tabela 13 foi considerado o valor da realizado da receita.

Tabela 13 - Goiás: Receita anual – 2009/2020 (em R\$ 1.000).

<b>Ano</b>	<b>Prevista (LOA)</b>	<b>Realizada</b>	<b>Variação</b>
2009	1.070	11.285	955%
2010	1.243	13.777	1008%
2011	1.609	16.906	951%
2012	1.806	18.972	950%
2013	2.218	21.063	850%
2014	2.291	25.872	1029%
2015	2.779	33.442	1103%
2016	2.386	28.376	1089%
2017	2.472	37.464	1416%
2018	32.132	40.583	26%
2019	28.893	46.808	62%
2020	36.680	48.136	31%
<b>Total</b>	<b>115.579</b>	<b>342.683</b>	<b>196%</b>

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Considerando o acumulado no período foi possível observar a importância das receitas tributárias na composição do orçamento do Estado. Assim, as receitas tributárias de Goiás acumulado no período, representou 68% de toda a receita do estado no mesmo período (Tabela 14).

Tabela 14 - Goiás: Receita acumulada de 2009/2020 – (em R\$ 1.000).

<b>Classificação</b>	<b>Prevista (LOA)</b>	<b>Realizada</b>	<b>Porcentagem sob a receita</b>
Receita Corrente	35.165.283,34	106.184.437,33	31
Receita de Capital	2.356.230,59	3.889.771,41	1
Receita Tributária	78.057.470,65	232.608.383,00	68
<b>Total</b>	<b>115.578.984,58</b>	<b>342.682.591,74</b>	<b>100</b>

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Em 2017 foi o ano em que a receita tributária teve a maior contribuição em relação a receita total do estado, chegando a representar 74,2%. Em 2015, a contribuição da receita tributária foi a menor da série histórica chegando a 51,8% e por isso a receita corrente daquele ano foi a maior do período, tanto em valores relativos 47,6%, quanto em valores absolutos, R\$ 15,9 bilhões, sendo possível equilibrar as contas públicas (Tabela 15).

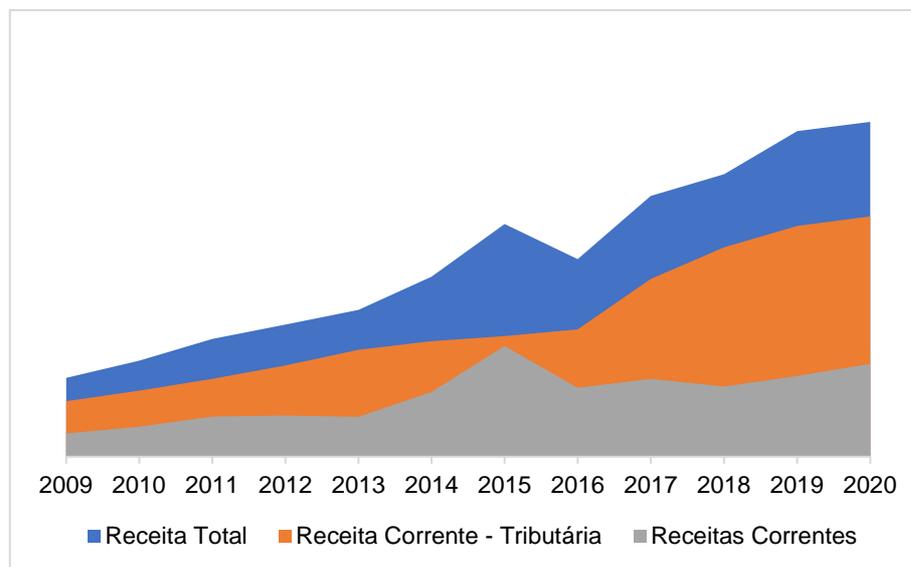
Tabela 15 - Goiás: Composição da receita – 2009/2020 (Em R\$1,00).

<b>Ano</b>	<b>Total Geral (b)</b>	<b>Receita de Capital (c)</b>	<b>Receitas Correntes (d)</b>	<b>Porcentagem (%) (d/b)</b>	<b>Receita Tributária (f)</b>	<b>Porcentagem % (f/b)</b>
2009	11.285.414	3.281	3.309.610	29,3	7.972.523	70,6
2010	13.776.762	2.622	4.298.078	31,2	9.476.062	68,8
2011	16.905.815	1.949	5.742.507	34,0	11.161.358	66,0
2012	18.971.603	9.002	5.865.181	30,9	13.097.419	69,0
2013	21.062.612	9.630	5.720.142	27,2	15.332.839	72,8
2014	25.872.379	18.075	9.267.234	35,8	16.587.070	64,1
2015	33.441.822	199.343	15.916.376	47,6	17.326.103	51,8
2016	28.376.094	204.524	9.864.732	34,8	18.306.838	64,5
2017	37.463.745	738.223	11.180.772	29,8	25.544.750	68,2
2018	40.582.803	412.969	10.076.738	24,8	30.093.096	74,2
2019	46.808.014	2.057.049	11.600.522	24,8	33.150.443	70,8
2020	48.135.531	233.105	13.342.546	27,7	34.559.880	71,8
<b>Total</b>	<b>342.682.592</b>	<b>3.889.771</b>	<b>106.184.437</b>	<b>31,0</b>	<b>232.608.383</b>	<b>67,9</b>

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Entendendo a composição da receita pública do estado de Goiás (Gráfico 15), bem como a relevância do ICMS na receita total foi possível perceber que é a principal possibilidade de barganha por meio de políticas de renúncia de receita. Por outro lado, o quanto uma política mal sucedida pode ser nociva à saúde nas finanças públicas e da própria manutenção do estado.

Gráfico 15 - Goiás: Análise comparativa da receita tributária, outras correntes e receita total (2009/2020).



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Entendido a composição e o comportamento da receita no período da análise, foi possível fazer uma análise comparativa da renúncia fiscal em relação a receita total, em especial a receita tributária. A tabela 16 está relacionada com a receita e renúncia total, sendo possível perceber a média da renúncia representando 19% da receita do estado, chegando a representar até 25% como no ano de 2012.

Tabela 16 - Goiás: Receita total X Renúncia total - 2009/2020 (em R\$ 1.000).

Ano	Receita Total	Renúncia Total	%
2009	11.285.414	1.445.672	13%
2010	13.776.762	2.550.825	19%
2011	16.905.815	4.111.358	24%
2012	18.971.603	4.724.593	25%
2013	21.062.612	4.802.078	23%
2014	25.872.379	5.671.837	22%
2015	33.441.822	5.602.459	17%
2016	28.376.094	6.308.665	22%
2017	37.463.745	6.419.812	17%
2018	40.582.803	7.296.955	18%
2019	46.808.014	7.971.531	17%
2020	48.135.531	8.696.430	18%
<b>Total</b>	<b>342.682.592</b>	<b>65.602.216</b>	<b>19%</b>

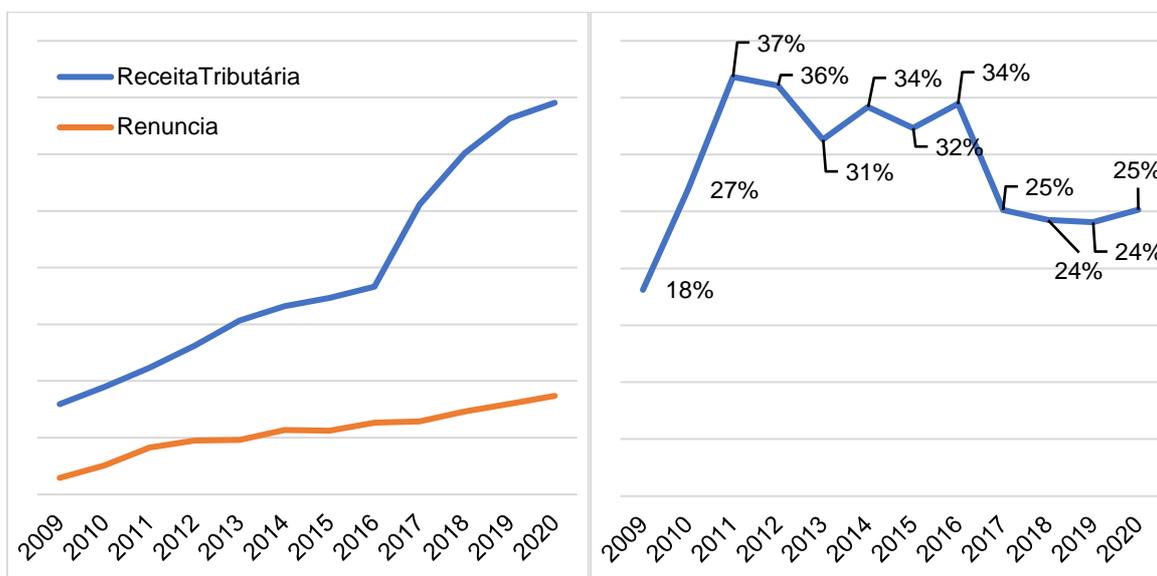
Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Ponderando o comportamento do volume de renúncias comparado à receita tributária no mesmo período foi plausível observar um comportamento bastante

distinto entre as linhas do gráfico 16. Enquanto a receita tributária apresenta um crescimento constante e um salto a partir de 2017, a renúncia mantém um crescimento em menor velocidade. Ainda que 2019 a renúncia representou apenas 18% da arrecadação, percebeu-se que a arrecadação estava bastante inferior, causando essa aproximação entre as linhas.

Outro ponto de destaque está o avanço, em termos percentuais do impacto da renúncia em relação a arrecadação no início do período, passando de 18% em 2009, para 27% em 2010 e chegando a 37% em 2011, tornando-se o maior patamar da série histórica (Gráfico 16).

