

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

TRANSFORMAÇÕES NA ORDEM SOCIAL E ECONÔMICA E REGULAÇÃO

MARCUS FIRMINO SANTIAGO

FELIPE CHIARELLO DE SOUZA PINTO

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

T772

Transformações na ordem social e econômica e regulação [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Felipe Chiarello de Souza Pinto; Marcus Firmino Santiago – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-075-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

TRANSFORMAÇÕES NA ORDEM SOCIAL E ECONÔMICA E REGULAÇÃO

Apresentação

O ano de 2020 será para sempre lembrado. Uma nova realidade surgiu e, para o bem ou para o mal, mudou diversos aspectos da vida individual e coletiva. Dentre os mais variados espaços atingidos pela epidemia do Covid-19 estão a pesquisa e os encontros de pesquisadores. Um novo modelo de evento precisou ser pensado e implantado, criando desafios para organizadores e participantes que, ao final, restaram superados. O I Encontro Virtual do Conpedi é fruto de uma realidade na qual a distância aproxima, integra e abre oportunidade para a democratização do conhecimento. A partir de diferentes cantos do país, uma quantidade expressiva de pessoas se integraram durante vários dias, dividindo experiências e saberes, aprendendo juntos a lidar com desafios novos e antigos, criando laços e estreitando relações nesta que é a maior comunidade de pesquisadores jurídicos do país.

A reunião do Grupo de Trabalho Transformações na Ordem Social e Econômica e Regulação foi realizada no dia 30 de junho e representou mais uma peça nesta construção coletiva. Mais uma vez funcionou como um espaço para reflexão sobre questões centrais ao desenvolvimento econômico do país e à materialização de direitos sociais. Reunindo pesquisadores do Acre, Pará, São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná, contemplou, como de hábito, diversas escolas de pensamento oriundas de diferentes regiões brasileiras. Uma pluralidade que é, ao mesmo tempo, unidade, pois em todas as pesquisas se nota a preocupação com os fins sociais do Direito, com os impactos das decisões econômicas sobre as pessoas.

Os artigos apresentados contemplaram quatro grandes eixos de discussão que, no todo, permitiram um debate abrangente sobre diferentes e relevantes temas relacionados ao Direito e Economia.

1. Na linha dos debates sobre impactos das escolhas tributárias sobre o acesso a serviços, foram discutidas: (a) a natureza da remuneração dos concessionários que prestam serviços essenciais; (b) os benefícios tributários concedidos discricionariamente por Estados membros; e (c) a natureza do mercado secundário, em especial o destinado a comércio de bens raros, e os modelos tributários incidentes.

2. Questões estruturais sistêmicas e problemas decorrentes da baixa eficiência do poder sancionatório das autoridades reguladoras foram analisadas sob diferentes perspectivas, a saber: (a) o debate sobre a dogmática jurídica regulatória, confrontando o pensamento consequencialista (presente na Análise de Impacto Regulatório, p. ex.) com a dogmática jurídica tradicional, fortemente conectada ao passado (o que já foi legislado e decidido); (b) o papel do CADE como garantidor de uma atuação socialmente responsável das empresas; (c) discussão quanto às possibilidades de realização de acordos de leniência no âmbito das agências regulatórias; (d) ampliação da força jurídica das decisões tomadas pelas instâncias regulatórias, tema que foi enfrentado sob duas perspectivas complementares - fortalecimento das instâncias administrativas decisórias e reconhecimento da natureza de título executivo judicial a tais decisões.

3. O problema da tensão entre interesses públicos e privados, que emerge na análise dos pesos relativos atribuídos aos valores da transparência e da proteção ao sigilo emergiram em dois estudos: (a) sobre a necessidade de transparência na concessão de empréstimos por bancos públicos e acompanhamento da execução dos projetos financiados vs. sigilo bancário e empresarial; (b) a regulação do open banking e as questões relacionadas ao conflito entre transparência e compartilhamento de dados vs. sigilo e proteção de dados.

4. Por fim, surgiram diversas questões regulatórias ligadas a áreas específicas, como (a) a fiscalização sanitária de produtos de origem animal; (b) os problemas do setor minerário e as dificuldades para atualização dos marcos normativos; (c) a necessidade de compartilhamento de infra estrutura ferroviária e as dificuldades para ampliar a capacidade de transporte de carga; (d) as particularidades e desafios para o compartilhamento de rede no setor de telecomunicações; (e) as dificuldades para compatibilizar interesses de múltiplos fornecedores em ação no mercado de saneamento.

Os artigos que compõem esta coletânea representam grandes temas de Direito e Economia e permitem aos leitores ter acesso a reflexões densas sobre problemas extremamente atuais e relevantes. Aproveitem a leitura!

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago - Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - Universidade Presbiteriana Mackenzie

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Transformações na Ordem Social e Econômica e Regulação apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals

(<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista Brasileira de Filosofia do Direito. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

AS TRANSFORMAÇÕES NA ORDEM SOCIAL E ECONÔMICA EM RAZÃO DO ILEGAL BENEFÍCIO FISCAL DE REGIME ESPECIAL SUBSTANTIVO

TRANSFORMATIONS IN THE SOCIAL AND ECONOMIC ORDER FOR THE ILLLEGAL FISCAL BENEFIT OF SPECIAL SUBSTANTIVE REGIME

Nayder Rommel de Araújo Godói

Resumo

A concessão de benefícios fiscais é meio para o Estado fomentar a economia. Porém, persistem questionamentos acerca desta intervenção, pois esta alocação de recursos, por vezes, é ilegal e ineficaz. Este é o caso do ‘regime especial substantivo’. Apesar de previsto em normas estaduais, o benefício é ilegal, inclusive por ausência de transparência. Disto, a partir de questionamentos explícitos, o estudo pretende identificar transformações na ordem social e econômica decorrentes desta concessão ilegal. Aferir se possui similitude com o efeito de uma tributação ‘anestesiante’. Ainda, buscando-se respostas consideradas as relações entre o Estado, os contribuintes e a sociedade.

Palavras-chave: Regime especial substantivo, Efeito anestesiante

Abstract/Resumen/Résumé

A tax relief is a means for the state to foster the economy. However, questions remain about this intervention, as this resource allocation is sometimes ineffective. This is the case with the ‘substantive special regime’. Although provided for in state regulations, the benefit is illegal, including due to a lack of transparency. From this, based on explicit questions, the study aims to identify changes in the social and economic order resulting from this illegal concession. Assess whether it has similarity with the effect of an 'anesthetizing' taxation. Still, looking for answers considering the relations between the State, taxpayers and society

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Special substantive regime, Anesthetic effect

1 INTRODUÇÃO

Disputas estratégicas com conflitos indiretos, no cenário econômico e político, essas são características notórias do período histórico da Guerra Fria. A queda do Muro de Berlim, em 1991, marca o fim do bloco socialista soviético e da Guerra Fria.

O que era para ser uma aparente prevalência hegemônica dos Estados Unidos, com uma ‘nova ordem mundial’, entendida como a vitória definitiva do capital¹, em pouco tempo, tornou-se ocasião para o apontamento de contradições. Justamente, contestações em temas que o sistema comunista havia proposto resolver² e, portanto, mereciam ser apreciadas neste cenário de aberturas: de globalização³ (SANTOS, 1988).

De outro lado, próximo desse recorte temporal, o Brasil também travessava um período de quebra de barreiras. Não eram muros de concreto, mas barreiras políticas.

Ainda que tímida, o mesmo período, entre 1980-90, inaugurou a abertura política e econômica⁴ do Brasil.

