

Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento Regional: o Controle de Efeitos da Lei n. 15.931/2013 de Incentivo aos Prestadores de Serviços na Zona Leste de São Paulo

Fiscal Incentives for Regional Development: Controlling the Effects of Law n. 15.931/2013 on Incentives for Service Providers in East Zone of Sao Paulo

Martha Leão

Professora do Mackenzie e do Mestrado Profissional do IBDT. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela USP. Mestre em Teoria do Direito e Democracia Constitucional pela Università Degli Studi di Genova. *E-mail*: martha.leao@humbertoavila.com.br.

Thais Gonçalves Portela

Pós-graduanda em Direitos Humanos, Responsabilidade Social e Cidadania Global pela PUCRS. Consultora do Ministério dos Direitos Humanos e da Cidadania. *E-mail*: thais.gportela@gmail.com.

Recebido em: 1º-8-2024 – Aprovado em: 26-8-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.18.2024.2586>

Resumo

Este artigo pretende analisar um dos mecanismos com os quais o Estado instrumentaliza o Direito Tributário como meio para a realização de determinadas finalidades econômicas e sociais: os incentivos fiscais, a partir da perspectiva da importância de seus efeitos e do estabelecimento de critérios de controle. Em seguida, será analisada especificamente a Lei n. 15.931/2013, que instituiu o Programa de Incentivos para Prestadores de Serviços na Zona Leste da Cidade de São Paulo, para avaliar a sua eficácia quanto ao alcance de suas finalidades almejadas. Por fim, serão analisados o papel e a atuação dos órgãos de controle interno e externo da cidade de São Paulo em relação ao controle de renúncias fiscais do município, a partir de dados fornecidos pelos próprios órgãos públicos envolvidos nos processos de controle.

Palavras-chave: incentivos fiscais, desenvolvimento regional, Lei Municipal n. 15.931/2013, Zona Leste de São Paulo, critérios de controle.

Abstract

This article aims to analyze one of the mechanisms through which the State instrumentalizes Tax Law to achieve certain economic and social goals: tax incentives, from the perspective of the importance of their effects and the

establishment of control criteria. Subsequently, Municipal Law n. 15.931/2013, which instituted the Incentive Program for Service Providers in the East Zone of São Paulo's, will be specifically examined to assess its effectiveness in achieving its intended purposes. Finally, the function and performance of the internal and external mechanisms of control of the São Paulo's city regarding the control of municipal tax waivers will be analyzed, based on data provided by the public bodies involved in the control processes.

Keywords: tax incentives, regional development, Municipal Law n. 15,931/2013, East Zone of São Paulo, control criteria.

Introdução

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu um conjunto de normas que determinam a base jurídica, bem como os fundamentos e os objetivos da organização política e econômica do Estado brasileiro. Entre os princípios que devem reger a ordem econômica nacional estão a previsão da intervenção do Estado na economia em situações específicas, como forma de garantir o bem-estar social, a proteção aos direitos dos cidadãos e a redução das desigualdades regionais e sociais¹. Desde seu preâmbulo, nossa Constituição demonstra seu intento de criar uma nova ordem econômica e social, mais desenvolvida, mais igualitária, mais justa, mais fraterna e mais plural². A verdade é que o texto constitucional contemplou um Estado que não é neutro, pois se revelou inconformado com a ordem social do momento, prevendo uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja realização e concretização por meio de medidas legais passou a ser de interesse público³. Por isso a predominância de normas programáticas, exprimindo propo-

¹ CF/1988: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente; VII – *redução das desigualdades regionais e sociais*; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”. (grifo nosso)

² Preâmbulo da Constituição de 1988: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil”.

³ FÁRIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 164; SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 241-271 (247); SATTA, Filippo. *Principio di legalità e pubblica amministrazione nello stato democratico*. Padova: Cedam – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1969, p. 37.

sições gerais, recomendações e orientações, todas elas indicando a intenção do estabelecimento de uma nova ordem⁴.