Gráfico 16 - Goiás: Receita tributária e renúncia fiscal (2009/2020) e evolução da renúncia percentualmente a partir da receita tributária.



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Evidencia-se que a partir de 2017 as receitas tributárias passaram a crescer de forma superior às renúncias, de forma que o percentual das renúncias em relação a arrecadação cai para 25% mantendo-se nesse patamar até o horizonte da pesquisa (2009 – 2020). Naquele ano, o crescimento foi de 40% em comparação a 2016 o maior da série, enquanto a renúncia apresentou crescimento de 14%, uma elevação considerável, todavia bem inferior a arrecadação.

A análise da renúncia em relação a arrecadação permitiu verificar que, apesar do crescimento contínuo e constante do volume de receita renunciada em virtude dos benefícios fiscais dos programas Fomentar e Produzir, bem como do crédito outorgado, não impactaram de forma desproporcional a receita total, bem

como seguiram equilibradas quanto à receita tributária arrecadada. Todavia, cabe reforçar que as políticas de benefícios fiscais podem ter seus impactos nas contas públicas no longo prazo, e que a gestão se faz extremamente necessária para que ações corretivas possam ser tempestivamente tomadas na busca do equilíbrio das contas públicas, especialmente em atendimento a LRF.

#### 4.3.2 *Perspectiva de Despesa do Estado (2009/2020)*

Assim como as receitas, as despesas podem ser classificadas em grandes grupos conforme definido no capítulo III da Lei 4.320/64 sendo as Despesas Correntes e Despesa de Capital. Para a análise considerou-se as despesas correntes, está relacionada a todas as despesas para manutenção e funcionamento dos serviços públicos em geral e que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Para tanto é preciso identificar, seguindo os critérios metodológicos já mencionados anteriormente, os valores referentes ao período da análise. No gráfico 19 foi possível verificar a discrepância na análise da receita, quando o valor da LOA era muito inferior ao valor realizado, já o valor da despesa que fora empenhado esteve muito próximo ao valor de fato liquidado (Tabela 17), variando apenas 0,1% (Gráfico 17).

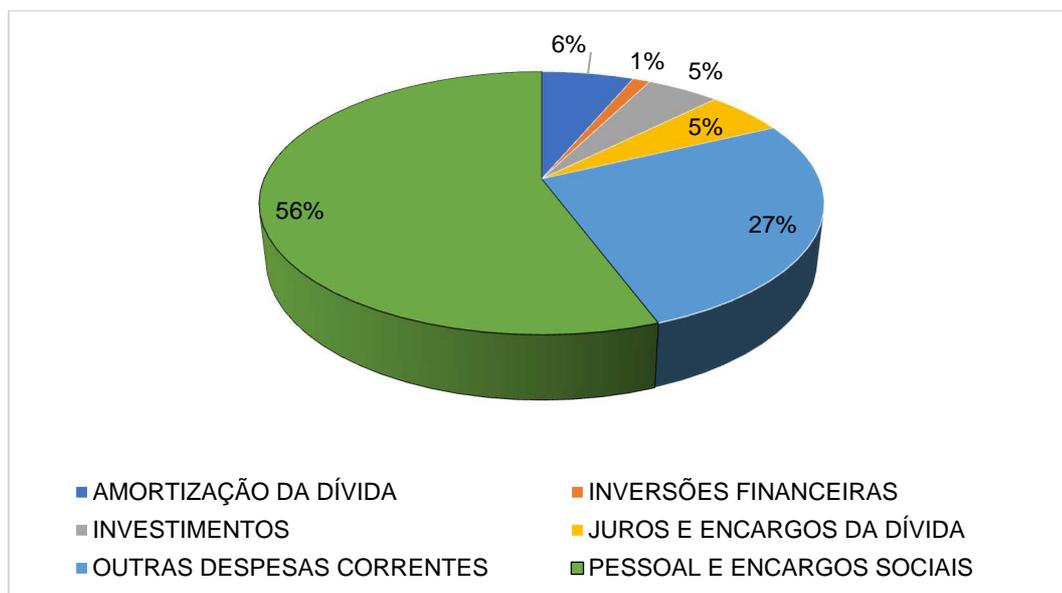
Tabela 17 - Goiás: Despesa empenhadas e liquidadas por classificação -2009/2020 (em R\$ 1.000).

<b>Natureza de Despesa</b>	<b>Empenhado</b>	<b>Liquidado</b>
Amortização Da Dívida	13.547.907	13.547.907
Inversões Financeiras	2.562.988	2.562.988
Investimentos	10.806.153	10.719.568
Juros e Encargos da Dívida	11.631.667	11.631.667
Outras Despesas Correntes	56.942.402	56.915.770
Pessoal e Encargos Sociais	119.617.782	119.617.676
<b>Total</b>	<b>215.108.900</b>	<b>214.995.576</b>

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Para efeito das análises que seguem será considerado o valor liquidado das despesas conforme base de dados. Ainda considerando a tabela acima, destaca-se o impactado das despesas referente a folha de pessoal nas despesas do estado, representando 56% (Gráfico 17).

Gráfico 17 - Goiás: Despesa acumulada por classificação (2009/2020).



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

A tabela 18 mostra o comportamento renúncia em relação a despesa liquidado nos anos estudados, de forma que as receitas renunciadas a título de benefícios fiscais, representaram em média 31% do valor total das despesas. O maior impacto foi no ano de 2020 quando a renúncia equivaleu a 35% da despesa total do estado, um percentual considerável.

Tabela 18 - Goiás: Despesa X Renúncia por ano – 2009/2020 (em R\$ 1.000)

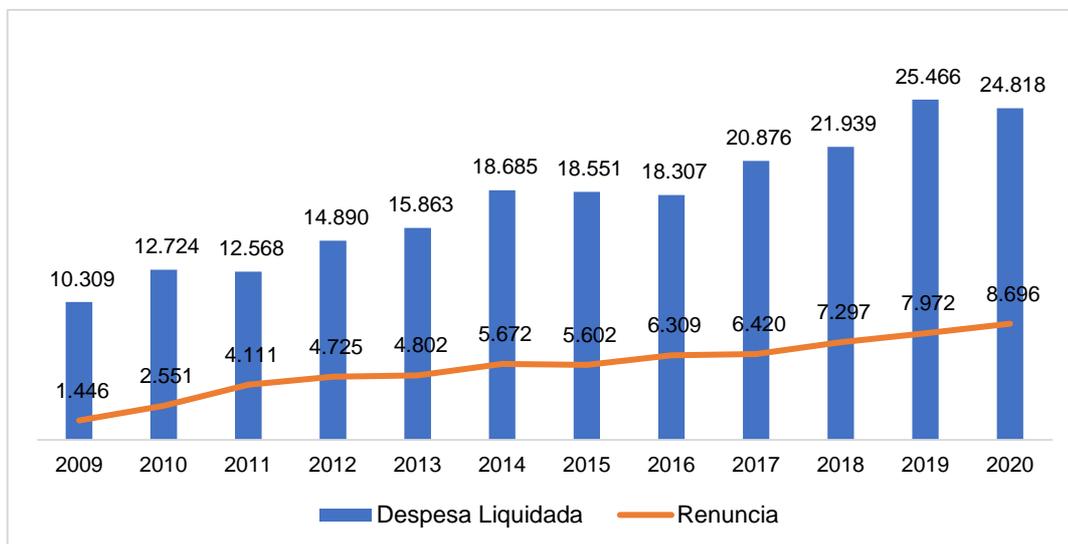
Ano	Despesa Liquidada	Renúncia	Renúncia/Despesa
2009	10.309.193	1.445.672	14%
2010	12.724.335	2.550.825	20%
2011	12.568.200	4.111.358	33%
2012	14.890.260	4.724.593	32%
2013	15.862.510	4.802.078	30%
2014	18.684.675	5.671.837	30%
2015	18.550.936	5.602.459	30%
2016	18.307.315	6.308.665	34%
2017	20.876.310	6.419.812	31%
2018	21.938.621	7.296.955	33%
2019	25.465.657	7.971.531	31%
2020	24.817.563	8.696.430	35%
<b>Total</b>	<b>214.995.576</b>	<b>65.602.216</b>	<b>31%</b>

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Analisando graficamente foi possível perceber que as despesas públicas têm crescido em média 9% ao longo do período de 2009 a 2020, quanto as renúncias apresentam crescimento médio de 20% impactado principalmente pelos crescimentos

em relação a 2009 (76%) e 2010 (61%), no restante do período a média passa a ser de 9% (Gráfico18).

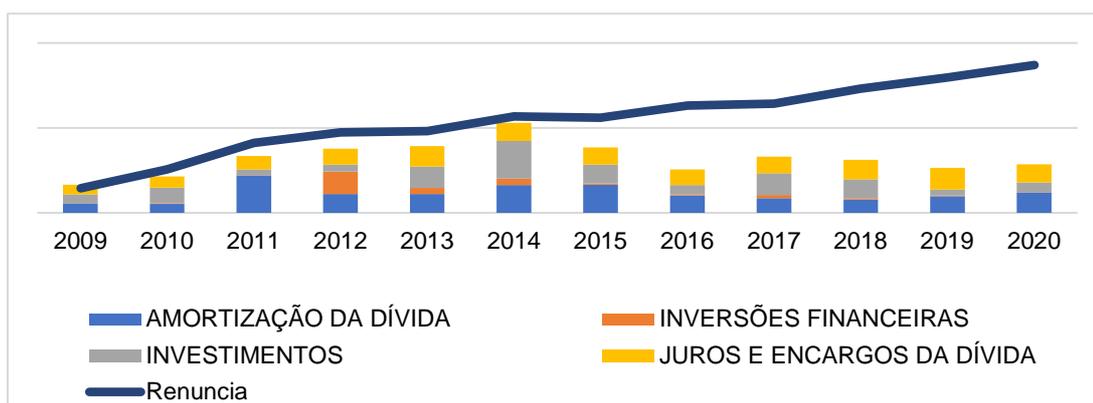
Gráfico 18 - Goiás: Despesa X Renúncia por ano – 2009/2020 (em R\$ 1.000.000).