Após duros anos recessão, se em termos macroeconômicos o início dos anos 90 foi de recuperação do país, para certos setores empresariais nacionais (que deviam sua existência ao ‘muro’ protecionista) a concorrência internacional significou a crise⁵.

¹ “Ao mesmo tempo, nos últimos anos da década de 1980 e nos primeiros da de 1990 ocorreu a impressionante derrocada do Leste europeu, que liquidou o mundo da Guerra Fria e mostrou a falência da economia estatizada sob controle totalitário. As concepções derivadas da divisão do mundo entre dois blocos ideologicamente opostos perderam a base de sustentação. O ideário liberal, no plano da economia como da política, ganhou enorme projeção. Em alguns casos, chegou-se a vender a idéia de que a mão invisível do mercado, com um mínimo de intervenção estatal, seria capaz de superar desajustes econômicos e mesmo sociais” (FAUSTO, 2010, p. 307).

² “O fracasso do modelo soviético confirmou aos defensores do capitalismo sua convicção de que nenhuma economia sem Bolsa de valores podia funcionar; o fracasso do modelo ultraliberal confirmou aos socialistas a crença mais justificada em que os assuntos humanos, incluindo a economia, eram demasiado importantes para ser deixados ao mercado” (HOBSBAWM, 1995, p. 431-432).

³ “Todavia, podemos pensar na construção de um outro mundo, mediante uma globalização mais humana. As bases materiais do período atual são, entre outras, a unicidade da técnica, a convergência dos momentos e o conhecimento do planeta. É nessas bases técnicas que o grande capital se apoia para construir a globalização perversa [...] Mas, essas mesmas bases técnicas poderão servir a outros objetivos, se forem postas ao serviço de outros fundamentos sociais e políticos (SANTOS, 2006, p. 20).

⁴ “Até 1984, o Brasil era um país caracterizado pelo autoritarismo. O sistema político era controlado pelo establishment militar, ainda que as eleições, os partidos e o Parlamento existissem. Da mesma forma, a economia era fechada: o protecionismo era a regra, tanto como mecanismo para promover a industrialização, quanto como uma maneira de resolver os crescentes desequilíbrios no balanço de pagamentos. A Industrialização por Substituição de Importações (ISI) combinada com uma estratégia de crescimento “para dentro”, que caracterizaram o modelo econômico desde a década de 30, não apenas causaram problemas no balanço de pagamentos, mas também foram responsáveis pelas elevadas taxas de inflação, que eram típicas do Brasil” (PIO, 2001, p. 29-30).

⁵ “A abertura da economia para competição internacional inviabilizou milhares de indústrias que deviam sua existência ao muro, sobretudo nos setores que haviam apostado nos planos de Geisel (como o de bens de capital) e investido para abastecer um mercado interno maior. A concorrência com o mundo obrigou os sobreviventes a se adaptar ou morrer e gerou desemprego” (CALDEIRA, 2017, p. 659).

O citado movimento de globalização e a abertura política e econômica do Brasil, formaram o cenário propício para que empresas, nacionais e internacionais, buscassem ocupar novos espaços no mercado interno nacional⁶. De outro lado, a mobilidade do capital foi percebida pelos Estados como uma possibilidade de angariar receitas.⁷

Assim, com vistas a atrair novas empresas para o seu território, os Estados começam a travar disputas estratégicas com conflitos indiretos, no cenário político e econômico: a Guerra Fiscal.

Em breves palavras, a disputa é travada entre os Estados da Federação para receber e instalar atividades econômicas empresariais, especialmente complexos industriais⁸, em seus territórios, utilizando-se principalmente concessão de benefícios fiscais⁹.

À exemplo das guerras bélicas, a batalha fiscal deveria observar algumas regras, no caso dessas: as normas tributárias. Porém, apesar de normas bem definidas, neste cenário de beligerância fiscal, são muitos os casos em que as regras não são observadas.

Um distanciamento que lembra a frase popular: “*Na teoria, não há diferença entre a teoria e a prática. Na prática, há*” (BERRA *apud* PARENTONI, 2014, p. 95).

Desta forma, ante à incontroversa ilegalidade, pertinente aos instrumentos de concessão de benefício fiscal por parte da Administração Fazendária dos Estados e o contexto do recente da dita Guerra Fiscal, forma-se o pano de fundo da proposta deste artigo: a concessão de benefício fiscal ilegal e considerações sobre transformações na ordem social e econômica com apontamentos sobre impessoalidade, efeito anestésico e custo social.

⁶ “Com a globalização, confunde-se a lógica do chamado mercado global com a lógica individual das empresas candidatas a permanecer ou a se instalar num dado país, o que exige a adoção de um conjunto de medidas que acabam assumindo um papel de condução geral da política econômica e social” (Santos e Silveira, 2002, p. 255).

⁷ “[...]na década de 1990, assistimos a um acirramento da guerra fiscal entre os governos subnacionais no Brasil. Não que esse evento tenha sua origem nesse momento, ao contrário, durante o século XX muitos estados e municípios promoveram políticas particulares de desenvolvimento, mas nunca isso se deu de forma tão acentuada como nos anos 90. [...] Ao mesmo tempo, ocorreu o processo de globalização, em que as idéias de um Estado mais fraco e de uma abertura econômica maior formaram uma psicosfera favorável à entrada de investimentos externos e, com eles, a necessidade uma modernização do território, que atendesse às necessidades dessas empresas. É exatamente nesse momento que os governos subnacionais passaram a realizar políticas individualistas e competitivas de atração de investimentos via incentivos” (IBAÑEZ, 2006, p. 146-147).

⁸ “Apesar de os diversos rounds da guerra fiscal tenderem a igualar o nível de benefícios concedidos pelos diversos estados envolvidos, ao mesmo tempo em que se amplia a renúncia fiscal, é inegável que a maior agressividade das unidades da Federação menos industrializadas reforça ainda mais essa trajetória de desconcentração” (PACHECO, 1999, p. 5).

⁹ “A Carta Magna de 1988, a fim de tentar evitar o surgimento das guerras fiscais, partilhou a competência tributária entre os entes federados e traçou todas as regras que devem ser observadas no que diz respeito ao ICMS. Inclusive determinou que somente por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, através do CONFAZ, seria possível conceder benefícios fiscais. Todavia, no que diz respeito ao ICMS, diversos Estados, ao arrepio dos mandamentos constitucionais, oferecem benefícios fiscais para atrair empresas, o que, conseqüentemente afeta a convivência harmônica entre os Estados, gerando a guerra fiscal” (MELO, 2017, p. 62).

2 RELEVÂNCIA

Antes de adentrar ao enfrentamento concreto do objeto, transparece como relevante indicar a relevância da proposta, não apenas com base na referida Guerra Fiscal entre os Estados, mas pela própria presença do debate do papel do Estado na economia, como agente direto ou na condição de propiciar condições favoráveis. Embate que retornou ao espaço público após o cenário de estagnação econômica, perceptível a partir de 2013.

Isto é, sob o viés econômico, parece unânime que, após uma década de relativa prosperidade, com de crescimento anual de 6% (seis por cento) em 2007 e 7,5% (sete e meio por cento) em 2010 (IBGE, 2017), a partir do final do de 2013 o Brasil inseriu-se em severa recessão, com leituras mais acaloradas de uma suposta “década perdida” (FONTES, 2017), pois não foi aproveitado um cenário favorável mundial (VILLA, 2013).

Essa retração impôs instabilidades, inquietações e análises de que a raiz da crise é interna, por uma “[...] forte intervenção governamental na economia que combinaram política monetária com a redução da taxa de juros e política fiscal com dirigismo no investimento, elevação de gastos, concessões de subsídios e intervenção em preços” (BARBOSA FILHO, 2017, p. 58).