Nas palavras de Bercovici, trata-se de uma ordem econômica “programática” ou “dirigente”⁵. Nossa Constituição seria, nessa linha, uma “Constituição dirigente”, em referência ao termo presente na obra de grandes autores estrangeiros, como Lerche⁶ e Canotilho⁷. A ideia subjacente a esta expressão, ainda que tenha diferenças em cada autor, é de uma Constituição marcada por um programa de ação para a mudança da sociedade, que reflete a busca pela alteração da situação até então vigente. Mesmo que a expressão tenha sido alvo de críticas e o próprio Canotilho tenha alterado seu posicionamento com relação à matéria⁸, ela serve para expressar a natureza de determinadas constituições no sentido de impor um programa de mudanças sociais e econômicas. Assim, a Constituição brasileira de 1988 seria exatamente um exemplo de uma “Constituição dirigente”, cujo “conjunto de diretrizes, programas e fins que enuncia, a serem pelo Estado e pela sociedade realizados, a ela confere o caráter de *plano global normativo*, do Estado e da sociedade”⁹. Em suma, verifica-se o estabelecimento de objetivos claros a serem perseguidos, com a formulação de diretrizes para a organização da economia do país que conferem ao Estado um papel ativo na regulação e promoção do desenvolvimento econômico e social¹⁰.

Entre as formas que o Estado dispõe para uma atuação ativa na promoção do desenvolvimento econômico, distribuição de renda, combate à pobreza e às

⁴ Sobre o tema, *vide* o posicionamento de Venâncio Filho ao comentar o capítulo “Da ordem econômica e social”, sob a ótica ainda da Constituição anterior: VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil*. Rio de Janeiro, 1998, p. 51.

⁵ BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional (Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional)*, n. 5, p. 203-219 (208), 2004.

⁶ LERCHE, Peter. *Übermass und Verfassungsrecht: Zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismässigkeit und der Erforderlichkeit*. 2. ed. Goldbach: Keip Verlag, 1999, p. 61-62.

⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994, p. 474-475.

⁸ O autor reviu a sua doutrina de dirigismo constitucional, adaptando-a para admitir uma maior abertura da constituição às deliberações democráticas, associando-a a uma ideia de legitimidade procedimental, defendida, por diferentes formas e fundamentos, por Habermas e Luhmann, críticos de seu posicionamento (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Rever ou romper com a Constituição dirigente? Defesa de um constitucionalismo moralmente reflexivo*. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 4, n. 15, abr./jun. 1996, p. 7-17).

⁹ GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 174.

¹⁰ BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2013, v. IX, p. 27.

desigualdades sociais e regionais, ressaltamos a disponibilização de serviços públicos diretos, a implementação de políticas públicas em diversas áreas, os programas de incentivos para setores estratégicos, além de isenções, anistias, remissões, subsídios e a concessão de benefícios e incentivos de natureza financeira, tributária e creditícia para a regulação de determinados setores e agentes econômicos e para a indução de comportamentos, a fim de alcançar objetivos que atendam aos interesses coletivos e às finalidades preconizadas pela Constituição Federal. Levando em consideração a amplitude do tema e a necessidade de delimitação de recortes temáticos, a presente pesquisa deve se limitar ao aprofundamento do estudo de apenas uma das espécies de instrumentos que o Estado utiliza para intervenção sobre o domínio econômico: os incentivos fiscais.

A Constituição Federal de 1988 determina as competências dos entes federativos para instituição de tributos com finalidades arrecadatórias, mas também como instrumento para intervir em realidades econômicas e sociais. Assim, além da instituição e recolhimentos de tributos, observamos a previsão dos incentivos fiscais, espécie de “avesso do tributo”¹¹, pois, ao contrário da tributação que possibilita o ingresso de recursos financeiros aos cofres públicos pela arrecadação de tributos, os incentivos fiscais, por outro lado, afetam a receita pública, visto tratar-se de uma “renúncia” em que o Estado abdica de recursos financeiros a que normalmente faria jus¹². Nesse caso, a opção pela não obtenção ou renúncia de receitas tributárias se justifica pelo fato de que a norma escolhida deverá atuar no comportamento dos contribuintes e produzirá outros benefícios que justifiquem a ausência de arrecadação. Em outras palavras, a concessão de um benefício de ordem tributária implica, conseqüentemente, uma renúncia proposital de arrecadação, com vistas a alcançar determinados resultados, de acordo com as finalidades definidas pelo ente federativo¹³.