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Para as próximas análises foram observados a renúncia a partir das despesas, a folha de pagamento, principalmente considerando que se trata da natureza de maior impacto nas contas públicas. Mas antes, cabe trazer como se comporta graficamente (Gráfico 19) a renúncia considerando a soma das demais despesas.

Gráfico 19 - Goiás: Despesa exceto folha de pagamento X Renúncia por ano – 2009/2020.



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Percebe-se que valor renunciado total em virtude dos benefícios fiscais, seriam suficientes para o custeio de todas as demais despesas públicas excetuando a folha de pagamento em 10 dos 11 anos analisados, apenas em 2019 as somas das despesas consideradas foi superior a renúncia.

#### 4.3.2.1 Perspectiva da Despesa de Pessoal

As despesas de pessoal (Tabela 19) representam de forma incontestável o maior volume das despesas do poder público. Tanto que a própria Constituição, estabeleceu um limite máximo para os gastos do poder público destinados a despesa de pessoal, em cada ano orçamentário.

Tabela 19 - Goiás: Folha de pagamento X Renúncia por ano – 2009/2020 (em R\$ 1.000).

Ano	Folha de Pagamento	Renúncia	%
2009	4.555.276	1.445.672	31,74%
2010	5.838.493	2.550.825	43,69%
2011	6.451.428	4.111.358	63,73%
2012	7.522.265	4.724.593	62,81%
2013	8.215.135	4.802.078	58,45%
2014	9.407.569	5.671.837	60,29%
2015	10.384.290	5.602.459	53,95%
2016	10.890.785	6.308.665	57,93%
2017	12.176.610	6.419.812	52,72%
2018	13.189.931	7.296.955	55,32%
2019	16.262.379	7.971.531	49,02%
2020	14.723.515	8.696.430	59,06%

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Dessa forma, a despesa de pessoal não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, em 50% para a União e 60% para os estados e municípios (Tabela 20). A partir dos dados analisados (Tabela 20), identificou-se que em 2009 a folha de pagamento ultrapassou os 40%, chegando a 42%, mas em nenhum ano foi superior ao limite estabelecido por lei. A média no período foi de 36%, muito abaixo do limite, com destaque para o último ano (2020) único ano da série que teve redução em relação ao ano anterior.

Tabela 20 - Goiás: Folha de pagamento X Renúncia por ano – 2009/2020 (em R\$ 1.000).

Ano	Receita Corrente	Despesa de Pessoal	%
2009	11.282.133	4.555.276	40%
2010	13.774.140	5.838.493	42%
2011	16.903.865	6.451.428	38%
2012	18.962.601	7.522.265	40%
2013	21.052.981	8.215.135	39%
2014	25.854.304	9.407.569	36%
2015	33.242.480	10.384.290	31%
2016	28.171.570	10.890.785	39%

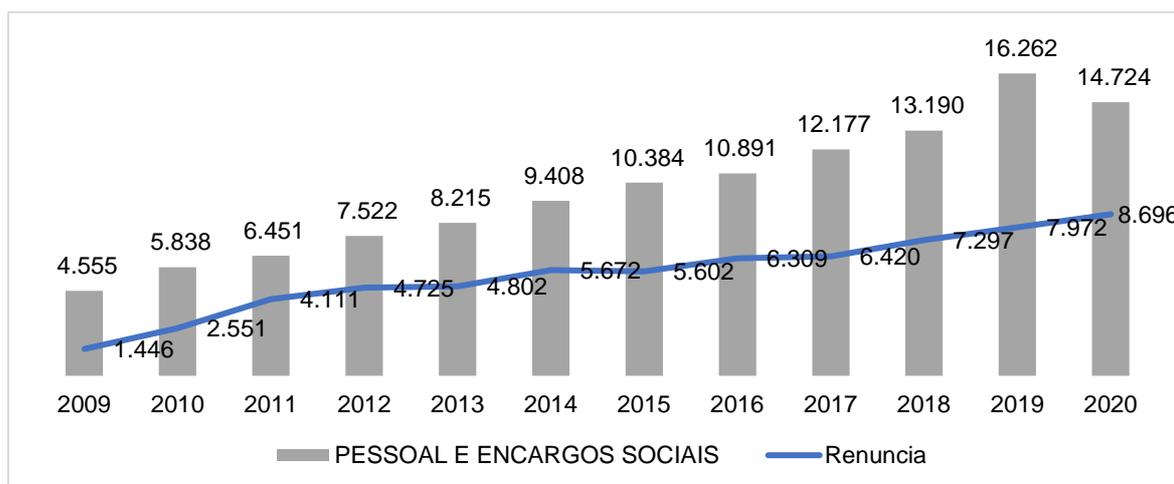
2017	36.725.522	12.176.610	33%
2018	40.169.834	13.189.931	33%
2019	44.750.965	16.262.379	36%
2020	47.902.426	14.723.515	31%
<b>Total</b>	<b>338.792.820</b>	<b>119.617.676</b>	<b>35%</b>

Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

. Em relação à média de 36%, em que ocorreu uma queda abrupta, se deu principalmente com a nova lei da terceirização que ampliou as possibilidades de terceirização na iniciativa pública e privada.

A análise proposta em relação a folha de pagamento se dá em virtude do impacto das renúncias de receita (Gráfico 20), em relação a essa importante despesa. Em primeira instância, as receitas renunciadas por meio dos incentivos fiscais impactam diretamente as chamadas receitas tributárias, que compõem as receitas correntes, conforme já detalhado nesse capítulo.

Gráfico 20 - Goiás: Folha de pagamento X Renúncia – 2009/2020 (em R\$ 1.000.000).



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Assim, quanto maior a renúncia de receita, menor pode ser a arrecadação que compõe a receita corrente, por consequência impacta o limite da folha uma vez que essa é a base de cálculo do percentual (Gráfico 20).

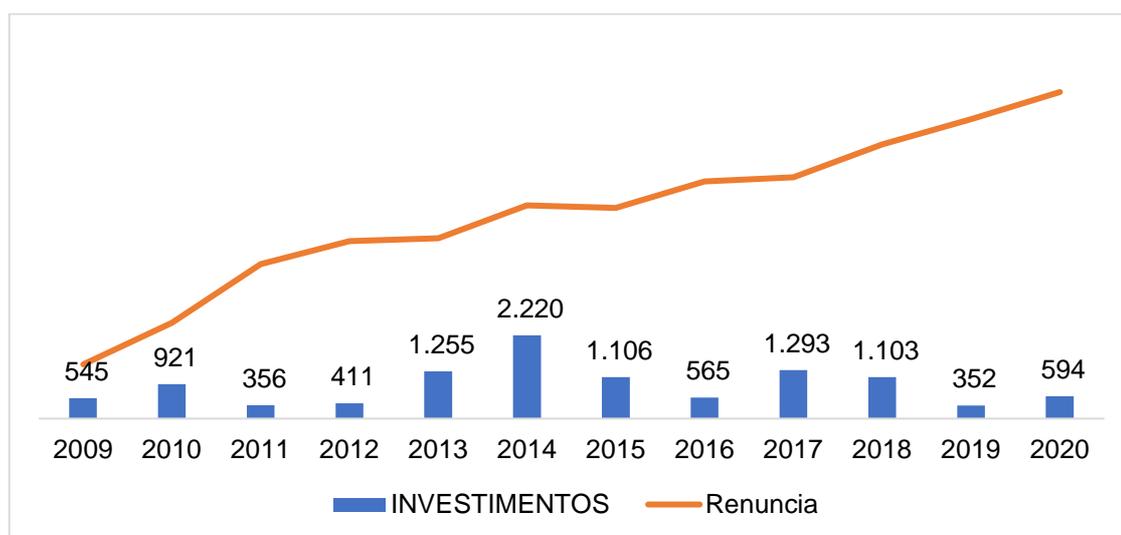
Em uma outra perspectiva da gestão da folha de pagamento pode ser impactado nos estados, seja pela ausência de receita corrente suficiente para manutenção, ampliação, ajuste e/ou geração de novos empregos, ou seja, pelo receio em descumprir a legislação vigente inclusive incidindo em crime de responsabilidade pela LRF.

Todavia, observa-se, principalmente a partir do resultado apurado de 2020, que outros mecanismos como a terceirização, a ampliação da arrecadação a patamares superiores a renúncia e a própria busca do equilíbrio, possibilita que os cargos públicos, em especial na educação, saúde e segurança, tão importantes na garantia dos direitos da população não sejam prejudicados.

#### 4.3.2.2 *Perspectiva da Despesa de Investimento*

Outra despesa importante na perspectiva do equilíbrio econômico e social, são as despesas relacionadas aos investimentos (Gráfico 21). Além de contribuir com o desenvolvimento econômico, em especial os investimento em infraestrutura que impactem a logística. São esses investimentos que garantem ao cidadão o direito de transitar com qualidade, de maior segurança, mas também de bem estar, por meio dos espaços públicos.

Gráfico 21 - Goiás: Investimento X Renúncia – 2009/2020 (em R\$ 1.000.000).



