

Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais

OKSANDRO OSDIVAL GONÇALVES

Doutor em Direito Comercial PUC/SP. Mestre em Direito Econômico (PUCPR). Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito Mestrado/ Doutorado (PUCPR) da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR).

ALAN LUIZ BONAT

Mestre em Direito (PUCPR). Especialista em Direito e Processo Tributário (ABDCONST).

Artigo recebido em 4/5/2017 e aprovado em 2/7/2018.

SUMÁRIO: *1 Introdução • 2 Paradigma tradicional da ciência do direito tributário no Brasil • 3 Análise Econômica do Direito • 4 Tributação e intervenção na ordem econômica • 5 Extrafiscalidade x neutralidade da tributação • 6 Estudo de caso: Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR • 7 Conclusão • 8 Referências.*

RESUMO: Este artigo examina como o método conhecido como Análise Econômica do Direito pode contribuir para a pesquisa dos efeitos socioeconômicos gerados pela concessão de incentivos fiscais. Para tanto, inicialmente o texto delinea o paradigma tradicional e ainda predominante na ciência do Direito Tributário no Brasil e, ao apresentar como alternativa a Análise Econômica do Direito, discorre sobre as premissas que possibilitam a aplicação desse método. O foco principal é demonstrar como os tributos são computados como um custo de transação no processo de escolha dos agentes econômicos. Em seguida, o artigo analisa as possibilidades de intervenção do Estado na ordem econômica, explicando como a tributação é uma modalidade de intervenção por indução e expondo o conflito existente entre a extrafiscalidade e o princípio da neutralidade fiscal. Ao final, o texto apresenta estudo de caso sobre os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Goiás.

PALAVRAS-CHAVE: Análise Econômica do Direito • Extrafiscalidade • Incentivos Fiscais • Desenvolvimento • Políticas Públicas.

Economic Analysis of Law, Tax Incentives and Reduction of Regional Inequalities

CONTENTS: 1 Introduction • 2 Traditional paradigm of tax law science in Brazil • 3 Economic Analysis of Law • 4 Taxation and intervention in the economic order • 5 Taxation for non-fiscal purposes x neutrality of taxation • 6 Case study: Industrial Development Program of Goiás - PRODUIZIR • 7 Conclusion • 8 References.

ABSTRACT: This article intends to analyze how the method known as Economic Analysis of Law can contribute to the research of socio-economic effects generated by granting of tax incentives. Therefore, at first, the text outlines the traditional and still prevalent paradigm in science of Tax Law in Brazil and, presenting Economic Analysis of Law as an alternative, discourses about assumptions that enable the application of this method. The main focus is demonstrate how taxes are computed as a transaction in the choice of economic agents process. After, the article analyzes possibilities of State intervention in the economic order, explaining how taxation is a form of induction intervention and exhibiting the conflict between the taxation for non-fiscal purposes and the principle of fiscal neutrality. In its final point, the paper presents a case study on the VAT tax incentives granted by the Industrial Development Program of the State of Goiás.

KEYWORDS: Economic Analysis of Law • Extrafiscality • Tax Incentives • Development • Public Policy.

Análisis económico del derecho, incentivos fiscales y reducción de las desigualdades regionales

CONTENIDO: 1 Introducción · 2 Paradigma tradicional de la ciencia del derecho tributario en Brasil · 3 Análisis Económico del Derecho · 4 Impuestos y la intervención en el orden económico · 5 Extrafiscalidad x neutralidad de los impuestos · 6 Estudio de caso: Programa de Desarrollo Industrial de Goiás - PRODUZIR · 7 Conclusión · 8 Referencias.

RESUMEN: Este artículo examina cómo el método conocido como Análisis Económico del Derecho puede contribuir a la investigación de los efectos socioeconómicos generados por la concesión de incentivos fiscales. Por lo tanto, inicialmente el texto delinea el paradigma tradicional y aún predominante en la Ciencia del Derecho Tributario en Brasil y, al presentar como alternativa al Análisis Económico del Derecho, discurre sobre los supuestos que permiten la aplicación de este método. El objetivo principal es demostrar cómo los tributos se calculan como un costo de transacción en el proceso de selección de los agentes económicos. A continuación, el artículo analiza las posibilidades de intervención del Estado en el orden económico, explicando cómo los tributos son una modalidad de intervención para la inducción y la expondo el conflicto entre extrafiscalidad y el principio de neutralidad fiscal. En su extremo, el artículo presenta un estudio de caso sobre los incentivos fiscales del ICMS concedidos por el Programa de Desarrollo Industrial del Estado de Goiás.

PALABRAS CLAVE: Análisis Económico del Derecho · Extrafiscalidad · Incentivos fiscales · Desarrollo · Políticas Públicas.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição prescreve, em seu artigo 3º, III, a busca pela redução das desigualdades regionais como objetivo da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988). A partir dessa previsão, tornou-se prática comum pelos estados membros a concessão de incentivos fiscais do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação – ICMS com a pretensão de atrair sociedades empresárias para os seus respectivos territórios, visando à criação de empregos e à promoção do desenvolvimento naquele ente federado. Trata-se da tributação com fim extrafiscal, consistente na utilização dos tributos para incentivar ou inibir comportamentos dos contribuintes para se atingirem finalidades diversas da arrecadação.

Em regra, a tributação deve ser neutra e interferir o mínimo possível no sistema de formação de preços e na escolha dos agentes econômicos, o que se convencionou chamar de princípio da neutralidade tributária. A desoneração tributária pela concessão de incentivos fiscais conflita diretamente com o princípio da neutralidade, porquanto a tributação extrafiscal pode ser considerada uma espécie de intervenção do Estado sobre a ordem econômica, razão pela qual há necessidade de se estabelecer limites à utilização dos tributos com fins extrafiscais.

Além disso, os incentivos fiscais podem surtir efeitos diversos daqueles inicialmente pretendidos. Ocorre que não é possível o exame desses efeitos pela maneira tradicional de se fazer ciência no Direito Tributário brasileiro. Destarte, o objetivo do presente artigo é examinar como o método denominado Análise Econômica do Direito – AED pode ser empregado para o exame e a compreensão dos efeitos gerados pela concessão de incentivos fiscais.

Para tanto, inicialmente será exposta a metodologia tradicionalmente utilizada pela ciência do Direito Tributário no Brasil, demonstrando-se como a delimitação restrita do objeto de estudo proposto pela referida metodologia é aplicada à análise dos incentivos fiscais do ICMS. Em seguida, buscar-se-á delinear algumas noções sobre a AED, explicando como este método pode contribuir para a pesquisa científica no Direito Tributário. Após, será examinada a possibilidade de utilização dos tributos com fim extrafiscal, confrontando-a com o princípio da neutralidade fiscal, a fim de verificar quais as possibilidades e os limites desta modalidade de tributação. E, por fim, será apresentado um estudo de caso referente às repercussões dos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Programa de Desenvolvimento do Estado de Goiás – PRODUZIR.