Ainda, há organizações da sociedade civil, caso de setores de organizações patronais, como a FIESP, que defendem o discurso de que o tributo é obstáculo ao desenvolvimento (SKAF, 2017); Inclusive, são utilizados instrumentos, ditos: ‘impostômetros’ (IBPT, 2016).

Organizações representativas de trabalhadores, como é o caso do Sindicato dos Trabalhadores em Educação de Minas Gerais, também traçam críticas, pois indicam que a concessão de benefícios retira recursos da educação¹⁰.

Contudo, a máxima exclusão possível da capacidade de intervenção do Estado no cenário econômico e a visão de que a atividade de tributação seria um simulacro de expropriação patrimonial seletiva (impostos seriam ‘via de mão única’) parecem visões desarrazoadas. Portanto, visões que merecem ser avaliadas com cautela. Em especial, em um espectro que considere o teor constitucional contemporâneo em que o Estado recebe importante parcela da responsabilidade por políticas sociais (MOREIRA, 1976).

¹⁰ “Segundo relatórios do Tribunal de Contas do Estado (TCE/MG) sobre as contas Anuais do Governo, em 2017, os benefícios fiscais da competência de tributos chegaram a um patamar acumulado de mais de R\$ 7 bilhões. A educação, que possui o ICMS e o IPVA, por exemplo, como fontes de financiamentos, deixou de receber muitos recursos por causa das isenções e das anistias. Em 2017, segundo o TCE/MG, as renúncias de receitas representaram 64% de todo o orçamento da educação. Cabe destacar que, no inciso III do artigo 2º, da Lei Complementar 159/17, está prevista a redução dos incentivos ou benefícios de natureza tributária, dos quais decorram renúncias de receitas instituídas por lei estadual de, no mínimo, 10% ao ano. Esta obrigatoriedade é a parte menos comentada pelo atual governo” (SINDEUTEMG, 2019).

Há relevância na medida em parecer existir imprecisões terminológicas¹¹. Sendo que essas imprecisões que parecem fomentar espaço para as ideias de ‘privilégios’.

Assim, para além das críticas de que o Estado seria ineficaz no exercício da arrecadação (Receita Pública) e ineficiente na forma de gerir recursos (Despesa Pública) (p. ex. desde 2017-2018, Minas Gerais e o Rio de Janeiro parcelam a remuneração do funcionalismo), há críticas específicas relativas à ausência de legalidade, transparência e impessoalidade na concessão de benefícios fiscais, em específico quanto ao ICMS.

Neste rumo, a nebulosidade é percebida nos espaços especializados, como é o caso dos setores representativos de classe e de partidos políticos, a saber: no Estado do Rio de Janeiro (SINFREERJ, 2016), de São Paulo (ROVER, 2018) e de Minas Gerais (SINDIFISCOMG, 2017), o último paira inclusive com indícios de corrupção¹²¹³.

Por fim, a originalidade reside em identificar transformações na ordem social e econômica decorrentes desta concessão de benefício fiscal apartado da legalidade.

Então, há relevância no problema ao se perceber que a escassez (conceito fundamental das ciências econômicas) trouxe para espaço do debate público o questionamento sobre a citada prática de concessão de benefício fiscal apartado ilegal.

3 DO ILEGAL BENEFÍCIO DE REGIME ESPECIAL SUBSTANTIVO E EXEMPLOS NORMATIVOS ‘AUTORIZATIVOS’ NA LEGISLAÇÃO DOS ESTADOS

A concessão de benefícios fiscais é tema relevante que repercute questões concretas, especialmente quando há a ausência de contornos expressos do seu conteúdo.

Nos moldes da introdução, o vigente contexto de Guerra Fiscal entre os Estados transparece que a ‘arma de ataque’ para atrair empresas e investimentos para o seu território é

¹¹ “O que se verifica, no entanto, é que a análise da Constituição Federal não tratou dos incentivos fiscais de forma sistematizada. Observados, ao longo do Texto Magno, diversas passagens em que a aplicação dos termos relacionados aos incentivos fiscais é feita de forma indiscriminada. Ora se fala em “incentivos”, “benefícios”, anistias, remissões, crédito presumido, redução de base de cálculo, etc. Verifica-se, em muitas passagens do Texto Constitucional, o conectivo ou para separar incentivos de benefícios fiscais, demonstrando a ausência de qualquer rigor na conceituação dos incentivos fiscais e, conseqüentemente, a possibilidade de interpretação desses termos como institutos de categorias diversas. [...] como demonstração [...] citamos o artigo 155, §2º, XII, g e o artigo 156, §3º, III, que se utilizam dos termos isenções, incentivos e benefícios fiscais para determinar que cabe à lei complementar instituí-los e revogá-los. Do mesmo modo, o artigo 195, §3º, proíbe que os contribuintes com débito com o sistema da seguridade social recebam “benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios” (PIVA, 2014, p. 39-40).

¹² Conforme matéria jornalística da Rádio CBN, publicada na página da internet do SINDIFISCOMG, o conselho de classe propôs ação judicial para que o Estado informe as condições dos Regimes Especiais concedidos a empresa JBS nos últimos 10 (dez) anos. Em específico, um dos motivos da ação é a suspeita, decorrente de delação premiada do ex-diretor da empresa Ricardo Saud, de que os benefícios foram concedidos em contrapartida para doações eleitorais ao ex-Governador, Aécio Neves.

¹³ Por outro lado, a JBS teria recebido mais de 300 milhões em benefícios (PIZZARO; ARIADNE, 2016).

a concessão de benefícios fiscais. Por exemplo: reduções de base de cálculo, redução de alíquota, alíquota zero, amortização acelerada, crédito presumido.

Esses benefícios, muitas vezes são formalizados por meio de regime especial. Porém, conforme tratado na introdução, em alguns casos é nítida a ausência de requisitos de legalidade, como é a hipótese em que o benefício fiscal padece de convalidação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)^{14 1516}..

Sem a mesma notoriedade, há outros casos em que o vício está no fado da Administração Fazendária Estadual conceder benefícios, ou realizar, alterações fiscais sem considerar hipóteses objetivas previstas em lei, mas sim com fundamento em normas sem natureza jurídica de lei (p. ex. decreto e regulamento): por exemplo, reduzir alíquota de imposto por meio de decreto, sem a chancela do Legislativo Estadual.

Ademais, ainda há os casos em que o Fisco concede benefícios com sentidos abertos ('casos peculiares')¹⁷ que deverão ser avaliadas caso a caso¹⁸ e com viés de sigilo.

Ou seja, parece trata-se de uma hipótese em que se 'celebra acordo', bilateral, entre o Fisco e o administrado, em que o objeto é o tributo. Conforme será tratado, em regra os termos são celebrados na forma de Regime Especial. Talvez por esta aparente ausência de nitidez, há variações conceituais. De "*regime consensual substantivo*" (CARVALHO, 1996) à '*regime especial consensual material*' (BOLAN, 2012).

Sendo o conceito "*regime especial substantivo*", o conceito adotado pelo presente estudo. O regime especial substantivo, que não se confunde com o regime especial formal¹⁹ (obrigações acessórias) e o regime especial de ofício de viés sancionatório, possui a peculiaridade de que, por meio dele, a Administração Fazendária acaba por alterar a regra-matriz do tributo (obrigação principal)²⁰.

¹⁴ A título de exemplo, cite-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.940/MG (BRASIL, 2013).