Nesse sentido, pode-se dizer que a concepção de tributo avançou no sentido de esse ser um instrumento do Estado, que não pode permanecer indiferente à realização dos objetivos colocados aos Poderes Públicos, e que exigem destes uma postura ativa. Dessa forma, os fins sociais, econômicos ou políticos são também objetivos que devem ser buscados pela tributação, ainda que esta atue de forma complementar e não principal para sua realização¹⁴. Fala-se em uma “política

¹¹ Expressão utilizada por Celso de Barros Correia Neto em sua tese de doutorado, intitulada *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*.

¹² BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 46.

¹³ PEREIRA VIEIRA DOS SANTOS, Flávio Felipe. Eficiência dos benefícios fiscais e neutralidade fiscal. *Revista de Direito e Atualidades*, Brasília, v. 1, n. 3, p. 3, 2022.

¹⁴ GONZÁLEZ, Luis Manoel Alonso. *Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 13-14; e *idem*. Los impuestos especiales como tributos medioambientales. *Dere-*

tributária conjuntural”, que seria a capacidade do Direito Tributário de se adaptar às políticas conjunturais econômicas, transformando-se, desse modo, em um dos mais importantes instrumentos de intervenção do Estado na economia¹⁵. A Constituição, em seu art. 151, I, prevê “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. Conforme aponta Bonfim, benefícios e incentivos tributários são espécies de desonerações tributárias que atraem, portanto, a não aplicação de uma regra geral de tributação pelo ente federativo. Essa não aplicação de regra geral de tributação que decorre da concessão de benefícios ou incentivos tributários traz como consequência o não ingresso de receitas para os cofres públicos¹⁶. Nesse contexto de um Estado mais atuante e intervencionista, inclusive através do instrumento da tributação, cresce a importância de que a Ciência do Direito Tributário se volte também para o controle sobre a forma como isso vem sendo realizado, sob o ponto de vista dos direitos fundamentais dos contribuintes, na medida em que se reconhece a posição de vulnerabilidade dos contribuintes na relação jurídico-tributária estabelecida com o Estado¹⁷.

Nessa linha, o presente artigo terá como enfoque analisar um incentivo fiscal específico (a Lei n. 15.931/2013, que instituiu o Programa de Incentivos para Prestadores de Serviços na Região da Zona Leste do Município de São Paulo) sob a perspectiva dos objetivos propostos e dos critérios utilizados para a sua concepção como um instrumento que busca a efetivação de princípios e objetivos constitucionais, tais como o enfrentamento às desigualdades regionais e sociais e a intervenção estatal na economia, como forma de amenizar distorções econômicas, garantir o bem-estar social e a proteção aos direitos dos cidadãos. O presente trabalho se propõe a responder se referida medida tributária de natureza extrafiscal se mostra efetivamente apta à produção dos efeitos visados e se há efetivo controle sobre esse tema por parte da Administração Pública.

1. Incentivos fiscais: definição e controle

Os incentivos fiscais são parte integrante do conjunto de normas de Direito Tributário que possuem uma finalidade predominantemente extrafiscal, ou seja, possuem objetivos diversos da arrecadação de tributos aos cofres públicos, visto que influenciam os comportamentos dos contribuintes de determinada forma

cho del medio ambiente y administración local. Madrid: Diputación de Barcelona-Civitas, 1996, p. 229-246 (230).

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 636-637.

¹⁶ BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 49.

¹⁷ Nesse sentido, *vide*: MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 23 et seq.

para que possam, em contrapartida, obter benefício da ordem de redução de carga tributária. Sobre a extrafiscalidade, Ataliba conclui que se trata do uso de instrumentos tributários que estão à disposição para alcançar objetivos não fiscais. Assim, o doutrinador afirma que o Estado deve deter a competência de utilizar normas tributárias para atingir fins extrafiscais, para intervenção social, econômica e política, desde que respeitados os limites jurídicos constitucionais vigentes¹⁸. No âmbito dessa discussão, estabeleceu-se uma divisão das normas tributárias, para fins didáticos, entre normas fiscais, que visam a arrecadação, e normas extrafiscais, que detêm outras finalidades. Contudo, Carvalho ressalta que não há uma entidade tributária que possa ser caracterizada como pura, no sentido de promover somente a fiscalidade, ou, pelo contrário, somente a extrafiscalidade¹⁹.