2 Paradigma tradicional da Ciência do Direito Tributário no Brasil

Em um Estado Democrático de Direito, algumas das funções do Estado consistem em promover o desenvolvimento nacional, reduzir as desigualdades sociais e regionais existentes e promover diversos serviços públicos. Para cumprir essas funções, é imprescindível que o Estado disponha de recursos financeiros que possibilitem o custeio de tais despesas – se não o de todas as atividades a cargo do Poder Público, pelo menos daquelas de interesse público –, sendo a tributação a principal fonte de arrecadação (PAULSEN, 2012, p. 11).

No Estado brasileiro, o Poder Constituinte optou pela forma federativa de Estado, a qual é caracterizada pela pluralidade de centros de poder, aos quais são outorgadas competências próprias, havendo, assim, uma descentralização política. Contudo, a mera descentralização política não é suficiente para a caracterização de um Estado como federal, sendo imprescindível que os entes federados gozem também de autonomia jurídica e política, evidenciadas pela possibilidade de instituírem seus próprios órgãos, estruturarem seus pertinentes poderes e exercerem a atividade legislativa de suas competências (BOBBIO, 2001, p. 481).

A fim de se efetivar a autonomia dos entes federados, é essencial que estes desfrutem também de autonomia econômico-financeira para que não fiquem subordinados ao poder central. Como a principal fonte para obtenção de recursos é a tributação, o Poder Constituinte repartiu a competência tributária entre os entes federados, possibilitando a todos a obtenção de receitas próprias (BATISTA, 2012, p. 89).

Aos estados membros e ao Distrito Federal foi outorgada, dentre outras, a competência para instituírem o ICMS, conferindo-lhes a possibilidade de deliberarem para a concessão de isenções e incentivos fiscais (BRASIL, 1988, art. 155).

No âmbito infraconstitucional, a forma de deliberação é disciplinada pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que estabelece em seu artigo 1º que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais sobre o ICMS deve ocorrer necessariamente pela celebração de convênios pelos estados membros e pelo Distrito Federal, em reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Ainda, o artigo 2º, § 2º da aludida Lei Complementar (BRASIL, 1975) prevê a necessidade de unanimidade daqueles entes federados para aprovação de convênio que conceda incentivos fiscais.

Contudo, mesmo com as previsões legais acima mencionadas, constantemente são concedidos incentivos fiscais sem a celebração de convênios. Por exemplo, em 2012 os Estados do Espírito Santo e da Paraíba instituíram os Decretos Estaduais nº

2.940-R e nº 32.936, respectivamente, concedendo crédito presumido de ICMS com a finalidade de incentivar sociedades empresárias que exerçam suas atividades pela forma de comércio eletrônico a se estabelecer em seus territórios.

Outra situação que evidencia a utilização de incentivos fiscais de ICMS é o Decreto nº 45.218, de 20 de novembro de 2009, do estado de Minas Gerais editado com o objetivo de proteger a economia daquele estado em face de incentivos fiscais concedidos por outros estados membros sem a aprovação e a celebração de convênios. Esse decreto permite que o estado de Minas Gerais conceda incentivos fiscais de, por exemplo, redução da base de cálculo ou concessão de crédito presumido ao contribuinte. Esses exemplos demonstram a utilização dos tributos (no caso, da desoneração tributária) com fins extrafiscais.

A doutrina de Direito Tributário desenvolvida no Brasil foi construída a partir da necessidade de se impor limites ao exercício das competências tributárias outorgadas aos entes federados, porquanto a tributação interfere em direitos fundamentais, notadamente nos de propriedade e liberdade (KRONBAUER, 2015, p. 162). Para isso, estabeleceu o Direito Tributário positivo como objeto da ciência do Direito, de modo que esta deveria investigar apenas as normas diretamente ligadas a instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos. Assim, tudo o que não é Direito positivo deve ser excluído do estudo da ciência do Direito, limitando-se a inquirição desta aos aspectos sintático (como as normas se relacionam no complexo intranormativo) e semântico (atribuição de “significados unívocos às palavras utilizadas no direito positivo”) da investigação da linguagem (FOLLONI, 2014b, p. 201-203).

Singelamente, em uma acepção jurídica, benefício pode ser compreendido com o “sentido de anotar o *proveito*, a *vantagem* ou a *proteção*, decorrente de lei ou conseqüente liberalidade ou renúncia de outrem, que é obtida pelo *beneficiado* ou *beneficiário*, pessoa a favor de que o benefício se proveu” (SILVA, D., 2010, p. 202, grifos no original). No campo tributário, benefício ou incentivo fiscal pode ser definido como um instrumento de desoneração tributária, aprovado e concedido através de instrumento legislativo específico pelo ente político competente para a instituição do tributo, com a finalidade de incentivar determinada atividade, originando relações jurídicas de índole econômica (CATÃO, 2004, p. 19).

A partir dessa definição, é possível a classificação dos incentivos fiscais em duas categorias: a) incentivos sobre a despesa pública, nos quais o ente político despense valores em favor do contribuinte, como ocorre na concessão de subsídios e subvenções; e b) incentivos sobre a receita pública, nos quais o contribuinte é

dispensado do pagamento do tributo, por exemplo, nas hipóteses de redução de alíquotas ou isenções (PIRES, 2007, p. 20-24).

Os incentivos fiscais do ICMS devem ser concedidos por convênios, com aprovação unânime de todos os estados membros e do Distrito Federal. Apesar do papel importante dos convênios no ordenamento jurídico brasileiro como instrumentos que visam à integração das legislações estaduais sobre o ICMS (CARVALHO, 2013, p. 254), frequentemente os estados concedem unilateralmente incentivos fiscais. Para a doutrina tradicional, qualquer incentivo fiscal assim concedido é inconstitucional, porquanto violaria a forma federativa do Estado brasileiro (MESQUITA, 2012, p. 230).

Todavia, como a desoneração de tributos pela concessão de incentivos fiscais gera efeitos na ordem econômica (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 80), tais consequências não podem ser analisadas sob o método da doutrina tradicional. Ou seja, a metodologia tradicionalmente empregada pela ciência do Direito Tributário no Brasil, fundamentada essencialmente nos aspectos sintático e semântico das normas, impede o estudo dos efeitos práticos gerados pela concessão de incentivos fiscais. Por exemplo, o referido método não permite a verificação da repercussão de um incentivo fiscal de ICMS em determinado setor da ordem econômica ou os efeitos do benefício para um determinado estado membro, afinal, tal estudo não seria objeto da ciência do Direito Tributário. Por essa razão, a aludida metodologia demonstra-se de certa forma insuficiente, pois inviabiliza a análise da pragmática, isto é, dos efeitos e das interações entre o Direito, a sociedade e as outras ciências.

Para superar tal carência, são necessários novos métodos de estudo do Direito, conforme ensina Ivo Teixeira Gico Jr. ao afirmar que “quando as dificuldades de explicar novos fenômenos ou de responder a antigas questões de forma satisfatória se avolumam substancialmente, essa superestrutura metodológica se rompe e há, gradualmente ou não, uma mudança de paradigma” (2010, p. 9).

Nesse contexto, surge o método da Análise Econômica do Direito como uma alternativa para o estudo dos efeitos dos incentivos fiscais de ICMS, possibilitando examinar se estes são ou não eficientes.