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

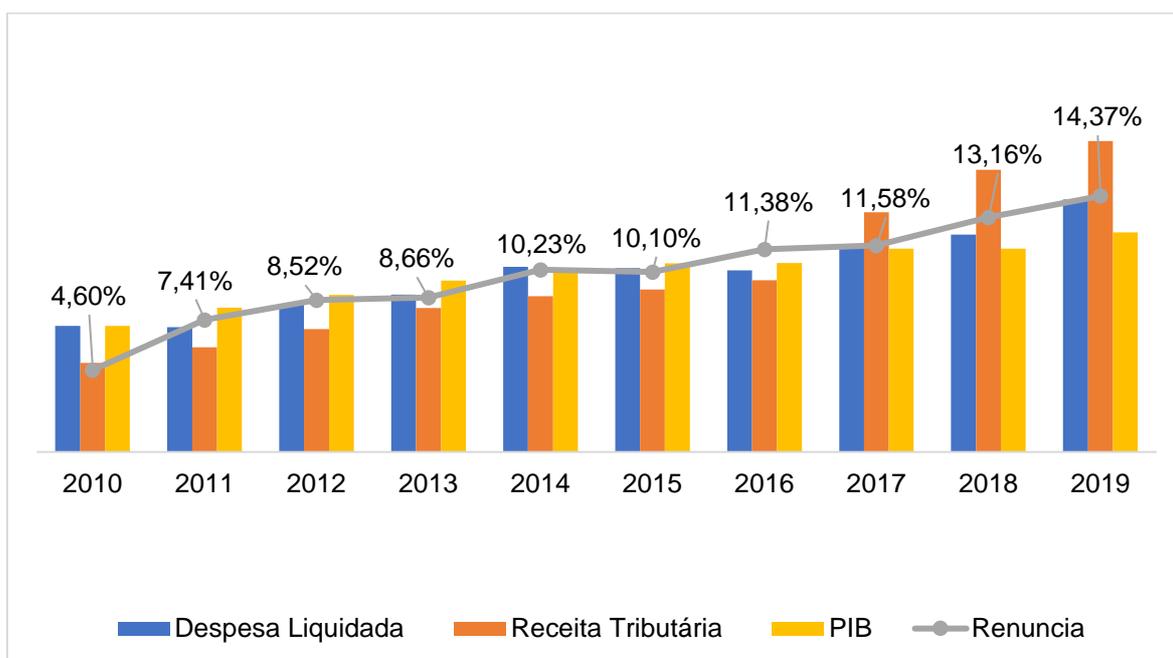
Observa-se uma discrepância entre o volume renunciado por meio de incentivos fiscais e os montantes investidos anualmente. O gráfico 21 mostra principalmente a partir de 2014 a curva da renúncia que segue uma ascendente positiva enquanto as barras que representam o investimento variam anualmente, mas sempre em patamares muito inferiores.

É necessário que o poder público estadual avance em investimentos refletindo no bem estar da população em especial de infraestrutura. Se um dos principais objetivos das políticas de benefício fiscal é a atração de empresas e o

desenvolvimento industrial nas diferentes regiões do estado, não seria tão atrativo também que o poder público provesse uma malha multimodal para escoamento da produção, ou outras infraestruturas importantes como distritos industriais entre outros? Essa reflexão é importante principalmente considerando que o benefício fiscal beneficia diretamente um conjunto de empresas, por outro lado investimentos planejados, ágeis e adequados, podem impactar um volume ainda maior de empresas e impactar o tecido social e das cadeias produtivas.

Em uma análise consolidada dos indicadores analisados percebeu-se como a receita renunciada, comportou-se em relação às variáveis consideradas e elas entre si (Gráfico 22).

Gráfico 22 - Proporcional no período: despesa liquidada, receita tributária, PIB, saldo de emprego X renúncia – 2010/2019 (Goiás).



Fonte: CGE (2021) adaptado pela autora (2021).

Fica evidente uma evolução constante nas renúncias que apresenta crescimento ao longo de todo o período da pesquisa, e que, mesmo com alguns indicadores variando entre os anos, principalmente em período de crise notadamente 2015 e 2016, não houve variação significativa na renúncia no sentido da redução (Gráfico 22).

Isso ocorre principalmente porque, como os contratos de benefícios e incentivos fiscais acontecem no longo prazo, e como anualmente novos contratos são

realizados, os valores vão sendo acumulados e dificilmente é possível uma ação que impacte a redução de benefícios, mesmo em anos em que essa ação seja necessária.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a tributação ótima e o cenário atual (2021), o estudo propôs um debate conceitual estruturado entendendo a correlação entre o papel do poder público na proposição de políticas públicas de tributação que promovam o desenvolvimento de forma sustentável considerando as demandas do setor produtivo, a viabilização das contas públicas, o amparo e exigências legais e as necessidades sociais. Para tanto, considerou o sistema tributário brasileiro com exercício analítico de um recorte estadual considerando o estado de Goiás no período de 2009 a 2020 a partir de dados o Portal Transparência Goiás, além de todo arcabouço documental disponível como relatórios de gestão, prestação de contas, documentos dos programas, pareceres, entre outros.

Se por um lado o presente trabalho trouxe uma contextualização social, política, econômica, mas também situando no cenário da saúde em virtude da pandemia, por outro não se pretendeu aprofundar nos conceitos atinentes ao sistema tributário, jurídicos, constitucionais, de responsabilidade e penalidade, mais atinentes às áreas da contabilidade, do direito, da política e da gestão pública. Todavia, com os conceitos apresentados, foi concebível situar no objeto e garantir o entendimento necessário para o estudo.

Um dos pontos centrais encontrados ao longo da pesquisa e que perpassa toda estrutura do texto é a possibilidade real e, mais que isso, a necessidade urgente, de garantir que as políticas de benefícios e incentivos fiscais busquem o equilíbrio entre o interesse econômico, os anseios sociais, as necessidades da população e o bem maior do estado. Não se trata de utopia. É uma obrigação legal já que para que o poder público opte, deliberadamente por renunciar um direito, é preciso que haja, além de argumentos claros e bem sustentados, uma contrapartida de ordem social que caracteriza o benefício fiscal.

A complexidade do sistema tributário brasileiro, as fragilidades da gestão (estudo, planejamento, implementação e avaliação) das políticas de benefícios, a dificuldade e, por vezes, ausência ou não conformidade dos dados, foram sentidos ao longo da pesquisa. Por outro lado, coube observar o quanto avançou-se na transparência e disponibilização de informações no Brasil, e em Goiás. Essa pesquisa iniciou-se em 2018, ficando suspensa por quase 3 anos. Quando da retomada dos estudos foi possível identificar importantes mudanças. Se por um lado quase a

totalidade dos dados levantados tiveram que ser atualizados em virtude de ajustes previstos em lei (as contas podem sofrer ajustes por um prazo de até 5 anos principalmente em virtude de auditorias), por outro foi nítido os avanços na disponibilização dos dados.

Ainda há muito o que avançar tanto no âmbito do Estado e principalmente no Governo Federal. Perda de informação antes disponível e com a alternância na liderança do governo foram excluídas de sítios oficiais, séries históricas interrompidas, informações desatualizadas e relatórios descontinuados, além de utilizar pouco das tecnologias disponíveis em que foram os principais problemas identificados.

Nada disso impediu que a pesquisa fosse concluída. Aqui está o resultado de anos de leitura, estudo, debate e análise, tanto na perspectiva acadêmica, mas principalmente no ambiente institucional, empresarial e do mercado. Transitar entre os mudos trouxe ganho para todos os lados, principalmente para a pesquisadora. Seguem outros achados da pesquisa.

De forma geral, lista-se alguns resultados percebidos na análise da receita renunciada em Goiás: a) o benefício que mais contribuem na renúncia de receita é o crédito outorgado, que também é o que contempla mais segmentos; b) as renúncias oriundas do Fomentar seguem em virtude dos contratos assinados quando da vigência do programa que tem vigência de 30 anos; c) o Fomentar é o programa com menor impacto nas receitas renunciadas; d) percebe-se que foram criados “subgrupos” no âmbito do Produzir como forma de atender a setores não inicialmente prioritários mas igualmente importante como o comércio; e) o segmento industrial mais beneficiado foi o da indústria da transformação; f) o segundo segmento mais beneficiado foi o classificado como ‘comércio e reparação de veículos automotores e motocicletas’, todavia essa classificação corresponde na verdade ao conjunto de todos os benefícios destinados a empreendimentos de comércio; g) os benefícios apresentaram elevação ao longo do período, excetuando-se o ano de 2015.

A análise das receitas renunciadas pelas contas públicas (receita e despesa) foram encontrados os seguintes achados: a) a receita renunciada no período representou 28% da receita tributária arrecada pelo estado; b) o ano de maior proporção foi 2011 quando a renúncia representou 37% da receita tributária arrecadada; c) a curva de evolução da receita apresenta um saldo a partir de 2016, afastando da curva da renúncia que segue crescendo, mas em patamares menores; d) as receitas renunciadas representaram 31% da despesa do estado em valores

acumulados no período; e) 2020 foi o ano com maior proporção de forma que 35% das despesas do governo poderiam ser custeadas com os tributos renunciados; f) em 4 anos da série histórica houve redução de despesa em relação ao ano anterior, em apenas um deles (2015) houve também redução da renúncia exatamente na mesma proporção (-1%); g) excluindo a folha de pagamento, a renúncia anual seria suficiente para pagar todas as demais despesas, excetuando-se o ano de 2019; h) a renúncia de receita não impactou o limite da folha de pagamento em nenhum dos anos analisados; i) 2020 foi o único da série que apresentou redução na folha de pagamento (reflexo da pandemia?) e a renúncia foi proporcional a 59% da folha; j) observa-se uma timidez em relação a investimento ao longo do período, sendo que todo o montante investido representou 16% de toda receita renunciada;

Resultados empíricos a partir das pesquisas, em especial dos documentos analisados: a) fica evidente um longa batalha jurídica do governo estadual, a exemplo de outros estados, mas também de debates em nível federal, defendendo que políticas de benefícios fiscais e incentivos fiscais não configurem renúncia de receita e, portanto não se aplique as exigências dessa natureza; b) tanto em âmbito estadual como federal observou-se o reflexo do *lobby* de setores e segmentos organizados de forma a alcançar a institucionalização ou continuidade de políticas tributárias que beneficiem seus segmentos, movimento legítimo no processo democrático; c) observou-se que os avanços, na organização e padronização dos dados se deram a partir da recomendação do TCE (2015); d) melhorias tecnológicas implementadas a partir das recomendação do TCE de 2017 e em todos que se seguiram; e) e de canal específico para o população - Canal do Cidadão (SOEG, 2021); f) disponibilização dos dados abertos; g) criação do ProGoiás para concentrar a gestão das políticas de benefícios fiscais no âmbito da Secretaria da Economia.