¹⁵ A título de exemplo, cite-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.940/MG (BRASIL, 2013).

¹⁶ Inclusive, a temática é tema da Proposta de Súmula Vinculante nº 69 (BRASIL, 2012).

¹⁷ No momento da apresentação do problema do projeto, será apresentado um quadro comparativo-exemplificativo de normas dos Estados de Rondônia, Sergipe, Tocantins, São Paulo e Paraná, que, a partir da literalidade do texto normativo, demonstra de forma evidente o sentido de comando aberto.

¹⁸ "*Diferentemente de regimes especiais padrões, que entendemos legítimos por não haver margem de discricionariedade, mas vinculação a padrões previamente definidos em norma geral e abstrata, alguns pedidos são direcionados à Diretoria Executiva da Administração Tributária, a quem cabe decidir se o caso descrito pelo contribuinte requerente é ou não considerado "especial", merecendo um tratamento diferenciado a ser conferido pela Administração Pública*" (MIGUEL, 2013, p. 261).

¹⁹ "*Os regimes especiais formais configuram, pois, ajustes ou adaptações que se mantêm na seara dos deveres instrumentais*" (BOLAN, 2012, p. 81).

²⁰ "*Com efeito, nos regimes especiais materiais, a Administração Estadual acaba por se arvorar no papel de legislador, na medida em que promove, em relação a um determinado contribuinte, alterações na regra-matriz do ICMS. Em outras palavras, ao conceder um regime especial material, a Administração Pública age como se legislador fosse ao inovar o ordenamento jurídico com uma 'regra-matriz de incidência do ICMS de caráter individual'*" (BOLAN, 2012, p. 82-83).

Portanto este benefício fiscal é concedido sem embasamento legal e com critérios essencialmente discricionários²¹, a despeito da característica de ato vinculado que forma o conceito de tributo do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966).

Desta feita, salvo determinado entendimento diverso²², é majoritário que o regime especial consensual material é vedado pelo ordenamento jurídico²³.

Portanto, partindo-se da premissa de que regime especial substantivo é ilegal, em especial ante ao viés sigiloso²⁴.

O qual, por sinal, o viés de sigilo tem sido objeto de questionamentos judiciais²⁵.

Inclusive, o problema também é percebido da constatação de que há normas estaduais que parecem permitir alteração da matriz tributária por meio de juízo avaliativos: ‘peculiaridade’, ‘especiais’.

Casos que se aproximam do art. 172²⁶, do CTN, mas que se distanciam da legalidade tributária do art. 150, § 6º, Constituição²⁷.

²¹ “[...] o poder da Administração, embora discricionário, não é totalmente livre, porque, sob alguns aspectos, em especial a competência, a forma e a finalidade, a lei impõe limitações “[...] a discricionariedade implica liberdade de atuação nos limites traçados da lei” (DI PIETRO, 2012, p.62).

²² “Apesar de a doutrina, em sua maior parte, atacar o instrumento, por possuir uma visão rígida da legalidade tributária e de outros princípios que norteiam as exações fiscais, o objetivo do trabalho não foi demonstrar minuciosamente porque estes princípios devem ou não ser superados. A finalidade da dissertação foi trazer o pensamento moderno, capitaneado pelos professores doutores Onofre Alves Batista Júnior e Carlos Victor Muzzi Filho, que consideram as ferramentas analisadas como uma espécie de contrato de direito tributário, em vista da possibilidade de o poder público realizar transações administrativas. Esta possibilidade inclusive é corroborada pela legislação mineira. Além disso, não se pode esquecer de que há princípios como o da praticidade e o da simplificação dos tributos que dão supedâneo à utilização de mecanismos tributários como os regimes especiais materiais” (MOREIRA, 2018, p. 108-109).

²³ “Importa salientar que a legalidade estrita aqui tratada afasta a possibilidade de delegação do legislador à Administração Pública para disciplinar referidos critérios formadores da regra-matriz do ICMS, pois, reitere-se, estes devem ser exaustivamente definidos em norma veiculada em lei, tal como afirma Geraldo Ataliba, para quem a Constituição exige que o legislador exaure a função instituidora de tributos, não relegando ao Executivo o suprimento de nenhuma lacuna. A lei tributária deve descrever exaustiva e completamente a hipótese de incidência, em todos seus aspectos, bem como estabelecer base e alíquota explicitamente²⁸⁹. Não há qualquer discricionariedade neste aspecto, o que confirma a impossibilidade de aplicação do art. 71 da Lei nº 6.374/89 para fins de concessão de regime especial que altere critérios da regra-matriz de incidência do ICMS” (MIGUEL, 2013, p. 190)

²⁴ “Todavia, a legislação paulista, mais especificamente o art. 16 da Portaria CAT nº 43/07379 estabelecem que apenas um resumo do despacho de concessão, alteração, extinção, revogação ou cassação de regimes especiais serão publicados no Diário Oficial. O art. 482, § 3º do Regulamento estabelece que “a decisão concessória será publicada, em resumo ou na íntegra, no Diário Oficial do Estado”, facultando, portanto, à Administração definir o conteúdo da publicação. Apenas como exemplo [...] algumas publicações indicadas no Diário Oficial do Estado que denotam a impossibilidade de identificação do conteúdo do ato administrativo para fins de seu controle pelos administrados e, principalmente, pelos concorrentes do sujeito passivo que obteve a concessão do regime especial pleiteado [...]” (MIGUEL, 2013, p. 272).

²⁵ Este é o caso da Ação Popular, de autos de nº 1040955-67.2018.8.26.0053, proposta em face do Estado de São Paulo, em trâmite perante a 14ª Vara da Fazenda Pública da comarca da Capital, que pede a listagem empresas que recebem benefícios fiscais, pois o sigilo configuraria ilegalidade, em razão da transparência e publicidade, e “[...] o Tribunal de Contas estadual recomenda, desde 2016, que o governo adote medidas de transparência em relação a esses dados. No entanto, o governo alegou não ser possível exibir uma lista em razão do sigilo fiscal” (ROVER, 2018). Em consulta, os autos estão ‘conclusos para sentença’ desde 09 de maio de 2019 (SÃO PAULO, 2018).

Para elucidar, é possível indicar que, salvo exceções, caso do Distrito Federal²⁸, a mitigação é vista nas normas de regime especial de ICMS de Rondônia (2015), Sergipe (2016), Tocantins (2019), São Paulo (2019) e Paraná (1996):