3 Análise Econômica do Direito

A Análise Econômica do Direito originou-se na década de 1960, com a publicação dos artigos *The Problem of Social Choice*, de Ronald Coase, e *Some Thoughts on Risk Distribution and the Law of Torts*, de Guido Calabresi (GONÇALVES; VOSGERAU, 2013, p. 209). Este método foi desenvolvido no âmbito do Realismo Jurídico norte-americano

que, contrapondo-se ao juspositivismo, buscava aproximar o direito da realidade social e das outras ciências, pugnando a necessidade de um estudo interdisciplinar do Direito (GICO JR., 2010, p. 12).

A AED consiste em um método consequencialista de compreensão das normas jurídicas a partir dos efeitos que elas geram na sociedade, partindo da premissa de “que as normas jurídicas devem ser julgadas à luz das estruturas de estímulos que estabelecem e das conseqüentes mudanças comportamentais adotadas pelos interessados em resposta aos estímulos” (MACKAAY; ROUSSEAU, 2015, p. 666).

Para tanto, são utilizados categorias e instrumentos teóricos da economia para análise do Direito, em especial para o exame da formação e dos efeitos das normas jurídicas (RIBEIRO; GALESKI, 2009, p. 53). A AED busca explicar o direito a partir da teoria econômica, principalmente pela apreciação das instituições e realidades jurídicas com suporte em instrumentais teóricos da microeconomia neoclássica (ALVAREZ, 2006, p. 52; ANDRIGHETTO, 2013, p. 78-79).

Existem duas abordagens, “dois níveis epistemológicos para relacionar Direito e Economia: a dimensão positiva (ou descritiva) e a dimensão normativa (ou prescritiva)” (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 81). A abordagem positiva tem como objeto de estudo prever quais as conseqüências das normas jurídicas na realidade social, enquanto a análise normativa propõe como as normas devem ser “com base nos efeitos econômicos analisados” (RIBEIRO; CAMPOS, 2012, p. 314).

Esses dois níveis de abordagem da AED são elucidados por Ivo Teixeira Gico Junior (2010, p. 19-21). Inicialmente o autor aduz que a AED reconhece a distinção entre (i) o que é relacionado a um critério de verdade e, portanto, pertencente ao mundo dos fatos e (ii) o que deve ser, integrante do mundo dos valores e relacionado a um critério de valor. A análise positiva diz respeito ao primeiro aspecto (o que é), enquanto a análise normativa atua no âmbito do que deve ser. Na análise positiva identificam-se as possíveis alternativas de aplicação de uma norma jurídica já existente em um caso concreto, comparando-se a eficiência entre tais alternativas em razão das conseqüências/efeitos desencadeados. Por outro lado, no campo da análise normativa, inicialmente se identifica um objetivo a ser atingido e quais as alternativas que podem realizá-lo, sugerindo-se modificações no sistema jurídico (por exemplo, pela alteração ou criação de normas), para se alcançar o fim previamente estabelecido da maneira mais eficiente possível.

Tendo em vista que a AED corresponde a um método de avaliação das normas jurídicas a partir dos efeitos que delas decorrem, pelo emprego de instrumentos

da teoria econômica para a compreensão e explicação do Direito, sua aplicação pressupõe o conhecimento de alguns conceitos econômicos. Isto é, devem-se estabelecer as premissas que permitem a utilização da AED. No presente artigo, serão adotadas cinco premissas: (i) escassez de recursos; (ii) escolha racional ou maximização; (iii) resposta dos agentes a incentivos; (iv) equilíbrio; e (v) eficiência.

3.1 Premissas para aplicação da AED

Enquanto as necessidades humanas são praticamente inesgotáveis, os recursos disponíveis para a satisfação dessas necessidades são limitados. A escassez dos recursos é uma das preocupações da ciência econômica, a qual estuda o comportamento humano como uma relação entre fins e recursos escassos (ROBBINS, 1932, p. 15), e é relevante para o Direito, pois “se não houvesse a escassez, não haveria conflito e, conseqüentemente, não haveria necessidade do direito, pois todas as necessidades seriam satisfeitas” (RIBEIRO; CAMPOS, 1012, p. 316).

Como os limitados recursos podem ser utilizados de diversas maneiras para suprir uma infinidade de necessidades, os indivíduos tendem a agir racionalmente, fazendo as escolhas que lhes sejam mais vantajosas. Trata-se da premissa da escolha racional, segundo a qual os indivíduos buscam maximizar sua utilidade: ao tomar uma decisão, consideram as possíveis alternativas, optando por aquela que melhor atenda seus fins pessoais, que lhe traga mais satisfação.

Neste ponto, fazem-se necessárias duas considerações. A primeira diz respeito à limitação das alternativas possíveis em uma determinada situação. Por exemplo, quando um indivíduo pretende adquirir um bem de consumo, as suas opções serão limitadas pela sua capacidade financeira ou aos bens disponíveis no mercado. Dentre as alternativas possíveis, o indivíduo tende a escolher a melhor para si (COOTER; ULEN, 2000, p. 11). A segunda refere-se à limitação da racionalidade dos indivíduos: afirmar que a escolha é racional não significa que os indivíduos sejam completamente racionais ou que sua decisão será a mais coerente sob o ponto de vista coletivo, mas sim que eles almejam o resultado que lhes propicie mais utilidade consoante suas concepções pessoais, de acordo com as informações que possuem (GALESKI JR., 2008, p. 58).

Como consequência dessa racionalidade, durante o processo de escolha, os indivíduos consideram todos os benefícios e custos envolvidos nas possíveis alternativas, ou seja, avaliam os preços relacionados à decisão. Há, em regra, uma

resposta ao sistema de preços, o qual orienta o comportamento dos indivíduos (PINHEIRO; SADDI, 2005, p. 89).

Para a aplicação da AED, as normas jurídicas são consideradas incentivos e concebidas como um preço, interferindo nos comportamentos dos indivíduos de acordo com as vantagens ou desvantagens que impõem. Nesse sentido, os indivíduos respondem às normas jurídicas e sua respectiva sanção, as quais são processadas como um preço: “ao tomar o comando normativo como um preço, o receptor da norma automaticamente, por ser racional, avalia a relação entre custo e benefício da conduta que poderia vir a praticar” (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 82-83).

Destarte, o simples fato de que uma norma jurídica esteja vigente não significa que ela será observada pelos destinatários. Será observada se os custos impostos ao indivíduo em caso de *desrespeito* à norma forem demasiadamente altos em relação aos benefícios de que poderia desfrutar em caso de não observação da referida norma. Ou seja, admite-se que a norma, ainda que vigente, possa ser ignorada pelo indivíduo (GICO JR., 2010, p. 21).

Por fim, levando-se em conta que os indivíduos agem racionalmente buscando otimizar seus interesses e, no processo de escolha, respondem a incentivos, em uma situação na qual todos os agentes estiverem maximizando suas utilidades haverá equilíbrio, um padrão de comportamento, de modo que o comportamento de um único agente não modificará o padrão verificado no âmbito do sistema, permanecendo este em equilíbrio enquanto não receber alguma perturbação externa (COOTER; ULEN, 2000, p. 11).