Diante dos achados da pesquisa acima listados, bem como do conteúdo teórico, conceitual e analítico que constam nos capítulos da dissertação, entende-se que os resultados que pretendia alcançar quando da proposição da pesquisa foram alcançados, alguns mais, outros menos e tantos novos, o que é natural quando se empreende em um objeto tão amplo, complexo e multidisciplinar como era o caso.

Sem a pretensão de findar o debate, a pesquisa suscitou novos pontos a serem problematizados, aprofundados, respondidos e outros tantos a serem iniciados com destaque para: Se o objetivo das políticas de benefícios fiscais é alcançar quem mais necessita por meio de equilíbrio entre o benefício concedido e a contrapartida

definida, como avançar no monitoramento e comprovação dessa contrapartida para que o benefício legítimo não se torne um privilégio? Como a transformação digital alcançando o setor público, poderá otimizar a relação com o cidadão, seja a gestão dos seus tributos/benefícios, seja no acesso às informações? Quando a tributação ótima deixará de ser uma teoria e passará a ser realidade em especial no debate de uma reforma tributária? Como a pandemia impactará as contas públicas e por conseguinte os benefícios fiscais?

De toda forma conclui-se, a partir dos resultados apresentados, que as políticas de benefícios e incentivos fiscais originárias da renúncia de ICMS em Goiás foram, são e continuam sendo importantes para o desenvolvimento do estado. Todavia, é necessário, possível, viável e urgente que o governo estadual, assim como os demais poderes, implementem metodologias modernas para a gestão das políticas de benefícios considerados os ciclos da política pública. Ainda, que as boas práticas de tributação ótima alcancem os servidores e decisores envolvidos no sistema tributário. Nesse sentido investir em equipes multidisciplinares, integradas e conhecedoras de ferramentas e metodologias modernas; estimular gestores atentos à responsabilidade, *compliance* e transparência; envolver o setor produtivo alinhado com o senso comum e responsabilidade; possibilitar a participação, acompanhamento e ação da população; são variáveis que poderá promover um debate construtivo e propositivo para a manutenção e/ou revisão das políticas de benefícios fiscais nas diferentes esferas públicas. A interação e integração tendo como pano de fundo a tributação ótima, promoverá de fato o desenvolvimento desejado, equilibrando interesses econômicos, sociais e também ambientais, levando ao aumento da competitividade, sem impactar as contas públicas e promovendo o crescimento sustentável desejado.

## REFERÊNCIAS

ACSP, Associação Comercial de São Paulo. **Impostômetro**. Disponível em: <https://impostometro.com.br>. Acessado em: 03 jun 2021.

APPY, B. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado? **Revista Interesse Nacional**, v.8, n.31, p.65-81, 2015. Disponível em: [http://www.ccif.com.br/wpcontent/uploads/2018/07/Appy\\_Tributa%C3%A7%C3%A3o\\_1610.pdf](http://www.ccif.com.br/wpcontent/uploads/2018/07/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_1610.pdf). Acesso em: 18 jun.2018.

BARBOSA, A. L. N.; SIQUEIRA, R. B. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Rio de Janeiro: Ipea, nº 811 (Texto para discussão) jul., 2001.

BIANCHI, A.M. Albert Hirschman na América Latina e sua trilogia sobre desenvolvimento econômico. **Revista Economia e Sociedade**, Campinas, v. 16, n. 2, p. 131-150, ago., 2007.

BOBBIO, N. **Estado, Governo, Sociedade: Fragmentos de um dicionário político**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 20ª ed. atual. São Paulo: Paz e Terra, 2017. 256p. ISBN 978 - 85 -7753-365-7.

BOBBIO, N. **O Futuro da Democracia: Uma defesa das regras do jogo**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6ª. ed. atual. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986. 169 p. v. 63.

BOTELHO, L. H. F. F; ABRANTES, L. A. Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional. **Ciências Sociais Unisinos**, São Leopoldo, v. 54, n. 1, p. 126-133, jan/abr. 2018. Disponível em: [http://revistas.unisinos.br/index.php/ciencias\\_sociais/article/view/csu.2018.54.1.12/6074619354\(1\)](http://revistas.unisinos.br/index.php/ciencias_sociais/article/view/csu.2018.54.1.12/6074619354(1)). Acesso em: 23.mar, 2021.

BRASIL. **Constituição de República Federativa de 1988**. Brasília, 1988. DF: Presidente da República, [1988]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 fev.2021.

BRASIL. **DECRETO nº 9.745, de 8 de abril de 2019**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Economia, remaneja cargos em comissão e funções de confiança, transforma cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF: p. 1-118, 9 abr. 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9745.htm#art13](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9745.htm#art13). Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. **Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal**. Diário Oficial: República Federativa do Brasil: seção 1, Brasília, DF, n. 3, p. 1, 17 mar. 1993. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm#art1). Acesso em: 12. fev.2021.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. **Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências.** Diário Oficial: República Federativa do Brasil: seção 1, Brasília, DF, n. 95, p. 1, 15 dez. 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm). Acesso em: 12 fev .2021.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF: Presidência da República, p. 1-27, 04 maio de 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em 18.jun. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213 [...]. Diário Oficial da União: Brasília, DF. 40 p. 14 dez. 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em> 06.07.2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.** Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos [...], Diário Oficial da União, Brasília, DF: Presidência da República, p. 1-5, 08.ago.2017. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp160.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm). Acesso em: 23.jun.2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF. p. 1-3, 09 jan. 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 15 abril. 2021.

BRASIL. **Lei complementar nº101, de 4 maio, 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 maio, 2000.

BRASIL. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias [...]. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF. p. 1-87, 14 dez. 2011. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm). Acesso em: 03 jul.2020.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos

Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União: Brasília, DF. 18 p. 23 março 1964. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em 25. abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 22 jun. 2020.

CARVALHO, J.M. Mandonismo, Coronelismo, Clientelismo: Uma Discussão Conceitua. **Revista Dados**, Rio de Janeiro, v.40, n.2, p. 1-19, 1997.

CAVALLINI, M. **Veja como é o Imposto de Renda no Brasil e em outros países**.

Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/imposto-de-renda/2019/noticia/2019/04/28/veja-como-eo-imposto-de-renda-no-brasil-e-em-outros-paises.ghtml>. Acesso em: 18 jun. 2019.

CGE, Controladoria Geral do Estado de Goiás. **Goiás Transparente: Despesas e Receitas**. Disponível em: <http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/>. Acesso em: 20 abril. 2021.

CHRISTALLER, W. **Central places in Southern Germany**. Jena: Fisher, 1933.

CINTRA, M. Movimentação financeira: a base de uma contribuição para o INSS em substituição a folha de pagamentos. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v.44, n.6, p.1477-1506, nov-dez, 2010.

CINTRA, M. Reforma Tributária: a escolha do menos ruim. **Conjuntura Econômica**. São Paulo, v. 72, n. 07, Julho, p.1-3, 2018. Disponível em:

[https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/24923/artigo\\_reforma-tributaria-a-escolha-do-menos-ruim-Conjuntura-Jul2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/24923/artigo_reforma-tributaria-a-escolha-do-menos-ruim-Conjuntura-Jul2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 21.abril.2021.

CONFAZ, Conselho Nacional da Política Fazendária. Ministério da Economia.

**Convênio ICMS 18/17, de 7 de abril, 2017a**. Institui o Portal Nacional da Substituição Tributária e estabelece as regras para a sua manutenção e atualização. Diário Oficial da União: Brasília, seção 1, p. 1 - 4, 13 de abr., 2017a. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV018\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV018_17). Acesso em: 23.jul.2021.

CONFAZ, Conselho Nacional da Política Fazendária. Ministério da Economia.

**Convênio ICMS 92/15, de 20 de agosto, 2015**. Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. Diário Oficial da União: Brasília, seção 1, p. 1 - 34, 24 de ago., 2015. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092_15). Acesso em: 23.julr.2021.

CONFAZ, Conselho Nacional da Política Fazendária. Ministério da Economia. **Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro, 2017b**. Vitória, ES. Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições. Diário Oficial da União: Brasília, seção 1, Brasília, DF, p. 78-80, 18 de dez., 2018. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17) . Acesso em 20.fev.2021.

CONFAZ, Conselho Nacional da Política Fazendária. Ministério da Economia. **Legislações:** Alíquotas ICMS Estaduais. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais/goias-1.pdf>. Acesso em: 20.02.2021.

CRUZ LIMA, A. C. Teoria dos Pólos de Crescimento: François Perroux e Jacques R. Boudeville. *In*: CRUZ LIMA, Ana Carolina. **Teorias do desenvolvimento regional e suas implicações de política econômica no Pós-Guerra: O caso do Brasil**. Orientador: Rodrigo Ferreira Simões. 2009. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 2009. p. 33. Disponível em: <http://www.cedeplar.ufmg.br/pesquisas/td/TD%20358.pdf> . Acesso em: 26 mar. 2021.

DINIZ, C. C. **Dinâmica regional e ordenamento do território brasileiro: Desafios e Oportunidades**. Texto para discussão nº 471. Belo Horizonte: UFMG, 29p. CEDEPLAR, 2013.

EASTONE, D. **A Framework for Political Analysis**. Englewood Cliffs: Prentice Hall. 1965.