Quadro 1 - Comparativo de normas de regime especial de ICMS					
UF	RONDÔNIA	SERGIPE	TOCANTINS	SÃO PAULO	PARANÁ
Norma	Lei Estadual nº 688/1996, Alterada, Lei nº 3756/15	Decreto Estadual nº 21.400/2002 RICMS	Decreto Estadual nº 2.912/2006 RICMS	Lei Estadual nº 6.374/1989 Alterada, Lei nº 17.100/19	Lei Estadual nº 11.580/1996 Alterada pela Lei n. 19.595/2018
Dispositivo Normativo	Art. 53. Em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações principal e acessória , poder-se-á adotar regime especial. Parágrafo único. Caracteriza-se regime especial, para os efeitos deste artigo, qualquer tratamento diferenciado da regra geral de extinção do crédito tributário ou de escrituração fiscal. Art. 54. Os regimes especiais serão concedidos através de celebração de termo de acordo de regime especial com base no que se dispuser em decreto do Poder Executivo, quando a situação peculiar abranger vários contribuintes ou responsáveis.	Art. 131. Em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações principal e acessórias pelos contribuintes do ICMS , poder-se-á adotar Regime Especial de Tributação. Parágrafo único. Entende-se por Regime Especial de Tributação, todo e qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do imposto e de cumprimento das obrigações acessórias, sem que deste resulte desoneração da carga tributária. Art. 132. A autoridade competente para conceder, alterar ou revogar Regime Especial de Tributação é o Secretário de Estado da Fazenda ou o Superintendência Geral de Gestão Tributária e não Tributária – SUPERGEST.” Parágrafo único. O Regime Especial de Tributação será concedido, independentemente do número de contribuintes ou responsáveis envolvidos, através da celebração de Termo de Acordo [...]	Art. 514. Nos termos dos arts. 39 e 40 da Lei 1.287/01, pode ser permitida a adoção de regime especial para o pagamento do imposto, bem como para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais. [...] Art. 515. Quando situação peculiar abranger vários contribuintes ou responsáveis, o Secretário de Estado da Fazenda pode determinar regime especial para o pagamento do imposto, bem como para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais aplicáveis às categorias, grupos ou setores de quaisquer atividades econômicas envolvidas. § 1º Caracteriza-se regime especial para os efeitos deste artigo, qualquer tratamento diferenciado da regra geral de extinção do crédito tributário, de escrituração e emissão de documentos fiscais.	Artigo 71 - Em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais	Art. 42. Em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações principal e acessória poder-se-á adotar regime especial. Parágrafo único. Caracteriza-se regime especial, para os efeitos deste artigo, qualquer tratamento diferenciado da regra geral de extinção do crédito tributário, de escrituração ou de emissão de documentos fiscais. Art. 43. Os regimes especiais serão concedidos: I - através de celebração de acordo; II - com base no que se dispuser em decreto do Poder Executivo quando a situação peculiar abranger vários contribuintes ou responsáveis.

Vale repetir: mesmo sendo ilegal, alguns Estados da Federação possuem legislação que ‘autoriza’ concessão do referido benefício ‘obscuro’.

²⁶ Art. 172. *A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante*” (BRASIL, 1966).

²⁷ “Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...] 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”* (BRASIL, 1988).

²⁸ O Distrito Federal, optou por outro caminho, ao disciplinar o tema sem tamanha discricionariedade: “Art. 4º *As isenções do imposto somente serão concedidas ou revogadas, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, por meio de convênios celebrados e ratificados pelas unidades federadas e pelo Distrito Federal, representado pelo Secretário de Fazenda e Planejamento*” (DISTRITO FEDERAL, 1996).

4 POSSÍVEIS TRANSFORMAÇÕES NA ORDEM SOCIAL E ECONÔMICA EM RAZÃO DO ILEGAL BENEFÍCIO FISCAL SUBSTANTIVO

Dessa forma, é possível dizer que a discussão permeia arrecadação e utilização de recursos públicos e se aproxima de forma incisiva da ciência econômica, pois escolhas de alocação dos recursos públicos, por meio de benefícios fiscais, podem ser compreendidas no aspecto da escassez e do incentivo de comportamentos.

Logo, considerando os questionamentos pontados acima e os exemplos legislativos que mesmo assim ‘autorizam’ a determinada prática, há espaço para reforço da ilegalidade, porquanto que afronta a impessoalidade²⁹. E, como meio de propiciar um espectro novo de respostas inéditas, considerando-se a constatação retro de que alguns entes estaduais utilizam-se de instrumentos tributários que são tomados como apartados de legalidade, propõe-se formular uma análise das transformações na ordem social e econômica decorrentes destes.

Para ratificar a compreensão do tema-problema, com as próprias implicações e repercussões econômicas³⁰, podem ser percebidas a partir dos seguintes questionamentos:

- (a) como aferir se a decisão é suficiente, adequada e impessoal, se sua fundamentação não é exteriorizada?
- (b) sabendo-se que é o Estado pode fomentar às atividades econômicas, adoção de critérios nítidos, públicos e impessoais não seria o caminho para afastar questionamentos de subjetivação?
- (c) A impossibilidade de ter ciência das decisões, não afrontaria o direito de participação, oriundo do princípio democrático?
- (d) Ademais, no ponto de que tais benefícios ilegais parecem gerar repercussões sociais, em prévia especulação questiona-se:
- (e) quando o Estado concede benefício fiscal a um contribuinte particular, o ônus da não arrecadação do recurso é de toda a sociedade?
- (f) E de modo especial, daqueles que mais necessitam de políticas públicas?
- (g) E se não há transparência nos critérios, não estariam aqueles que arcam como o ônus condenados a suportá-los sem se darem conta disso? Haveria certa similaridade com o efeito ‘anestésiante’³¹?

²⁹ Compreendida no sentido do “[...] deve haver fundamentação (motivação) [...] deve eclodir em ambiente processual (processualização)” com a “contribuição do interessado (participação)” (CARVALHO NETO, 2015, p. 312)

³⁰ “Ao invés de ver tradicionalmente o direito apenas em seu papel de provedor de justiça, a abordagem econômica do direito permitirá ao jurista ver as leis como incentivos para mudar o comportamento – isto é, como preços implícitos – e como instrumentos para atingir objetivos de políticas públicas (eficiência e distribuição)” (COOTER; ULEN, 2010, p.33)

- (h) a concessão de benefícios não seria uma forma de alocação de recursos? Em que medida afeta a concretização de direitos sociais?
- (i) E, quanto a concessão de benefícios fiscais não “[...] é praticamente desnecessário dizer que esse problema deve ser olhado na totalidade e na margem”³²? Ou seja, uma análise das externalidades, que considere os beneficiados e não-beneficiados?
- (j) Que tipos de comportamentos são incentivados?

Por ser multidisciplinar, o estudo pretende imergir no campo jurídico, social e econômico.

Assim, a pesquisa será direcionada na característica de um estudo qualitativo, com enfoque descritivo, que visou proporcionar maior conhecimento do problema por meio de uma pesquisa de campo (Creswel, 2003; Yin, 2005).

Como fenômeno social observável na realidade, o estudo envolvendo o objeto proposto, da análise das transformações na ordem social e econômica decorrentes da concessão de benefício fiscal apartado de critérios de legalidade, passa necessariamente pelo entendimento do contexto em que ele ocorre, já que o entendimento de fenômenos reais implica necessariamente no entendimento do contexto que o rodeia (Yin, 1981, 2005; Eisenhardt, 1989; Meyer, 2001; Halinnen, & Tornross, 2005).

Para tanto, no intuito de sedimentar a busca das respostas, serão tomadas por base fundamentos da impessoalidade, do efeito anestésico e custo social. Serão adotadas três ideias referências para construções pertinentes à: compreensão de impessoalidade, o ‘efeito anestésico’ e o custo social.

Como natural aprofundamento dos fundamentos de ilegalidade, tem-se a impessoalidade. Esta será compreendida a partir da ideia de que, em uma vinculação recíproca³³, capaz de “assegurar a impessoalidade nas decisões administrativas, devem ser observados ao menos três deveres fundamentais: a) Fundamentação; b) Processualização; c) Participação do administrado” (CARVALHO NETO, 2015, p. 197).

³¹ “Por ‘anestesia fiscal’ entende-se a feita de ‘visibilidade’ de certos tributos, que conduz os contribuintes de facto, isto é, em sentido econômico, neste caso os consumidores finais dos bens atingidos, a suportá-los sem se darem conta disso” (BASTO apud GASSEN, 2013, p. 181).

³² Tradução livre de: “It goes almost without saying that this problem has to be looked at in total and at the margin” (COASE, 1960, p. 2).