No tocante à eficiência, o artigo 37 da Constituição prescreve que a Administração Pública deve observar o princípio da eficiência, o qual decorre do modelo de Estado Democrático de Direito nela estabelecido e que busca assegurar e promover a dignidade da pessoa humana (MOREIRA, 2000, p. 330). A eficiência não deve ser compreendida exclusivamente sob o aspecto econômico-financeiro, mas como “a maior realização prática possível das finalidades do ordenamento jurídico, com os menores ônus possíveis, tanto para o próprio Estado, especialmente de índole financeira, como para as liberdades dos cidadãos.” (ARAGÃO, 2004).

Na ciência econômica, segundo Amartya Sen, a eficiência é usualmente dividida em técnica e econômica. A eficiência técnica diz respeito a uma situação na “qual não é possível gerar mais de um determinado produto sem produzir menos de algum outro” (1999, p. 37). Importa para o presente trabalho a segunda noção, de

eficiência econômica, a qual é frequentemente associada a dois critérios: (i) critério de eficiência ou ótimo de Pareto; e (ii) critério de Kaldor-Hicks.

Conforme a eficiência de Pareto, uma situação será ótima quando não for possível ampliar a utilidade de um agente sem que outro tenha sua utilidade prejudicada. Uma situação será eficiente “se em uma sociedade não haja mais nenhuma modificação possível a fim de melhorar a situação de alguém sem piorar a de outrem” (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 83).

Dois críticas podem ser tecidas à eficiência de Pareto. A primeira delas diz respeito à inexistência de preocupação com a distribuição das utilidades, uma vez que uma situação pode ser ótima, por exemplo, quando algumas pessoas possuem grande parte de recursos e outras se encontram na miséria extrema, desde que não seja possível que estas últimas melhorem suas condições sem prejuízo das primeiras (SEN, 1999, p. 47-78).

A segunda concerne à limitação do campo de aplicação do critério de Pareto, na medida em que, na maior parte das situações concretas, uma transação acaba por surtir efeitos perante terceiros, sendo improvável que não exista algum prejuízo, ainda que indiretamente. Por esta razão, ganhou espaço na AED o critério de Kaldor-Hicks, segundo o qual a eficiência será satisfeita se o resultado final tiver mais ganhos do que prejuízos, se “for positivo o bem-estar final” (SILVA, L., 2008).

Consoante o critério Kaldor-Hicks, uma ocasião de disputa por alocação de recursos será eficiente se os benefícios da parte vencedora permitirem que ela compense os prejuízos da parte perdedora. Para o Direito, e em especial para a elaboração de políticas públicas, a eficiência consoante este critério é importante porquanto visa a orientar a decisão para a “alternativa que maximize a riqueza” (RIBEIRO; GALESKI, 2009, p. 87-89).

Ademais, deve-se ter em mente que o conceito de eficiência econômica é permeado por um conteúdo moral que se fundamenta na “noção de bem-estar que já era usada pelos utilitaristas”, de modo que, existindo duas possíveis decisões, deve ser aplicada a que proporcionar o maior bem-estar (RIBEIRO; GALESKI, 2009, p. 89-92).

Delineadas as premissas para aplicação da AED, passa-se a examinar os tributos enquanto custos de transação.

3.2 Custos de transação

Em razão da racionalidade dos agentes, estes respondem a incentivos visando maximizar suas próprias utilidades. Mas, além dos incentivos, os agentes consideram também os custos envolvidos para realizar determinada transação.

As análises tradicionais sobre a teoria microeconômica consideravam como custos de transação somente aqueles referentes à produção e ao transporte de mercadorias, desconsiderando outros custos envolvidos, como por exemplo os custos incorridos no processo de negociação para a celebração de contratos. Tendo em vista a existência de custos diversos da produção e do transporte de mercadorias, Ronald Coase aprimorou e ampliou a definição dos custos de transação ao demonstrar que os custos para elaboração e execução de contratos, bem como para a administração de uma empresa (firma) deveriam também ser considerados custos de transação, pois “representam uma parte considerável dos recursos de uma sociedade utilizados para manter o mecanismo social de trocas e negociação” (CALIENDO, 2009, p. 18-19).

Neste sentido, explana Irineu Galeski Jr., que “as variáveis relacionadas ao custo de se negociar ou fazer cumprir acordos” devem ser consideradas também como custos de transação, uma vez que “em relações reais de mercado tais custos são sempre presentes e influem diretamente na interação entre os agentes econômicos, alterando as condições de negociação, por conseguinte, de preço” (2008, p. 76-77).

Assim, para realizar uma transação, o agente deve identificar outros agentes com quem possa negociar, informar a esses agentes sua intenção e as condições estabelecidas para a negociação, efetivamente negociar, celebrar o contrato, bem como monitorar e assegurar cumprimento das obrigações contratuais. Todas essas operações são custosas e podem dificultar a efetivação de transações (COASE, 2008, p. 12).

Desse modo, compreende-se como custos de transação todos os custos envolvidos em uma transação, tanto os diretamente vinculados à produção ou ao transporte, quanto os necessários para a realização do próprio negócio, sendo possível identificar três espécies de custos de transação: (i) custos de informação e procura de outra pessoa para a realização do negócio; (ii) custos envolvidos diretamente na celebração do acordo, como a elaboração do respectivo contrato; e (iii) custos de monitoramento e de execução do pacto firmado entre as partes (COOTER; ULEN, 2000, p. 87-88).

Nessa sistemática, os custos de transação estão frequentemente relacionados às incertezas nos campos econômicos, políticos e jurídicos, imprevisibilidades que

acabam sendo determinantes para as decisões econômicas dos agentes (GONÇALVES; MORETTINI, 2014, p. 80).

A tributação pode ser compreendida como um custo de transação em sentido estrito, pois é um custo inerente à celebração de um negócio jurídico, influenciando assim o processo decisório dos agentes. É também um custo de transação em sentido amplo porque as “inseguranças decorrentes de um sistema tributário imperfeito e ineficiente implicam em maior incerteza na contratação e, portanto, em um custo de transação maior” (CALIENDO, 2009, p. 22).

Por fim, é importante ressaltar que para uma maior eficiência das relações econômicas, os custos de transação devem ser reduzidos. Para tanto, a Teoria Neoinstitucionalista sustenta que as instituições têm a função de atuar diminuindo tais custos, permitindo que “os agentes econômicos transacionem a um custo mais baixo, reduzindo a complexidade e facilitando as relações comerciais” (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 86). O Direito, enquanto instituição, tem o papel de reduzir os custos de transação e facilitar as relações entre os agentes econômicos.

4 Tributação e intervenção na ordem econômica

A ordem econômica no Brasil é regida pelo Título VII da Constituição Federal. O artigo 170 estatui que, além de observar alguns princípios, a ordem econômica brasileira tem como fundamentos a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano, e tem como fim “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (BRASIL, 1988).

A livre iniciativa é fundamento não só da ordem econômica, mas também da própria República Federativa do Brasil, a teor do artigo 1º, IV, da CF. Em face desta atribuição constitucional, André Ramos Tavares aduz que a livre iniciativa “revela a adoção política da forma de produção capitalista, como meio legítimo de que se podem valer os agentes sociais no Direito brasileiro” (2011, p. 234-235), razão pela qual ela deve ser compreendida em uma acepção ampla, como a liberdade econômica, de empresa, comercial e contratual.