FGV, Fundação Getúlio Vargas, 2019. **Cenário da arrecadação no Brasil**. Instituto Brasileiro de Certificação e Monitoramento. Disponível em: <https://ibracem.org.br/index.php/ambiente-mercado/pesquisa-de-mercado-fgv>. Acesso em: 23.08.2019.

FILGUEIRAS, F. Além da Transparência: *Accountability* e Política da Publicidade. **Lua Nova**, São Paulo, v.84, p. 65-94, 2011.

GOBETTI, S. W. Tributação do capital: teoria e prática (e o caso brasileiro). **Economia e Sociedade**, v. 28, n. 3, p. 761-789, dez., 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1982-3533.2019v28n3art07>. Acesso em: 17 fev. 2021.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária: A agenda negligenciada**. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), nº 2190, 2016.

GOIÁS, 2000. **Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000**. Institui o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR e o Fundo de Desenvolvimento

de Atividades Industriais - FUNPRODUZIR e dá outras providências. Goiânia. Diário Oficial do Estado de Goiás. Poder Judiciário, Goiás, p.1-43, 20. jan. 1990.

GOIÁS, **Lei nº 11651 DE 26/12/1991**. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Diário Oficial do Estado de Goiás. Poder Judiciário, Goiás, p.1-98, 01. mar. 1992. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127513>. Acesso: 15.abr.2021.

GOIÁS, **Lei nº 20.787 de 03/06/2020**. Dispõe sobre a adesão do Estado de Goiás aos benefícios fiscais previstos na legislação do Estado de Mato Grosso do Sul, nos termos da Lei Complementar federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, e estabelece procedimentos para a operacionalização dos referidos benefícios. Diário Oficial do Estado de Goiás. Poder Judiciário, Goiás, p.1-98, 05. jun. 2020. Disponível em: [https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa\\_legislacao/103201/lei-20787](https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/103201/lei-20787). Acesso: 15.abr.2021.

GOIÁS, Secretaria do estado. Desenvolvimento e Inovação. **Produzir**: Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás, 15 set. 2017. Disponível em: <https://www.desenvolvimento.go.gov.br/index.php/os-transparencia/54-area-de-atuacao/industria-e-comercio/2371-produzir-programa-de-desenvolvimento-industrial-de-goias>. Acesso em: 15 abril. 2021.

GOIÁS. **Lei nº 11.180, de 19 de abril de 1990**. Estabelece modificações no Fundo de Participação e Fomento do Estado de Goiás (FOMENTAR) e dá outras providências. Goiânia. Diário Oficial do Estado de Goiás. Poder Judiciário, Goiás, p.1-13, 20. abr. 1990. Disponível em: [https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa\\_legislacao/84509/lei-11180](https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/84509/lei-11180). Acesso em: 04 jun 2021.

GOIÁS. **Lei nº 7.700, de 19 de setembro de 1973**. Estabelece incentivos à industrialização do Estado, cria Conselho Superior de Prioridades para o Desenvolvimento Industrial do Estado de Goiás. Goiânia: Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, 1973. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/go/lei-ordinaria-n-7700-1973-goias-estabelece-incentivos-a-industrializacao-do-estado-cria-conselho-superior-de-prioridades-para-o-desenvolvimento-industrial-do-estado-de-goias>. Acesso em: 12. fev.2021.

GOIÁS. **Lei nº 9.489, de 19 de julho de 1984**. Cria o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR. Goiânia. Diário Oficial do Estado de Goiás. Poder Judiciário, Goiás, p.1-3, 31. Jul. 1984. Disponível em: [https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa\\_legislacao/85879/lei-9489](https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/85879/lei-9489). Acesso: 15.abr.2021.

HOBBS, T. **Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil**. Tradução de Rosina D'Angina. 1ª ed. São Paulo: Martin Claret, 2014, 544p. ISBN-13 978-8544000014.

HOLANDA, S. B. **Raízes do Brasil**. 26ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995. 219p. ISBN 85-7164-448-9.

- IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Levantamento de dados 2018**. Disponível em: <https://ibpt.com.br/>. Acesso em: 15.mar.2021.
- IMB, Instituto Mauro Borges. Goiás em Dados – 2017. Disponível em: <https://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/goias-em-dados/godados2017.pdf>. Acessado em: 05 jun 2021.
- IMB, Instituto Mauro Borges. Relatório de Renúncia Fiscal 2020 – Goiás, março, 2021. Disponível em: <https://www.imb.go.gov.br/estudos/estudos-imb/relat%C3%B3rio-de-ren%C3%A2ncia-da-fiscal-2020.html>. Acesso em: 05 jun 2021.
- IPEA, Instituto de Política Econômica Aplicada. **Economia regional e urbana: teorias e métodos com ênfase no Brasil**. In: CRUZ, B.O. [et al]. Brasília: Ipea, 2011.406p. ISBN 978-85-7811-110-6.
- IPEA, Instituto de Política Econômica Aplicada. **Tributação no Brasil: Estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos** Sachsida, A. (Org). Brasília: Ipea, 2017.220p. ISBN: 978-85-7811-295-0.
- LAGEMANN, E. Tributação ótima. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p.403-426, 2004.
- LIMA, J. S. A concepção dos espaços econômicos polarizados. **Revista Internacional de Desenvolvimento Local**. vol. 4, n. 7, p. 7-14, set., 2003.
- LOCKE, J. **Dois tratados sobre o governo**: John Locke (1632-1704). Tradução: Júlio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 327 p. ISBN 85-336-0896-9.
- MELO JR, R. G. A. **Teoria da Tributação Ótima e Tax Design**: Uma proposta de sistema tributário brasileiro ótimo. Orientador: Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti. 2018. 145 p. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018. Disponível em: <https://attena.ufpe.br/bitstream/123456789/32988/1/TESE%20Roberto%20Gomes%20de%20Albuquerque%20Melo%20J%C3%BAnior.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2020.
- MYRDAL, G. **Economic theory and underdeveloped regions**. London: Duckworth, 1957.
- MYRDAL, G. Os economistas. **Aspectos Políticos da Teoria Econômica**. Tradução de José Auto. 3ª Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1997, 234p. Título original: The Political Element in the Development of Economic Theory. ISBN 85-3511-0920-X.
- OCDE, Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Banco de dados de estatísticas de receita global**. Tradução da autora, 2020. Título original: Global Revenue Statistics Database. Disponível em: [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS\\_GBL#](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL#). Acesso em: 14 nov 2020.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. **Novos Estudos**, Issue 111, p. 212-244, 2018.

PAES, N. L. Diagnóstico da tributação da renda da pessoa jurídica no Brasil. **Estudios Economicos**, Argentina vol. 35, n. 71, Julio-Diciembre, p. 47-72, 2018. ISSN 2525-1295.

PERROUX, F. **A Economia do século XX**. Porto: Herder, 1967.

PERROUX, F. O conceito de pólo de desenvolvimento. *In*: SCHWARTZMAN, J. (Org.). **Economia regional: textos escolhidos**. Belo Horizonte: Cedeplar, p. 145-156, 1977. Edição original de 1955.

PETERS, B. G. **American Public Policy**. Chatham, N.J.: Chatham House. 1986.

PIKETTY, T. **A Economia da Desigualdade**. Tradução de André Telles. Edição francesa, 1997. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, 85p.

PIKETTY, T. **O Capital no Século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014.

ROSSI, M. C. T. **Ensaio na teoria da tributação ótima sem assimetria de informação**. Orientador: Rodrigo Jardim Raad. 2019. 104 p. Tese (Doutorado), Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 2019. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/30280>. Acesso em: 6 ago. 2020.

RUAS, M.G. **Políticas Públicas**. 3ª ed. rev. atual. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração, Universidade Federal de Santa Catarina. [Brasília]: CAPES: UAB, 2014. 134 p. ISBN 978-85-7988-218-0.

RUAS, M.G.; ROMANINI, R. **Para Aprender Políticas Públicas: Conceitos e Teorias**. v.1. Instituto de Gestão, Economia e Políticas Públicas. Brasília, 2013.

SARAIVA, E.; FERRAREZI, E. (Orgs.). **Políticas Públicas: Coletânea**. v. 1. Brasília: ENAP, 2006. 313p. ISBN 85-256-0052-0. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2914>. Acesso em: 20. abr. 2021.

SCHUMPETER, J. A. **History of economic analysis**. Routledge, 1954.

SEIXAS, L. F.M. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito: uma investigação crítica**. Orientador: Marcos Antônio Rios da Nóbrega. 2017. 215 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/34469>. Acesso em: 6 ago. 2020.

SENADO FEDERAL. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm). Acesso em: 20.abr. 2021.

SILVEIRA, F. G., PASSOS, L.; GUEDES, D. R. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Saúde em Debate**, v. 42, spe 3, p. 212-225, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0103-11042018s316>. Acesso em: 20.abr.2021.

SMITH, A. **Riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução de Luiz João Baraúna, São Paulo: Editora Abril Cultural, vol. II, 1983.

SOEG, **Sistema de Ouvidoria do Estado de Goiás**. Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <http://www.cge.go.gov.br/ouvidoria>. Acesso em: 13.06.21.

SOËTARD, M. **Jean-Jacques Rousseau**: Michel Soetard. Tradução: Verone Lane Rodrigues Doliveira. Recife: Massangana, 2010. 100 p. ISBN 978-85-7019-544-9. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/me4675.pdf> . Acesso em: 13 fev. 2021.

SOUZA LIMA, J. **Tributação Ótima**: Estudo Jurídico, Econômico e Financeiro de Modelos. Orientador: Fábio Nusdeo. 2014. 137 p. Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-04102017-115527/pt-br.php>. Acesso em: 26 mar. 2021.

SOUZA, C. Políticas Públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**. Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 20-45, jul-dez. 2006.

SRFB, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários – PLOA 2021**. Brasília, ago. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>. Acesso em 10 dez. 2020.