³³ “A fundamentação de decisões relevantes deve ter lugar em ambiente processual no qual é assegurada a participação do administrado. A processualização, de sua vez, existe para assegurar participação do administrado e fundamentação. E a participação do administrado implica processo e fundamentação” (CARVALHO NETO, 2015, p. 197).

Em síntese, a fundamentação é aquela pública, suficiente e adequada, inclusive perante terceiros³⁴. A processualização é a tomada de decisões racionais e em procedimentos claros, não subjetivos³⁵.

A participação versa que o erário mantém o seu poder decisório, mas deve propiciar amplos meios ao administrado de manifestar e conhecer da sua decisão³⁶.

Para a compreensão do viés anestésico, será adotada a compreensão de que ocorre quando o sujeito que suporta o ônus sem se dar conta disso³⁷, o que, portanto, "[...] *contribui enormemente no aprofundamento do abismo social existente em nosso país*", pois acaba por "[...] *tributar de forma mais onerosa as camadas mais pobres da população, fazendo com que elas sustentem, em grande medida, o Estado brasileiro*". (GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 230).

Por fim, a análise do papel das instituições jurídicas nas relações econômicas, na fronteira entre o direito e a economia, será adotada a noção de Coase (1960, p. 44): "*o custo de exercer um direito (de usar um fator de produção) é sempre a perda que é sofrida em outro lugar em consequência do exercício daquele direito*"³⁸ e, por isso "*ao planejar e escolher entre arranjos sociais, devemos ter em conta o efeito total [...]*"³⁹.

³⁴ "Neste rumo, a decisão administrativa relevante, para ser impessoal, deve conter fundamentação suficiente. [...] Tanto quanto possível, a decisão administrativa deve ser convincente em relação às partes e em relação a terceiros" (CARVALHO NETO, 2015, p. 197).

³⁵ "Decisões impessoais relevantes demandam ambiente processual. Concepções processuais e procedimentais da própria democracia, para fins de legitimação dos atos de poder, rechaçam decisões tomadas sem racionalidade, imparcialidade e equilíbrio, denotados pelo processo administrativo. Promove-se, assim, "dessubjetivação" do poder, evitando-se que motivos espúrios, obscuros, de índole pessoal e fins alheios ao interesse público contaminem a decisão impessoal tomada pelo Estado" (CARVALHO NETO, 2015, p. 312).

³⁶ "A autoridade da Administração deve ser buscada, em seu fundamento de legitimidade, na própria participação do administrado na gestão e no controle das finalidades públicas. A autoridade permanece – como tem de ser – com o Poder Público, sendo modificada apenas sua fonte de legitimidade. Enquanto no Direito Administrativo de tradição liberal o poder legítimo derivava da atribuição legal ao administrador de concretização do interesse público (definido a priori em lei), no paradigma democrático atual a ordem jurídica deve fornecer instrumentos para que o cidadão integre a esfera administrativa, influenciando nas tomadas de decisões e na determinação em concreto do interesse público. Nesse arranjo institucional, escolhas e deliberações definitivas são da própria Administração, mas ao cidadão deve ser dada ampla possibilidade de manifestar e de ter seus pleitos e contribuições realmente apreciados pelo administrador" (CARVALHO NETO, 2015, p. 233).

³⁷ "[...] cabe notar que esse efeito de anestesia fiscal[¶] é bastante perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante de tributo que está pagando. Dessa percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes de tributos *anestésicos* e os diretos de *irritantes*" (GASSEN, 2004, p. 120)

³⁸ Tradução livre de: "The cost of exercising a right (of using a factor of production) is always the loss which is suffered elsewhere in consequence of the exercise of that right [...]" (COASE, 1960, p. 44).

³⁹ Tradução livre de: "In devising and choosing between social arrangements we should have regard for the total effect" (COASE, 1960, p. 44).

Logo, disto compreende a noção de que a concessão de benefícios não é uma ação sem custos⁴⁰ (esse, por exemplo, parece ser a hipótese suscitada na proposta de estudo relativa à perda da arrecadação e o prejuízo às políticas públicas), as escolhas compreendidas na relação entre o Estado e indivíduos, tem mais custos para esses, em especial aqueles que possuem menor renda.

Assim, *“visões satisfatórias sobre a política só podem vir de um estudo paciente de como, na prática, o mercado, empresas e governos lidam com o problema de efeitos nocivos”*⁴¹ (COASE, 1960, p. 18).

Assume-se como premissa de que as sociedades vivem fora dessas condições ideais (sem custos), ante a própria escassez de recursos⁴².

Por isso, a ação do governo (por exemplo, por meio de regulamentação, tributação), apesar de ser uma ação importante, nem sempre conduz a uma alocação que seja a mais eficiente possível⁴³.

Portanto, no intuito de aclarar as controvérsias, ante a forte ilegalidade⁴⁴, com foco nas relações dos principais envolvidos - o Estados, os contribuintes beneficiários (empresas com benefício fiscal ilegal) e não-beneficiários (empresas do mesmo ramo e sem benefício fiscal ilegal) e a sociedade.

Para tanto, as construções de resposta serão compreendidas a partir das repercussões a partir dos sujeitos. Isto é, repercussões entre:

- (a) os próprios entes federados estaduais (os Estados);

⁴⁰ *“But at least it has made clear that the problem is one of choosing the appropriate social arrangement for dealing with the harmful effects. All solutions have costs and there is no reason to suppose that government regulation is called for simply because the problem is not well handled by the market or the firm”* (COASE, 1960, p. 18).

⁴¹ *“Satisfactory views on policy can only come from a patient study of how, in practice, the market, firms and governments handle the problem of harmful effects”*.

⁴² *“A escassez força os indivíduos a realizarem escolhas e a incorrerem em trade-offs. Os trade-offs são, na verdade, “sacrifícios”: para se ter qualquer coisa é preciso abrir mão de alguma outra coisa – nem que seja somente o tempo. Esse algo de que se abre mão é o chamado “custo de oportunidade”. Todas as escolhas têm custos de oportunidade. Isso quer dizer que nem tudo pode ser feito ou produzido; tudo tem um custo; e cada centavo gasto em uma determinada atividade é o mesmo centavo que não é gasto em todas as demais”* (SALAMA, 2008, p.16).

⁴³ *“O “bem-estar da sociedade” deve ser compreendido em função do de seus membros. As escolhas coletivas da sociedade devem ser analisadas como resultantes da composição de escolhas individuais. O “Estado”, o “governo”, o “povo” ou o “sindicato” não pensam, não decidem eles mesmos, mas indivíduos agem em seu nome, respeitando, imagina-se, os critérios de decisão aplicáveis e outras restrições. É o que se denomina de princípio do individualismo metodológico”* (MACKAAY; ROUSSEAU, 2015, p. 41).

⁴⁴ Em termos estritamente normativas, pode-se dizer que a alteração da matriz tributária pela Administração é ato ilegal, pois: a) não observa o princípio da legalidade tributária, prevista no art. 150, inciso I, e o § 6º da CRFB (BRASIL, 1988) e art. 9º, do CTN (BRASIL, 1966); b) a isonomia tributária, prevista no art. 150, inciso II, da CRFB (BRASIL, 1988); c) afasta-se do conceito de tributo do art. 3º do CTN (BRASIL, 1966), no que tange ao fato de que a sua cobrança é ‘atividade administrativa plenamente vinculada’; e fere o disposto no art. 14 da LRF.

- (b) os Estados e contribuinte beneficiário por um benefício fiscal;
- (c) o Estado, o contribuinte beneficiário e o contribuinte não-beneficiário, e
- (d) o Estado e a sociedade.