Compreendida em conjunto com a valorização do trabalho humano e com a finalidade de assegurar uma existência digna a todos os indivíduos, a livre iniciativa “significa que é através da atividade socialmente útil a que se dedicam livremente os indivíduos, segundo suas inclinações, que se procurará a realização da justiça social e, portanto, do bem-estar social” (FERREIRA FILHO, 1995, p. 3).

Mas a adoção da forma de produção capitalista e a consagração da livre iniciativa pela Constituição não significam que o Estado deve se abster de intervir na ordem econômica. Pelo contrário, a partir de princípios elencados no artigo 170, a própria Constituição impõe a intervenção do Estado na ordem econômica, porquanto uma economia não “pode operar sem a existência de uma base mínima de organização institucional”, cabendo ao Estado exercer tal função organizacional (CALIENDO, 2011). Contudo, a intervenção estatal deve ser sempre orientada com o intuito de garantir aos indivíduos uma existência digna, priorizando-se “a justiça social sobre os demais valores da economia de mercado” (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 86).

Destarte, a Constituição admite que o Estado explore diretamente atividades econômicas por necessidades de imperativos de segurança nacional ou de relevante interesse coletivo ou, ainda, que atue como agente normativo e regulador da atividade econômica, desempenhando as funções de fiscalização, incentivo e planejamento (BRASIL, 1988, art. 173-174).

É necessário neste ponto delimitar o conceito de intervenção, diferenciando-o do de atuação estatal, com base nos ensinamentos de Eros Roberto Grau. Leciona o autor que a intervenção diz respeito à atuação do Estado na atividade econômica em sentido estrito, na *área de titularidade do setor privado*. Por outro lado, a atuação tem significado mais amplo, correspondendo à ação estatal na atividade econômica em sentido amplo, compreendida “tanto na área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado”. Partindo dessa distinção, o autor salienta a existência de três modalidades de intervenção: (i) por absorção ou participação, (ii) por direção e (iii) por indução (2015, p. 90-91).

A primeira situação diz respeito à intervenção do Estado *no* domínio econômico, quer dizer, “no campo da *atividade econômica em sentido estrito*”. Para tanto, pode absorver integralmente todas as atividades de determinado setor, atuando em regime de monopólio, ou atuar em regime de competição com outras empresas privadas, participando da atividade econômica em determinado setor (GRAU, 2015, 143, grifos no original).

No tocante às hipóteses de intervenção por direção e por indução, o Estado não atua *no*, e sim *sobre* o domínio econômico, exercendo a função de regular a atividade econômica em sentido estrito. A diferença é que na direção o Estado determina mecanismos e normas obrigatórias aos agentes econômicos, enquanto na indução “[...] manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados” (GRAU, 2015, p. 143-144).

Nessa classificação, a tributação e as políticas fiscais podem ser utilizadas como espécie de intervenção por indução. Visando atingir determinados fins, o Poder Público pode manejar tributos (aumentá-los ou desonerá-los), buscando estimular determinado comportamento pelos destinatários das normas (indução positiva) ou com o objetivo de desestimular certas condutas (indução negativa) (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 87).

5 Extrafiscalidade x neutralidade da tributação

A relação entre a tributação e a ordem econômica brasileira apresenta uma dicotomia: por um lado, a tributação como custo de transação deve ser reduzida a fim de possibilitar uma maior eficiência das relações econômicas; por outro, pode ser utilizada pelo Poder Público como um instrumento para intervenção por indução, com o escopo de serem buscados determinados objetivos. É dizer: ao mesmo tempo em que se admite que a tributação deve ser orientada pelo princípio da neutralidade, reconhece-se a possibilidade de utilização dos tributos com função extrafiscal.

Em uma primeira perspectiva, pelo princípio da neutralidade fiscal, tenciona-se manter o equilíbrio da economia, de forma que ela seja afetada o menos possível pela tributação. Ao implementar uma política, o Estado deve fazê-lo influenciando o mínimo possível a tomada de decisões pelos agentes econômicos e o sistema de formação de preços, bem como gerando menos efeitos negativos para a sociedade, sob pena de tornar ineficiente o sistema econômico. A tributação deve ser utilizada visando a menor interferência nas escolhas dos agentes econômicos e o menor impacto na formação dos preços (CALIENDO, 2009, p. 101-106).

Entretanto, a neutralidade fiscal pode também ser analisada sob outros dois prismas: (i) a tributação deve observar uma igualdade de condições no jogo de mercado, evitando-se criar distinções entre os agentes pelo manejo de tributos; e (ii) a tributação não pode ser utilizada pelo Estado de modo que imponha barreiras aos particulares para ingresso e permanência no mercado (FORTES; BASSOLI, 2010, p. 241-243).

Portanto, a tributação possui estreita relação com o princípio da livre concorrência, o que é previsto inclusive pela Constituição, nos seguintes termos: “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência” (BRASIL, 1988, art.146-A). Por essa razão, o princípio da neutralidade fiscal deve orientar a elaboração e a edição das normas tributárias, uma vez que os tributos podem gerar disparidades na concorrência,

sendo fundamental o papel do Estado para controlar a livre concorrência utilizando a tributação como instrumento, coibindo e prevenindo o abuso concorrencial (GONÇALVES, 2012, p. 87-88).

Ademais, o aludido artigo 146-A impõe ao Estado um dever negativo, segundo o qual as políticas fiscais não devem interferir em uma situação de concorrência de mercado perfeita, ou quase perfeita, correspondendo isso a um limite à competência tributária. E também impõe um dever positivo: que o Estado utilize políticas fiscais com o intuito de fomentar a concorrência, quando esta for imperfeita (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 89).

Quando a tributação é utilizada pelo Estado para regular a economia, atribui-se aos tributos uma função extrafiscal, pois seu objetivo é diverso da mera arrecadação de receitas, esta compreendida como a função fiscal dos tributos. Ocorre que a extrafiscalidade pode também ser utilizada como instrumento de promoção de outros objetivos socioeconômicos constitucionalmente previstos, conforme expõe José Casalta Nabais, para quem a “extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através do instrumento fiscal” (2004, p. 629).

Acerca da extrafiscalidade, duas reflexões são relevantes. Uma é que se devem distinguir os fins dos efeitos extrafiscais, uma vez que mesmo os tributos fiscais podem gerar efeitos extrafiscais; como exemplo, o elevado aumento da alíquota de um imposto municipal que pode induzir os contribuintes a evitarem a realização “do fato gerador naquela localidade, deslocando espacialmente a incidência”. A diferença decorre da principal função do tributo: se fiscal, visa à arrecadação; se extrafiscal, tem como objetivo induzir os contribuintes a realizarem ou não um comportamento.