STN, Secretaria do Tesouro Nacional. **Boletim Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**, 2020. Brasília, atual., 30. mar. 2021. 14 p. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233). Acesso em: 05 jun. 2020.

TCE, Tribunal de Contas do Estado de Goiás. **Relatório Técnico**: Contas do Governo, 2017. Goiânia. 561p. Disponível em: <https://portal.tce.go.gov.br/contas-do-governador>. Acesso em: 20 abril. 2021.

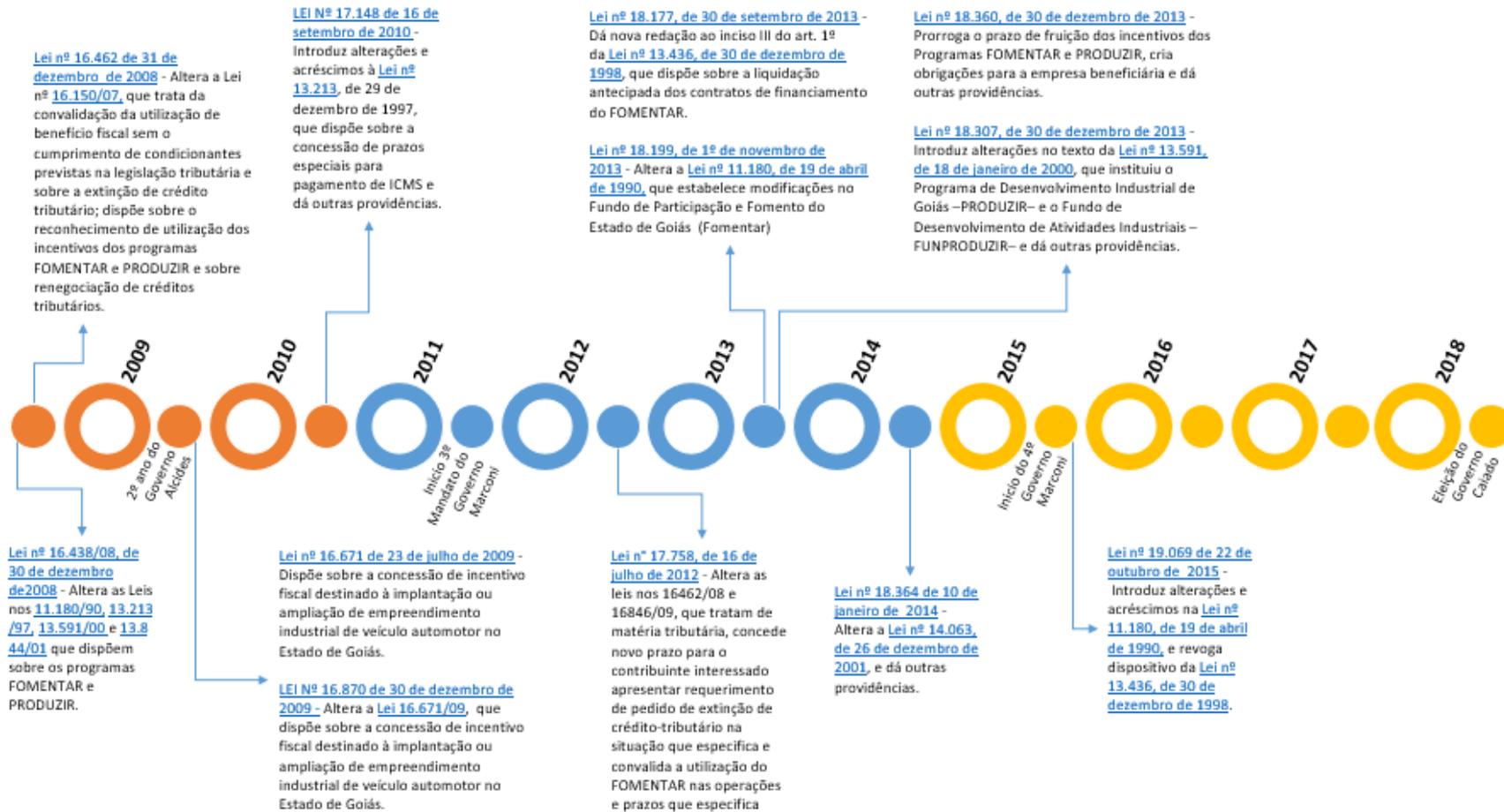
TEODOROVICZ, J. Tributação Ótima, Tributo Justo, Ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro. **Cadernos da Escola de Direito**, vol. 2, n. 23, p. 8-25, 2015.

UNAFISCO, Nacional. Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **Nota Técnica Unafisco nº 21/2021**- Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário com dados para o ano de 2021 19.01.2021. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/nota-tecnica-unafisco-no-21-2021/> Acesso em: 28.jun.2021.

VILLAS-BÔAS, M. A. A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro: O trabalho de Peter Diamond e James Mirrlees. **Direito UNIFACS–Debate Virtual**, n. 183, 2015. ISSN 1808-4435. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/3882/0> , 2015. Acesso em: 18 jun. 2018.

## APÊNDICE

### APÊNDICE A - PRINCIPAIS LEIS ESTADUAL QUE REGULAM OS BENEFÍCIOS FISCAIS EM GOIÁS– 2009/2018.



Fonte: Produzido pela autora a partir das leis publicadas.

## ANEXOS

### ANEXO A - GASTOS TRIBUTÁRIOS E PRIVILÉGIOS TRIBUTÁRIOS<sup>1</sup> - POR MODALIDADE CONVÊNIOS DE ICMS – GOIÁS

<b>Convênio ICMS</b>	<b>Dispositivo do Anexo IX</b>	<b>Produtos, Mercadorias ou Serviço de Transporte</b>
<b>26/75</b>	Art. 6º, VIII	Qualquer mercadoria e respectiva prestação de serviço de transporte
<b>32/75</b>	Art. 6º, IX	Produto típico de artesanato
<b>44/75</b>	Art. 6º, XI	Abóbora, abobrinha, açafraão, acelga, agrião, aipim, aipo, alcachofra, alecrim, alface, alfavaca, alfavaca, alfavaca, almeirão, aneto, anis, araruta em tubérculo, arruda, azedim, batata, batata-doce, berinjela, bortalha, beterraba, brócolis, brotos de vegetais, cacateira, cambuquira, camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha de folha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, couve, couve-flor, erva-cidreira, erva-doce, erva-de-santa-maria, espinafre, escarola, endívia, flores, folhas usadas na alimentação humana, funcho, frutas frescas, gengibre, gobo, hortelã, inhame, jiló, losna, mandioca, macaxeira, manjeriço, manjerona, maxixe, milho verde, moranga, mostarda, nabo, nabiça, palmito natural, pepino, pimenta, pimentão, quiabo, repolho, repolho chinês, rabanete, raiz-forte, rúcula, ruibarbo, salsa, salsão, segurelha, taioba, tampala, tomate, tomilho, vagem (em estado natural). Ovos (em estado natural). Pinto de 1 dia (em estado natural)
<b>33/77</b>	Art. 6º, XII	Embarcação construída no país suas peças, partes e componentes.
<b>25/83</b>	Art. 6º, XVI	Leite pasteurizado tipo especial, com 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento) de gordura e de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com até 2% (dois por cento) de gordura, excetuada a saída de leite pasteurizado tipos B ou LONGA VIDA.
<b>99/89</b>	Art. 6º, XXV	Prestação de serviço de transporte rodoviário de passageiro, realizada por veículo registrado na categoria de aluguel - táxi.
<b>29/90</b>	Art. 6º, XXVII	Amostra de produto
<b>88/91</b>	Art. 6º, XXXIV	Vasilhame, recipiente ou embalagem, inclusive sacaria
<b>91/91</b>	Art. 6º, XXXVI	Produto industrializado
<b>34/92</b>	Art. 6º, XXXIX	Veículo
<b>70/92</b>	Art. 6º, XLI	Sêmen congelado ou resfriado e de embrião, ambos de bovino, caprino, ovino ou suíno (Convênio ICMS
<b>126/92</b>	Art. 6º, XLII	Peça de argamassa armada ou de concreto armado.
<b>011/93</b>	Art. 6º, XLIV	Produto resultante de aula prática dos cursos profissionalizantes
<b>76/93</b>	Art. 6º, XLVI	Casulo do bicho-da-seda
<b>161/94</b>	Art. 6º, LIV	Produtos da Cesta Básica
<b>010/02</b>	Art. 6º, L	Medicamentos de uso humano, destinados ao tratamento dos portadores do vírus da AIDS, desde que contemplados com isenção ou alíquota zero dos Impostos de Importação ou sobre Produtos.