As primeiras repercussões a partir dos sujeitos, no caso (a) entre os Estados, sabe-se que o benefício fiscal é o principal instrumento da Guerra Fiscal e, a própria ausência de publicidade acirra esta disputa. Sendo que isto tem sido notoriamente objeto de discussões no Judiciário.

Decorrente disto, existe a repercussão entre (b) os Estados e contribuinte beneficiário por um benefício fiscal, quando o Ente não reconhece um benefício fiscal concedido por outro Estado e glosa créditos de outro Entes;

Ademais, outra repercussão ocorre entre (c) o Estado, o contribuinte beneficiário e o contribuinte não-beneficiário, pois, nos casos em que o benefício fiscal é concedido de forma sigilosa, a isonomia pode restar prejudicada, na medida em que o contribuinte não-beneficiário fica impedido de pedir o mesmo benefício fiscal concedido ao seu concorrente, porquanto que, dado o viés de sigilo, sequer é possível saber do teor do mesmo.

Ademais, surge espaço para questionamentos do contribuinte não-beneficiário, quanto aos critérios concorrenciais, e a própria noção de ‘privilégio’.

E desta forma, forma-se um incentivo de comportamento de que o contribuinte não-beneficiário busque ‘aproximar’ seu contato com o Estado, em especial a Administração Fazendária, se desejar condições favoráveis para o exercício de sua atividade econômica.

Além de quebrar o conceito de concorrência, tem-se também que, em tese, existe uma conjuntura que atenta ao viés de impessoalidade.

Por fim, entre (d) o Estado e a sociedade; pois a ausência de tributação pode implicar na perda de arrecadação e sabidamente esta é importante ao custeio das políticas públicas sociais e de infraestrutura que trazem benefícios para a sociedade, em especial para as pessoas de menor renda.

Ainda, (d.1) nos casos de sigilo, parece causar o chamado ‘efeito anestésico’, pois a concessão de benefício para um, significa, ainda que a curto prazo, perda de arrecadação a ser custeada inconscientemente por todos os contribuintes.

Não bastasse, tal ato (d.2) incentiva um suposto comportamento imediatista do Executivo de pensar o ‘capital político’ à curto prazo, porquanto que, se um mandato eletivo é um curto período, de 4 (quatro) anos, torna-se mais fácil atrair desenvolvimento para o seu Estado por meio da concessão de benefícios para empresas, portanto, em uma visão que

eventualmente seja incisiva, é possível dizer que se trata de uma ação que pode ser percebida como imediatista, do que, por exemplo, investir em infraestrutura (elétrica, esgoto, estradas) e/ou qualificação da mão-de-obra (educação regular e/ou profissional) que teriam resultados para um termo mais à frente.

E, por fim, (d.3), novamente em uma abordagem incisiva, pode prejudicar o acesso de produtos de maior qualidade pelo consumidor, pois se por um lado os benefícios significam a sobrevivência da empresa beneficiária no mercado, por outro lado pode significar a manutenção de empresas incapazes de sobreviver a plena competição de mercado e que, ao invés de focar em resultados, dentre os quais a melhora do produto e a redução dos custos, ambos os fatores que implicam no preço do produto e alguns podem apenas buscar subsídios e lobby no aparato da governamental

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

À guisa de conclusão, compreende-se que o benefício fiscal substantivo, concedido de forma sigilosa, além de ilegal, gerar repercussões econômicas e sociais negativas.

Em primeiro ponto, percebe-se que a ausência de transparência e da demonstração dos critérios e os beneficiários, afronta a impessoalidade, preceito este que deve nortear os atos da Administração, sobretudo fiscal.

Ainda a concessão de benefício fiscal sem transparência nos critérios, implica, além da violação cenário com premissa de impessoalidade, significa que os cidadãos que arcam como o ônus da não arrecadação, em especial àqueles destinatários de políticas públicas, são condenados a suportá-los sem se darem conta disso. O que, desta forma, possui certa similaridade com o efeito ‘anestésico’, no qual a parcela da sociedade que suporta o custo do não recolhimento do tributo, sequer tem noção disto. Pois, pode-se compreender que quando o Estado concede benefício fiscal a um contribuinte particular, o ônus da não arrecadação do recurso é de toda a sociedade. Uma vez que a desoneração significa, ainda que de maneira indireta, a perda de arrecadação e, disto, a perda de verbas para políticas públicas.

Ainda, conforme exposto, parece incentivar comportamentos indesejados, como um suposto comportamento imediatista do Executivo de pensar o ‘capital político’ à curto prazo,.

Logo, à guisa de conclusão propositiva, de um lado o caminho para superar parece ser justamente que seja dado cumprimento às normas constitucionais e a legislação tributária, para dar transparência aos referidos benefícios fiscais que, em que pese notoriamente ilegais, tem sido ‘autorizado’ por normas estaduais e, como tal, efetivamente concedido regimes especiais substantivos por algumas Administrações Fazendárias.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda. A crise econômica de 2014/2017. **Estudos Avançados**. São Paulo, v. 31, n. 89, p. 51-60, abr. 2017. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142017000100051>. Acesso em: 22 jul. 2019.
- BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes especiais – IPI e ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 jul. 2019.
- 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**, 5 maio 2000. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 20 jul. 2019.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, 27 out. 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 15 jul. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.940/MG. **Diário Eletrônico de Justiça**, Brasília, 03 out. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=174004005&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante nº 69. Autos nº 9941702-33.2012.1.00.0000. Distribuição em: 02 abr. 2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4222438>>. Acesso em: 20 jul. 2019.
- CARVALHO NETO, Tarcisio Vieira de. **O princípio da impessoalidade nas decisões administrativas**. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2015, p. 197, 312. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-01032016-125610/publico/Tese_Tarcisio_Vieira_de_Carvalho_Neto.pdf>. Acesso em: 3 jul. 2019
- CARVALHO, Paulo de Barros. **O ICMS e os “regimes especiais”**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, SP, vol. 8, 1996, p. 96-97.
- COASE, R. H. **The Problem Of Social Cost**. The Journal of Law & Economics. Volume III. 1960, p. 2 e. Disponível em: <<https://www.law.uchicago.edu/files/file/coase-problem.pdf>>. Acesso em: 12 jul. 2019.
- COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010, p. 33.
- CRESWELL, J. W. **Research Design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches**. 2 Ed. University of Nebraska. Lincoln: SAGE Publications, 2003.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 62.

DISTRITO FEDERAL. Lei Distrital nº 1.254, de 8 de novembro de 1996. Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. **Diário Oficial nº 219**, de 11 novembro de 1996. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=1254&txtAno=1996&txtTipo=5&txtParte=.>>. Acesso em: 21 jul. 2019.

FAUSTO, B. **História concisa do Brasil**. 2ª edição. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2010, p. 307.

FONTES, Marília. **A década perdida chegou ao fim: Mudar o rumo de um transatlântico não é fácil, não é rápido, e não leva apenas dois anos**. Empiricus Research, Agosto de 2017. Disponível em: <<https://www.empiricus.com.br/newsletters/decada-perdida-chegou-ao-fim/>>. Acesso em: 10 jul. 2019.

FRANCO, Bernardo Nacouzi de Mello. **Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira**. 2014. 238 f., il. Dissertação (Mestrado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

GASSEN, Valcir. **Os princípios jurisdicionais de tributação no estado de origem e de destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica**. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: 2002. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/84432/189176.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 5 jul. 2019.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo**: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Revista Sequência, n. 66, p. 213-234. Florianópolis: jul. 2013. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/seq/n66/09.pdf>. Acesso em 15 jul. 2019.