A outra reflexão é que, ainda que o objetivo almejado não seja econômico, é pela via econômica que o Poder Público induz o comportamento do contribuinte, porquanto pela tributação extrafiscal a norma expressamente não proíbe e não obriga o contribuinte, cabendo a ele optar pela realização ou não de determinada conduta. Todavia, em que pese o comportamento ser juridicamente lícito, “na prática da vida real, o comportamento acaba sendo induzido, muitas vezes, com tal intensidade que se torna proibitivo ou de realização inevitável, a regra tributária afeta, sem dúvida, a liberdade de opção individual” (FOLLONI, 2014a, 204-205).

Salienta-se que os incentivos fiscais denotam função extrafiscal, pois buscam induzir os contribuintes a realizar determinados comportamentos pela desoneração

tributária. Mas a extrafiscalidade suscita alguns problemas, dentre os quais importa para este trabalho a colisão com o princípio da neutralidade tributária. Através da extrafiscalidade o Estado intervém diretamente na economia, buscando atingir um ou alguns objetivos, mas pela neutralidade deve interferir o mínimo possível no “sistema de formação de preços e, conseqüentemente, com a menor quantidade possível de efeitos negativos na sociedade” (GONÇALVES; VOSGERAU, 2013, p. 213). A compatibilização entre tais preceitos ocorre pela consideração da neutralidade como limite à utilização de políticas fiscais fundamentadas na extrafiscalidade. Mas não como um limite absoluto, admitindo-se a restrição ao princípio da neutralidade se a extrafiscalidade for utilizada para a implementação de uma política pública pautada em interesses coletivos superiores.

Para esse propósito, em um primeiro momento é possível justificar a validade da tributação extrafiscal pelo exame da proporcionalidade, demonstrando-se a sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Então, ao utilizar a tributação extrafiscal, o Poder Público deve evidenciar que: (i) ela é adequada para atingir o fim estabelecido; (ii) não existem outros meios que limitem menos os direitos envolvidos; e (iii) a restrição a um ou alguns direitos pode ser justificada pelo objetivo a ser alcançado (FOLLONI, 2014a, p. 212-217).

Imprescindível também que sejam avaliados os efeitos gerados pela tributação extrafiscal, tendo em vista que a “compreensão do Direito distanciado da realidade social, política e econômica não é suficiente para dar conta da complexidade da sociedade contemporânea” (RIBEIRO; CAMPOS, 2012, p. 320-323), dado que em inúmeras situações a eficácia de uma norma jurídica não significa que as finalidades pretendidas pela referida norma serão alcançadas. Relevante, portanto, segundo aquele autor, que tanto a elaboração normativa quando a análise das políticas públicas já existentes busque mensurar os efeitos socioeconômicos de tais políticas.

Neste ponto tem importância a Análise Econômica do Direito ao viabilizar a avaliação da eficiência das políticas públicas que utilizam a tributação extrafiscal, tanto das já existentes (análise positiva) quanto para a elaboração de novas políticas públicas (análise normativa).

6 Estudo de caso: Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR

A Constituição prescreve, em seu art. 3º, III, a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República (BRASIL, 1988). Trata-se de um fim a ser buscado, porquanto, na realidade as regiões do país apresentam

grandes diferenças socioeconômicas. Tais diferenças podem ser observadas pela concentração de empresas nas regiões Sudeste e Sul. Como exemplo cita-se o último estudo demográfico de empresas realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia Estatística – IBGE, o qual apurou que em 2013 havia aproximadamente 5,4 milhões de empresas ativas no Brasil, as quais totalizavam 5,9 milhões de unidades locais. Destas últimas, 51,3% estavam localizadas na Região Sudeste, 21,6% na Região Sul, 15,7% na Região Nordeste, 7,7% na Região Centro-Oeste e 3,7% na Região Norte (IBGE, 2015b, p. 36-37).

Em outra perspectiva, no tocante à participação das grandes regiões no valor do Produto Interno Bruto – PIB brasileiro em 2013, depreende-se que as regiões Sudeste e Sul foram responsáveis por aproximadamente 72% do PIB nacional (IBGE, 2015a, p. 22).

Ante essa realidade, diversos estados membros elaboram políticas públicas com o escopo de promover o desenvolvimento econômico e reduzir as desigualdades regionais e sociais. É frequente a utilização da tributação extrafiscal, para que, por exemplo, sociedades empresárias se estabeleçam no território daquele estado membro ou realizem investimentos para expansão de plantas industriais.

Neste sentido, no ano de 2000 foi criado o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR, introduzido pela Lei Estadual nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, como *novo instrumento de execução de política industrial* daquele estado, nos termos do art. 1º, da referida Lei. Já o artigo 2º do mesmo diploma prevê os objetivos do Programa:

O PRODUZIR tem por objeto social contribuir para a expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais (GOIÁS, 2000).

Em breve síntese, o PRODUZIR busca fomentar o investimento de sociedades empresárias em plantas industriais, diversificar os setores industriais instalados no estado de Goiás e, conseqüentemente, criar novos empregos. Dentre os incentivos concedidos pelo Poder Público Estadual, destaca-se a possibilidade de que este preste “assistência financeira à realização de projetos industriais de iniciativas privadas”, concedendo financiamentos aos particulares (GOIÁS, 2000, art. 3º).

Para tanto, o Programa prevê o financiamento de até 73% da parcela mensal do ICMS devido pela empresa beneficiária, o que significa que ela recolhe somente vinte

e sete por cento do imposto devido, gozando de um prazo de carência de um ano, com uma taxa de juros de 0,2% ao mês sobre o valor do financiamento. É possível também que sejam concedidos descontos às empresas beneficiárias na forma de subvenções do saldo devedor, que podem variar entre 30% e 100%, desde que sejam preenchidos alguns critérios. Eduardo Batista Borges adverte que a facilidade para o preenchimento de tais critérios torna, na prática, “este tipo de financiamento em renúncia fiscal disfarçada” (2014, p. 173-174).

O estado de Goiás utilizou a tributação extrafiscal, pela desoneração tributária do ICMS, visando atingir os objetivos delineados no artigo 2º, da Lei Estadual nº 13.591/2000 (GOIÁS, 2000). Importa verificar se o PRODUZIR atinge as finalidades para as quais foi implementado, bem como a eficiência desta política pública. Para este exame, inicialmente apresentam-se os valores dos incentivos concedidos às empresas, a quantidade dos empregos gerados e o custo por emprego referentes ao período compreendido entre os anos de 2001 e 2012:

COMPARATIVO ENTRE VALOR DE BENEFÍCIOS E EMPREGOS GERADOS NO PERÍODO 2001-2012 (EM R\$ 1.000,00)			
Microrregião	Incentivos	Empregos	Custo/ emprego gerado
Anápolis	27.089.529	21.530	1.258
Anicuns	2.315.279	2.556	906
Aragarças	2.356.723	2.329	1.012
Catalão	8.709.777	2.648	3.289
Ceres	5.194.915	5.572	932
Chapada dos Veadeiros	691.004	620	1.115
Entorno de Brasília	9.246.968	8.870	1.042
Goiânia	19.049.531	18.265	1.043
Iporá	516.844	246	2.101
Meia Ponte	18.106.435	16.701	1.084
Pires do Rio	2.707.111	2.858	947
Porangatu	3.582.523	1.656	2.163
Quirinópolis	5.733.442	6.151	932
Rio Vermelho	4.738.814	5.895	804
São Miguel do Araguaia	667.550	344	1.941
Sudoeste de Goiás	19.512.155	16.349	1.193
Vale do Rio dos Bois	11.718.342	11.909	984

Vão do Paranã	8.436.220	3.654	2.309
<i>Total Metade Norte</i>	<i>27.038.902</i>	<i>21.562</i>	<i>1.254</i>
<i>Total Metade Sul</i>	<i>123.334.260</i>	<i>106.591</i>	<i>1.157</i>
Total Geral	150.373.162	128.153	1.173

Fonte: BORGES, 2014, p. 177.