Ao analisar o uso do Direito Tributário como uma ferramenta de intervenção do Estado na ordem econômica e social em vigor, Nogueira comenta sobre a transformação da função e dos deveres do Estado, ocorrida em meados do século XX. Para ele, o intervencionismo estatal sobre o domínio econômico foi responsável pela reformulação total da noção, alcance e conceito de finanças públicas, visto que o Estado liberal do século passado foi substituído pelo Estado intervencionista, o “Estado providência”. Por esse motivo, o modelo atual de Estado necessita arrecadar mais recursos que possam cobrir mais do que somente suas despesas administrativas e garantir a manutenção do erário público²⁰.

Schoueri, por sua vez, comenta que desde o advento do Estado Fiscal, também conhecido como Estado do Imposto (*Steuerstaat*), a tributação se consolidou como a principal fonte de receita do Estado, desempenhando um papel central ligado à sua própria existência. Isso porque, segundo o autor, a partir desse momento, o Estado passa a não gerar mais a sua própria riqueza, mas sim o particular, que deve transferir parte dessa riqueza produzida ao Estado²¹. Torres também analisa o que chama de Estado Social Fiscal, que corresponde ao aspecto financeiro do Estado Social de Direito, também conhecido como o Estado de Bem-estar Social, que se desenvolve principalmente no século XX. Nesse momento, o Estado deixa de ser tão somente um mero garantidor das liberdades individuais e passa a atuar de maneira intervencionista na ordem econômica e social. A partir disso, mesmo que a atividade financeira estatal continue a fundamentar-se na receita de tributos, proveniente da economia privada, os impostos passam a ser dotados de outras finalidades, além das meramente arrecadatórias. Assim, pela

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo: Justitia, 1966, p. 3.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 248-249.

²⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 184.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 17.

vertente da despesa, a atividade financeira se desloca para a redistribuição de rendas, a prestação de serviços ou bens públicos, e para a promoção do desenvolvimento econômico, através de subvenções e subsídios²².

Considerando o exposto até aqui, verificamos que o constituinte optou pela adoção de mecanismos que pudessem conferir ao Estado uma posição mais ativa e dirigente com vistas à promoção de determinadas finalidades relacionadas ao enfrentamento das disparidades econômicas e sociais existentes e persistentes no Brasil. Importante ressaltar também que a atuação mais ativa e intervencionista do Estado foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) ao afirmar que a Constituição enuncia uma série de diretrizes, programas e fins que devem ser observados e perseguidos pelo Estado e pelo conjunto da sociedade²³.

De acordo com Vogel, as normas relacionadas a impostos indubitavelmente têm a função essencial de arrecadar recursos. Posto isso, tais normas podem apresentar outras três funções, que nem sempre estarão presentes de forma simultânea em todas elas, quais sejam: a função distributiva, que envolve a distribuição das necessidades financeiras do Estado entre os contribuintes com base em critérios de justiça distributiva; a função indutora, que busca influenciar o comportamento dos contribuintes, seja incentivando a adoção de condutas desejadas ou desencorajando a prática de condutas tidas como indesejadas; e, por fim, a função simplificadora, que visa aumentar a racionalidade e simplificar o sistema tributário²⁴.

A partir desses conceitos, verificamos que as normas tributárias indutoras formam um tipo de norma dentro do contexto extrafiscal e têm como função principal o uso do tributo como um instrumento interventivo, com o propósito de concretizar a ordem social e econômica constitucional. Nesse contexto, é possível diferenciar as normas tributárias indutoras daquelas que, apesar de apresentarem elementos extrafiscais, não podem ser caracterizadas por (i) apresentarem uma finalidade não arrecadatória clara, (ii) a incorporação de elementos extrafiscais na norma e (iii) o estímulo direto ou desestímulo a condutas relacionadas à finalidade pretendida, por meio da alteração da carga tributária²⁵. Em suma, embora exista hoje discussão doutrinária acerca da definição de normas tributárias extrafiscais, a doutrina majoritária orienta-se exatamente pela ideia de que é a existência de orientação primordial e específica a um fim distinto do arrecada-

²² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20. ed. São Paulo: Processo, p. 9.

²³ CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo, 1964, p. 48-49.