<b>161/94</b>	Art. 6º, LIV	Mercadoria constante da CESTA BÁSICA, conforme definida em ato do Secretário da Fazenda, quando adquirida, direta ou indiretamente, pelo Governo Estadual, e desde que destinada a programa de distribuição de alimentos a famílias carentes, bem como o serviço de transporte relativo a esta saída.
<b>85/96</b>	Art. 6º, LXXVI	Mamona em baga
<b>126/10</b>	Art. 6º, LXXVIII	Aparelho para facilitar a audição do surdo, inclusive partes e acessórios; barra de apoio para portador de deficiência física; cadeira de rodas e outros veículos para inválido; implantes cocleares; partes e acessórios destinados exclusivamente a aplicação em cadeira de rodas ou em outro veículo para inválido; partes e acessórios de artigo e aparelho de ortopedia, articulado; parte de prótese modular que substitui membro superior ou inferior; prótese articular e outros aparelhos de ortopedia ou para fratura; outras partes e acessórios e outro aparelho de ortopedia ou para fratura; outras partes e acessórios de outros artigos e aparelho de prótese.
<b>61/97</b>	Art. 6º, LXIX	Mercadoria destinada à ampliação do sistema de informática
<b>43/99</b>	Art. 6º, LXXV	Microcomputador usado (semi-novo)
<b>77/00</b>	Art. 6º, LXXXIV	Cineangiografia digital para uso geral; vídeo laparoscópio.
<b>69/01</b>	Art. 6º, LXXXVI	Veículo
<b>120/02</b>	Art. 6º, XC	Material de consumo, de equipamento e de outro bem móvel
<b>026/03</b>	Art. 6º, XCI	Qualquer
<b>51/99</b>	Art. 6º, CIV	Embalagem de agrotóxico usada e lavada e prestação de serviço correspondente
<b>43/10</b>	Art. 6º, CXXVI	Equipamento de segurança eletrônica e a respectiva prestação de serviço de transporte
<b>143/10</b>	Art. 6º, CXXVIII	Gênero alimentício
<b>103/11</b>	Art. 6º, CXXXVI	Albumina Humana; concentrado de Fator VIII; concentrado de Fator IX; concentrado de Fator de Von Willebrand
<b>94/12</b>	Art. 6º, CXL	Bem ou mercadoria destinados à utilização na construção, manutenção ou operação de rede de transporte público de passageiros sobre trilhos
<b>130/12</b>	Art. 6º, CXLI	Qualquer mercadoria produzida por trabalhador manual
<b>140/13</b>	Art. 6º, CXLII	Aceleradores lineares
<b>38/91</b>	Art. 7º, IV	Aparelhos de eletrodiagnóstico (incluídos os aparelhos de exploração funcional e os de verificação de parâmetros fisiológicos); aparelhos de raios ultravioleta ou infravermelhos; artigos e aparelhos ortopédicos, incluídas as cintas e fundas médico-cirúrgicas e as muletas; talas, goteiras e outros artigos e aparelhos para fraturas; artigos e aparelhos de prótese; aparelhos para facilitar a audição dos surdos e outros aparelhos para compensar deficiências ou enfermidades, que se destinam a ser transportados à mão ou sobre as pessoas ou a ser implantados no organismo; Tomógrafo computadorizado; Aparelhos de raios X, móveis, não compreendidos nas subposições anteriores; aparelho de radiocobalto (bomba de cobalto); aparelhos de crioterapia; aparelho de gamaterapia; outros aparelhos que utilizem radiações

		alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiografia ou de radioterapia, os tubos de raios X e outros dispositivos geradores de raios X, os geradores de tensão, as mesas de comando, as telas de visualização, as mesas, poltronas e suportes semelhantes para exame ou tratamento; densímetros, areômetros, pesa-líquidos, e instrumentos flutuantes semelhantes, termômetros, pirômetros, barômetros, higrômetros e psicômetros, registradores ou não, mesmo combinados entre si.
<b>78/92</b>	Art. 7º, VIII	Qualquer
<b>38/12</b>	Art. 7º, XIV	Veículo automotor novo, de valor até R\$ 70.000,00
<b>82/95</b>	Art. 7º, XVII	Qualquer mercadoria destinada a distribuição gratuita a pessoa necessitada ou vítima de catástrofe e a respectiva prestação de serviço de transporte.
<b>75/97</b>	Art. 7º, XXI	Coletor Eletrônico de Voto - CEV
<b>38/01</b>	Art. 7º, XXII	Automóvel novo com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos
<b>84/97</b>	Art. 7º, XXIII	Produtos e equipamentos utilizados em diagnóstico em imunohematologia, sorologia e coagulação
<b>38/12</b>	Art. 7º, XIV	Veículo automotor novo, de valor até R\$ 70.000,00
<b>116/98</b>	Art. 7º, XXIV	Preservativo
<b>101/97</b>	Art. 7º, XXVI	Aquecedor solar de água; bomba para líquidos, para uso em sistema de energia solar fotovoltaico em corrente contínua, com potência não superior a 2 HP; aerogerador para conversão de energia dos ventos em energia mecânica para bombeamento de água ou moagem de grãos; aerogerador de energia eólica; gerador fotovoltaico de potência não superior a 750W; célula solar não montada; célula solar em módulo ou painéis; gerador fotovoltaico de potência superior a 750 w mas não superior a 75kw; gerador fotovoltaico de potência superior a 75 kw mas não superior a 375 kw; gerador fotovoltaico de potência superior a 375 kw; torre para suporte de gerador de energia eólica; pá de motor ou turbina eólica; partes e peças utilizadas exclusiva ou principalmente em aerogeradores ou em geradores fotovoltaicos; partes e peças utilizadas em torres para suporte de energia eólica.
<b>123/97</b>	Art. 7º, XXVII	Equipamentos didático, científico e médico-hospitalar, inclusive peça de reposição e o material necessário à respectiva instalação.
<b>57/98</b>	Art. 7º, XXXI	Qualquer
<b>001/99</b>	Art. 7º, XXXII	Equipamentos e insumos (relacionados no Apêndice IX do Anexo IX do Decreto 4.852/97) destinados à prestação de serviços de saúde.
<b>140/01</b>	Art. 7º, XXXV	Ácido zoledrônico; alteplase; cloridrato de erlotinibe; complexo protrombínico parcialmente ativado (a PCC); desatinibe; interferon alfa-2A; interferon alfa-2B; letrozol; malato de sunitinibe; mesilato de imatinib; nilotinibe; peg interferon alfa-2A; peg interferon alfa - 2B; rituximabe; telbivudina; tenecteplase.
<b>87/02</b>	Art. 7º, XXXVII	Medicamentos (relacionados no Apêndice XVII do Anexo IX do Decreto 4.852/97)
<b>018/03</b>	Art. 7º, XL	Qualquer
<b>015/04</b>	Art. 7º, XLII	Qualquer
<b>32/05</b>	Art. 7º, XLIV	Arroz; carne; feijão.

<b>79/05</b>	Art. 7º, XLV	Mercadoria destinada aos programas de fortalecimento e modernização das áreas fiscal, de gestão, de planejamento e de controle externo estaduais, adquirida por intermédio de licitação ou contratação efetuada dentro.
<b>009/07</b>	Art. 7º, LI	Medicamento e reagente químico, kit laboratorial e equipamento, bem como suas partes e peças, destinados a pesquisas que envolvam seres humanos, com objetivo de desenvolver novos medicamentos.
<b>023/07</b>	Art. 7º, LIII	Reagente para diagnóstico da Doença de Chagas pela técnica de enzimaímmunoessai - ELISA - em microplacas utilizando uma mistura de Antígenos Recombinantes e Antígenos Lisados Purificados, para detecção simultânea qualitativa e semi-quantitativa de anticorpos IgG e IgM anti Trypanosoma cruzi em soro ou plasma humanodestinada
<b>53/07</b>	Art. 7º, LIV	Ônibus, micro-ônibus, e embarcação, destinados ao transporte escolar.
<b>147/07</b>	Art. 7º, LVI	Computador portátil educacional e kit completo para sua montagem.
<b>73/10</b>	Art. 7º, LX	Fosfato de oseltamivir

Fonte: CONFAZ, 2021.

**ANEXO B - Convênios de Redução de Base de Cálculo do ICMS**

<b>Convênio ICMS</b>	<b>Dispositivo do Anexo IX do Dec. 4.852/97</b>	<b>Produtos, Mercadorias ou Serviços</b>
<b>15/81</b>	Art. 8º, I	Máquina e implemento agrícolas ou veículo que tenha mais de 6 (seis) meses de uso ou mais de 10.000 (dez mil) quilômetros rodados  Aparelho, máquina, motor, móvel ou vestuário com mais de 6 (seis) meses de uso
<b>25/83</b>	Art. 8º, II	Leite pasteurizado tipo especial, com 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento) de gordura e de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com até 2% (dois por cento) de gordura, excetuada à saída de leite pasteurizado tipos B e LONGA VIDA.
<b>128/94</b>	Art. 8º, XXXIII	Açúcar, arroz, café torrado ou moído, farinha de milho, farinha de mandioca, farinha de trigo, feijão, fubá, macarrão, margarina vegetal, manteiga de leite, pão francês, queijo tipo minas, queijo frescal, requeijão, óleo vegetal comestível, exceto o de oliva, vinagre, sal iodado. Farinha de arroz, rapadura, polvilho Fósforo. Absorvente higiênico, dentifrício, papel higiênico, sabonete Água sanitária, sabão em barra Escova de dente, exceto a elétrica, Desinfetante de uso doméstico, vassoura, exceto a elétrica.
<b>114/09</b>	Art. 8º, XLIX	Mercadoria adquirida para aplicação nas Unidades Modulares de Saúde - UMS
<b>008/11</b>	Art. 8º, LIV	Produtos destinados ao tratamento e controle de efluentes industriais e domésticos, mediante o emprego de tecnologia de aceleração da biodegradação
<b>52/91</b>	Art. 9º, I, a	Máquina, aparelho e equipamento industriais (relacionados no Apêndice V do Anexo IX do Decreto nº 4.852/97)
	Art. 9º, I, b	Máquina e implemento agrícolas (relacionadas no Apêndice VI do Anexo IX do Decreto 4.852/97)
<b>75/91</b>	Art. 9º, III	Aeronaves, suas peças, partes e acessórios; simulador de vôo, bem como suas partes e peça separadas; pára-quadras e suas parte, peça e acessório; catapulta e outro engenho de lançamento semelhante e suas parte e peça separadas; equipamento, gabarito, ferramental e material de uso ou consumo empregado na fabricação de aeronave e simulador
<b>50/93</b>	Art. 9º, V	Tijolo cerâmico, não esmaltado nem vitrificado; tijoleira (peça oca para teto e pavimento) e tapa-viga (complemento da tijoleira) de cerâmica não esmaltada nem vitrificada; telha cerâmica, não esmaltada nem vitrificada.
<b>153/04</b>	Art. 9º, XXV	Farinha de mandioca Outros derivados de mandioca

Fonte: CONFAZ, 2021.