Elaborado pelos autores.

Percebe-se, a partir dos dados acima, que há certa proporcionalidade entre o montante correspondente ao valor dos incentivos fiscais concedidos a sociedades empresárias e o número de empregos criados, de modo que em 13 das 18 microrregiões o custo *de cada* emprego gerado pouco varia (são exceções as microrregiões de Catalão, Iporá, Porangatu, São Miguel do Araguaia e Vão do Paranã). Comparando-se o custo por emprego gerado a partir do valor dos benefícios concedidos entre as microrregiões, deduz-se que houve maior eficiência na de Rio Vermelho, ao passo que a menos eficiente foi a de Catalão, visto que na primeira foram gerados mais empregos com renúncia de menos valores pelo Poder Público estadual.

Ademais, pelo quadro acima também é possível inferir, pelo valor dos benefícios concedidos e pelo número de empregos gerados, que a maior parte das empresas beneficiárias se concentra em poucas microrregiões do Estado, quais sejam, as de Anápolis, Goiânia, Meia Ponte e Sudoeste de Goiás. Por outro lado, as microrregiões de Chapada dos Veadeiros, Iporá e São Miguel do Araguaia pouco usufruem dos recursos do PRODUZIR. Tal concentração é constatada, principalmente, pela localização das microrregiões no território goiano: as localizadas na metade sul do estado aproveitam melhor o Programa, enquanto as situadas na metade norte pouco o utilizam. A justificativa para tal discrepância decorre das piores infraestruturas socioeconômicas e da baixa densidade demográfica das microrregiões posicionadas na metade norte (BORGES, 2014, p. 177). Portanto, a rigor, o programa não é eficiente naquela região, pois não consegue incentivar a instalação de indústrias capazes de atender o objetivo da norma incentivadora, que é o de promover a geração de empregos para reduzir as desigualdades sociais.

Destarte, por meio do PRODUZIR, o estado membro utilizou sua competência tributária para incentivar condutas de sociedades empresárias pela desoneração tributária, com o fim de induzir as empresas a se instalarem em seu território. Considerando-se os tributos como custo de transação, os agentes econômicos o incluem no *cálculo* durante o processo de escolha/decisão, o qual, conforme visto anteriormente, é racional. Contudo, a tributação é somente um dos custos de

transação envolvidos na formação dos preços que influencia a tomada de decisão dos agentes. No caso em exame, por exemplo, verificam-se também os custos envolvidos referentes à infraestrutura e à mão de obra disponível nas microrregiões.

Por essa razão, as microrregiões localizadas na metade sul do Estado de Goiás conseguiram atrair maior quantidade de empresas. Como aquelas disponibilizam melhores infraestruturas econômicas e sociais, e também maior concentração de pessoas, a desoneração do ICMS é mais benéfica do que prejudicial às sociedades empresárias. Por outro lado, os custos para que as empresas se instalem nas microrregiões da metade norte superam, em regra, os benefícios provenientes da redução do imposto estadual e, conseqüentemente, o PRODUZIR não consegue promover a instalação e a diversificação de indústrias naquelas microrregiões.

Há, porém, uma exceção. As microrregiões da metade norte possuem vastas jazidas de minérios, conseguindo atrair empresas do setor de extração mineral. Contudo, não há geração de grande quantidade de empregos porque essa atividade é extremamente mecanizada (ROMANATTO; ARRIEL; LIMA, 2012, p. 14).

O PRODUZIR tem como objetivo promover o desenvolvimento industrial do estado de Goiás e, por conseguinte, contribuir para a redução de desigualdades regionais (ao nível nacional). Não obstante, paradoxalmente o Programa acaba por criar e aumentar a desigualdade entre as regiões estaduais, possibilitando somente o desenvolvimento de poucas microrregiões daquele estado, justamente aquelas que já são mais desenvolvidas, razão pela qual o programa deixa de ser eficiente e acaba por gerar mais desigualdade.

7 Conclusão

Tradicionalmente, a ciência de Direito Tributário desenvolvida no Brasil admite como único objeto de estudo o Direito Tributário positivo e, dentre estas normas, preocupa-se somente com aquelas que prescrevem a instituição, a fiscalização e a arrecadação de tributos, analisando apenas a relação entre as normas e o significado das palavras. Nesse contexto, a Análise Econômica do Direito é uma importante alternativa que contribui para o exame das repercussões socioeconômicas das normas tributárias e, dentre estas, das utilizadas para concessão de incentivos fiscais de ICMS, principalmente ao viabilizar a análise da eficiência dessas normas.

Os incentivos fiscais, espécie de tributação extrafiscal, podem ser compreendidos como uma modalidade de intervenção estatal na economia, visto que, por meio da desoneração tributária o Poder Público busca estimular comportamentos dos

contribuintes. Tal prática conflita com o princípio da neutralidade fiscal, segundo o qual os tributos devem surtir o mínimo de efeitos no sistema de formação de preços e na sociedade. Assim, o princípio da neutralidade fiscal deve ser considerado como um limite à tributação extrafiscal, admitindo-se a restrição ao primeiro nas hipóteses em que a extrafiscalidade buscar promover interesses coletivos superiores, como, por exemplo, os objetivos delineados no artigo 3º da Constituição.

Aplicando-se o método da AED para o estudo dos incentivos fiscais, infere-se que a norma que concede o benefício é processada pelos destinatários como um incentivo e processada como um preço. Em uma situação econômica, as escolhas e tomadas de decisões pelos agentes são racionais, pois eles buscam maximizar suas utilidades individuais. Se a norma jurídica impuser mais vantagens do que desvantagens ao agente, provavelmente ele irá observá-la; já se os custos decorrentes da observância da norma superarem os benefícios, é provável que o agente a ignore.

A tributação é também um custo de transação a ser observado pelo agente, pois corresponde a um custo intrínseco à realização de um negócio jurídico e, ademais, porque a instabilidade do sistema tributário brasileiro provoca incertezas aos agentes, elevando os custos para a contratação.

Durante o processo de tomada de decisão, as normas que concedem incentivos fiscais são processadas como um dos preços a serem considerados pelos agentes. Se os benefícios do incentivo forem elevados e superarem razoavelmente os demais custos, é provável que a norma estimule os destinatários. Contudo, se os demais custos de transação envolvidos excederem os benefícios do incentivo fiscal, provavelmente a desoneração tributária não atingirá o objetivo pretendido.