HOBSBAWM, E. J. **Era dos Extremos**: o breve século XX: 1914-1991. Tradução Marcos Santarrita; revisão técnica Maria Célia Paoli. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

IBAÑEZ, Pablo. **Território e Guerra Fiscal**: A Perversidade dos Incentivos Territoriais. Dissertação (Mestrado em Geografia Humana). Universidade de São Paulo Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humana, São Paulo, 2006, p. 146-147

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE, **Série histórica do PIB – IBGE**. Disponível em:

<<https://ww2.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/imprensa/ppts/00000028970103132017010007987277.xls>>. Acesso em: 21 out. 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO - IBPT.

Impostômetro Brasil, 2016. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 19 out. 2019.

KINCHESECKI, Cristiano. **A matriz tributária brasileira**: fundamento de um sistema tributário progressivo. 2016. 216 f., il. Tese (Doutorado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito**. Trad. Rachel Sztajn. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 41.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. Alguns breves apontamentos sobre a guerra fiscal. In: Misabel de Abreu Machado Derzi; José Afonso Bicalho Beltrão da Silva; Onofre Alves Batista Júnior. (Org.). **ICMS: Diagnóstico e Proposições - 1º Relatório ao governador do estado de Minas Gerais**. 01ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, v. 01, p. 63-67.

MIGUEL, Carolina Romanini. **Regimes especiais de ICMS**: natureza jurídica e limites. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2013, p. 190, 261, 272. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tdc-04092014-165654/publico/Regimes_especiais_de_ICMS_Carolina_Romanini_Miguel.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2019

MOREIRA, André Sales. **Regimes Especiais Substantivos de Tributação do ICMS**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. 2018, p. 108-109. Disponível em: <http://vulcano.grude.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/BUBD-AXHL69/disserta__o__andr__sales__moreira.pdf?sequence=1>. Acesso em: 5 jul. 2019.

MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição**: para o conceito de Constituição Económica. Vol. XIX. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1976. Disponível em: <https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/25912/1/BoletimXIX_Artigo1.pdf?ln=pt-pt>. Acesso em: 15 jul. 2019.

no início do século XXI. 2a edição, Rio de Janeiro, Record, 2001, p. 255.

PACHECO, Carlos A. Novos padrões de localização industrial? **Tendências recentes dos indicadores da produção e do investimento industrial**. (Texto para Discussão, 633). Brasília: IPEA, 1999, p. 5.

PARANÁ. Lei nº 11.580, de 14 de julho de 1996: atualizada até a Lei n. 19.595, de 12 de julho de 2018. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. **Diário Oficial**, 12 jul. 2018. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>>. Acesso em: 21 jul. 2019.

PARENTONI, Leonardo Netto. **Desconsideração Contemporânea da Personalidade Jurídica** - Dogmática e análise científica da jurisprudência brasileira (*Jurimetria/Empirical Studies*). São Paulo: Quater Latin, 2014, p. 95.

PIO, Carlos. **A Estabilização Heterodoxa no Brasil: ideias e redes políticas.** Revista Brasileira de Ciências Sociais, Vol. 16, nº 46. Junho de 2001, p. 29-30. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/0D/rbcsoc/v16n46/a02v1646.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2019.

PIVA, Silvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais: uma visão a partir do constructivismo lógico-semântico.** Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 39.

PIZZARO, Ludimila; ARIADNE, Queila. **JBS recebeu R\$ 332,9 milhões de incentivo fiscal em Minas.** O Tempo, 16 de junho de 2016. Disponível em: <<http://www.otempo.com.br/capa/economia/jbs-recebeu-r-332-9-milh%C3%B5es-de-incentivo-fiscal-em-minas-1.1486502>>. Acesso em: 18 jul. 2019.

RONDÔNIA. Lei Estadual nº 688, de 27 de dezembro de 1996: alterada pela Lei Estadual nº 3.756, de 30 de dezembro de 2015. **Institui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.** Diário Oficial, 30 dez. de 2015. Disponível em: <<https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/L96-688%20-%20consolidada%20-%20L15-3756.pdf>>. Acesso em: 21 jul. 2019.

ROVER, Tadeu. **Ação pede que estado de São Paulo liste empresas que recebem benefícios fiscais.** Revista Consultor Jurídico, 4 e setembro de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-set-04/acao-sao-paulo-liste-empresas-recebem-beneficios-fiscais>>. Acesso em: 20 jul. 2019.

SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é Direito e Economia? In: Luciano Benetti Timm, Alexandre Bueno Cateb. (Org.). **Direito & Economia.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 16.

SANTOS, Milton. **Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal.** Rio de Janeiro: Record, 2006.

SANTOS, Milton; SILVEIRA, Maria Laura. **O Brasil: território e sociedade**

SÃO PAULO. Lei Estadual nº 6.374, de 01 de março de 1989: atualizada até a Lei nº 17.100, de 03 de julho de 2019. Dispõe sobre a instituição do ICMS. **Diário Oficial**, 3 jul. 2019. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/compilacao-lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 21 jul. 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. Ação Popular nº 1040955-67.2018.8.26.0053. 14ª Vara da Fazenda Pública da Capital. Distribuição: 21 ago. 2018. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cpopg/show.do?processo.codigo=1H000DJFR0000&processo.foro=53&uuidCaptcha=sajcaptcha_f1efd14fe2234bf9bd478769ccb0cdf6>. Acesso em: 19 jul. 2019.

SERGIPE. Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002: atualizado até o Decreto nº 30.424, de 1º de dezembro de 2016. Aprova o novo Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. **Diário Oficial nº 27.549**, 30 set. 2016. Disponível em:

<http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/01-regulamento_2002_completo/regulamento_2002_completo.htm>. Acesso em: 21 jul. 2019.

SINDEUTEMG - O Sindicato Único dos Trabalhadores em Educação de Minas Gerais. **Regime de Recuperação Fiscal**. (?). 2019. Disponível em: <<http://sindutemg.org.br/wp-content/uploads/2019/09/Folder-Regime-de-Recuperacao-Fiscal-web.pdf>>. Acesso em: 2 de abr. 2020.

SINDIFISCO - Sindicato dos Auditores Fiscais Receita Estadual Agentes Tributos Estado Minas Gerais. **Sindifisco-MG quer que governo divulgue incentivos dados à JBS**. SIDIFISCO, 12 de Setembro de 2017. <<http://www.sindifiscomg.org.br/midia/detalhar/SHIjMD3450XD3864dnIT5u1r69FX3381W034508Hmo>>. Acesso em: 18 jul. 2019.

SINFREJ - Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual do Rio de Janeiro. **Tribunal de Contas conclui que benefícios fiscais a empresas totalizaram R\$ 185 bilhões**. Maio de 2016. Disponível em: <http://sinfrej.com.br/comunicacao/destaques-imprensa/tribunal-de-contas-conclui-que-beneficios-fiscais-empresas>>. Acesso em: 18 jul. 2019.

SKAF, Paulo. **O que é isso, ministro? Mais Imposto?** FIESP: Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, 20 de junho de 2017. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/noticias/o-que-e-isso-ministro-mais-imposto>>. Acesso em: 18 jul. 2019.

TOCANTINS. Decreto nº 2.912, 29 de dezembro de 2006: atualizado até o Decreto nº 5.966, de 08 jul. 2019. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços e Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. **Diário Oficial**, 8 julho de 2019. Disponível em: <http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/decretos/Decreto2.912-06.htm#_Toc358992027>. Acesso em: 21 jul. 2019.

VILLA, Marco Antônio, **Década perdida**. 1. ed. Rio de Janeiro: Record, 2013.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman. 2005.