Com efeito, para reduzir desigualdades regionais, o Estado tem a possibilidade de aumentar impostos e implementar políticas públicas, aplicando a equação tradicional em que os tributos são utilizados para financiar a atividade estatal; ou então, alternativamente, de conceder incentivos fiscais para empresas, por exemplo, para que se instalem numa determinada localidade que necessita reduzir desigualdades sociais. No primeiro formato é o Estado o próprio agente da transformação, mas em princípio há ineficiência nesse processo em razão da burocracia e corrupção. Já o segundo formato tem como agente da transformação a empresa beneficiada, que tem interesse em manter o benefício fiscal em troca da geração de empregos e consequente aumento da arrecadação tributária a médio e longo prazos.

Todavia, tais políticas devem ser concebidas com muito cuidado, pois podem ocasionar distorções, como aquela verificada no caso do incentivo fiscal

de ICMS concedido pelo estado de Goiás pelo PRODUIR, a qual foi eficiente para o desenvolvimento da região sul do estado, que já apresentava melhores infraestruturas econômicas e sociais, mas foi ineficiente para promover a instalação e diversificação de indústrias nas microrregiões localizadas na metade norte, que é mais necessitada e carente. Portanto, o programa acabou por não produzir o resultado final pretendido, que era a redução das desigualdades regionais, porque não diferenciou as microrregiões e isso fez com que o processo de decisão das empresas, baseada nos custos de transação envolvidos, rumasse para a instalação em regiões já desenvolvidas e onde a necessidade da redução daquelas desigualdades não era tão intensa.

8 Referências

ALVAREZ, Alejandro Bugallo. Análise econômica do direito: contribuições e desmistificações. **Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 29, p. 49-68, jul./dez. 2006.

ANDRIGHETTO, Aline. Análise econômica do direito e algumas contribuições. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 76-91, jan./jun. 2013.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. O Princípio da Eficiência. **Revista Brasileira de Direito Público RBDP**, Belo Horizonte, n. 4, ano 2, jan./mar. 2004. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12549>>. Acesso em: 28 jul. 2015.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na guerra fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**, vol. 1. 5. ed. Brasília: UnB, 2001.

BORGES, Eduardo Batista. **Incentivos fiscais e desenvolvimento socioeconômico de Goiás**: análise de impactos dos Programas Fomentar e Produzir (1995-2011). 2014. 285 f. Tese (Doutorado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento) – Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 28 ago. 2018.

_____. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 2 ago. 2018.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 13, n. 67, maio/jun. 2011. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=73649>>. Acesso em: 28 jul. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COASE, Ronald. O problema do custo social. Tradução Francisco Kümmel F. Alves e Renato Vieira Caovilla. **The Latin American and Caribbean Journal of Legal Studies**, v. 3, n. 1, article 9, p. 1-36, 2008. Disponível em: <<http://services.bepress.com/lacjls/vol3/iss1/art9/>>. Acesso em: 28 jul. 2015.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Law and economics**. 3. ed. Reading – MA: Addison Wesley, 2000.

ESPÍRITO SANTO. Decreto nº 2.940-R, de 6 de janeiro de 2012. Vitória, 2012. **Diário Oficial do Estado do Espírito Santo**. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/decretos/2012/dec2940-r.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>>. Acesso em: 6 ago. 2018.

FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. v. 4 – arts. 170 a 245. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, p. 201-220, jan./jun. 2014a.

_____. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo César; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Org.). **Direito tributário**. Florianópolis: Conpedi, 2014b. p. 194-215. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>>. Acesso em: 28 jul. 2015.

FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. Análise Econômica do Direito Tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 14, p. 235-253, nov. 2010.

GALESKI JR., Irineu. **A análise econômica do direito e a repetição do indébito tributário**. 2008. 230 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

GICO JR., Ivo Teixeira. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 7-32, jan./jun. 2010.

GOIÁS. Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000. **Diário Oficial do Estado de Goiás**. Goiânia, 2000. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2000/Lei_13591.htm>. Acesso em: 3 ago. 2018.

GONÇALVES, Oksandro Osdival. Os incentivos tributários na Zona Franca de Manaus e o desequilíbrio concorrencial no setor de refrigerantes. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, v. 3, n. 1, p. 73-96, jan./jun. 2012.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; MORETTINI, Felipe Tadeu Ribeiro. Análise econômica do controle judicial dos contratos de concessão e sua importância para o desenvolvimento. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 51, n. 203, p. 73-89, jul./set. 2014.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 79-102, jan./jun. 2013.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; VOSGERAU, Douglas Ramos. A extrafiscalidade como política pública de intervenção do Estado na Economia e desenvolvimento: o ICMS ecológico e o IPI de veículos automotores. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista** (Online), Marechal Cândido Rondon – PR, v. 13, n. 24, p. 207-221, jan./jun. 2013. Disponível em: <<http://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/8880/7636>>. Acesso em: 3 ago. 2018.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 17. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Contas regionais do Brasil: 2010-2013**. Rio de Janeiro: IBGE, 2015a. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv94952.pdf>>. Acesso em: 24 set. 2016.

_____. **Estatísticas do Cadastro Central de Empresas: 2013**. Rio de Janeiro: IBGE, 2015b. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv94246.pdf>>. Acesso em: 24 set. 2016.

KRONBAUER, Eduardo Luís. Limitações na interpretação das normas tributárias com base no formalismo normativo. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 159-194, jan./jun. 2015.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. Tradução Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2015.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Um novo enfoque sobre a guerra fiscal no Brasil. In: BRITO, Edvaldo Pereira de. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, v. 104, maio/jun., 2012.

MINAS GERAIS. Decreto nº 45.218, de 20 de novembro de 2009. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, 2009. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2009/d45218_2009.htm>. Acesso em: 2 ago. 2018.

MOREIRA, Egon Bockmann. In: SUNDFELD, Carlos Ari. **As leis de processo administrativo – lei federal 9784/99 e lei paulista 10.177/98**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 320-341.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

PARAÍBA. Decreto nº 32.936 de 8 de maio de 2012. **Diário Oficial do Estado da Paraíba**. João Pessoa, 2012. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/139-decretos-estaduais/icms/icms-2012/1030-decreto-n-32-936-de-08-de-maio-de-2012>>. Acesso em: 6 ago. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4. ed. revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Ed., 2007.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; CAMPOS, Diego Caetano da Silva. Análise Econômica do Direito e a Concretização dos Direitos Fundamentais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia** (UniBrasil), Curitiba, v. 11, n. 11, p. 304-329, jan./jun. 2012.

RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; GALESKI JR., Irineu. **Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

ROBBINS, Lionel. **An Essay on the Nature and Significance of Economic Science**. Londres: Macmillan and Company, 1932.

ROMANATTO, Eduiges; ARRIEL, Marcos Fernando; LIMA, Wellington Matos de. O programa FOMENTAR/PRODUZIR: informações e análises para o Estado de Goiás e suas Microrregiões. **Conjuntura econômica goiana**, Goiânia, n. 22, p. 12-24, set. 2012.

SEN, Amartya. **Sobre ética e economia**. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

SILVA, Leandro Novais e. A análise econômica do direito e a vertente welfarista: a teoria, seu uso na regulação econômica, seus limites e deficiências. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, ano 6, n. 23, p. 109-140, jul./set. 2008. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=54857>>. Acesso em: 28 jul. 2015.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: Método, 2011.