²⁴ VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 548-551.

²⁵ LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, 2015.

tório que melhor distingue as normas extrafiscais daquelas eminentemente fiscais²⁶.

Entre as espécies de normas tributárias indutoras, interessa diretamente ao tema aqui analisado os incentivos fiscais. Conforme observado por Correia Neto, a expressão “incentivo fiscal” ou “benefício fiscal” é mencionada na Constituição Federal especialmente em quatro momentos distintos; são eles: (i) quando discorre acerca dos limites e princípios da tributação, nos arts. 151, I, 155, § 2º, XII, g, e 156, § 3º, III; (ii) nos arts. 174 e 179, no capítulo da ordem econômica e financeira; (iii) quando descreve e elenca atividades ou setores sociais que devem ser fomentados, tais como: cultura, desporto e ciência e tecnologia, nos arts. 215, 217 e 218, respectivamente, e, por fim, (iv) no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no art. 40, disposição que mantém o regime de incentivos à Zona Franca de Manaus, e no art. 41, que prevê a reavaliação de todos os benefícios de natureza setorial então em vigor²⁷.

Seguindo na análise do texto constitucional, Vedana enfatiza outros pontos relevantes relacionados às escolhas adotadas pelo constituinte, no que se refere à adoção de uma organização institucional de município mais moderna e avançada, que conferiu fundamental importância e destaque para as cidades, ao garantir a sua plena autonomia política, administrativa e tributária, conferindo-lhe status de ente federativo²⁸. Diante disso, observa-se que a Constituição²⁹ promoveu mudanças relevantes na relação entre União, estados e municípios, de modo a assegurar a competência e a autonomia dos municípios (bem como dos estados e União) para legislar sobre matéria tributária de interesse local, instituir e alterar alíquotas de impostos e, em decorrência disso, adotar políticas fiscais a fim de promover o desenvolvimento em seu território e garantir o bem-estar de seus

²⁶ Sobre a controvérsia na identificação de normas tributárias extrafiscais, *vide*: LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Direito Tributário Atual*, v. 34, 2015, p. 303-325. Pelo reconhecimento de que seria possível distinguir um grupo de normas tributárias que não possuem a finalidade precípua de arrecadar os recursos necessários ao custeio da despesa pública, mas sim a finalidade de promoção pelo Estado de outros fins da política social (inclusive a redistribuição de renda), econômica, cultural, sanitária, ambiental etc., *vide* também: ROTHMANN, Gerd Willi. Natureza, finalidade, interpretação e aplicação das normas tributárias extrafiscais – conceitos de lucro da operação e de resultado operacional – classificação dos aluguéis como receita operacional. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, v. 23, p. 192-206 (195), 2009.

²⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 19.

²⁸ VEDANA, Celso. *Federalismo: autonomia tributária formal dos municípios*. Florianópolis: Habitus, 2002, p. 18.

²⁹ CF/1988: “Art. 30. Compete aos Municípios: [...] III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei”. (grifo nosso)

habitantes³⁰. Ademais, aos municípios foram reservadas várias competências³¹, que devem ser atendidas com os recursos provenientes da tributação implementada pelo município, além de repasses recebidos pelos governos estadual e federal.

Considerando tais diretrizes determinadas pelo texto constitucional, o município pode instituir impostos de sua competência para arrecadar recursos; por outro lado, também é competente para adotar políticas extrafiscais, como a implementação de incentivos fiscais, para induzir comportamentos e interferir na dinâmica social e econômica local. Assim, verificamos que a concessão de benefícios e incentivos fiscais, que tem a extrafiscalidade como uma de suas características determinantes, se configura enquanto um poderoso regulador utilizado pela política econômica, visto que a adoção de políticas fiscais também interfere na distribuição de riqueza interna e pode favorecer ou bloquear determinadas atividades, transferir recursos de uma atividade econômica para outra, além de estabelecer subsídios tributários ou barreiras tarifárias³².

2. O Programa de Incentivos Fiscais para a Zona Leste de São Paulo e seus resultados

Partindo dessas considerações, o objetivo deste estudo é analisar especificamente um programa de incentivos fiscais ainda vigente, instituído no Município de São Paulo pela Lei Municipal n. 15.931, de 20 de dezembro de 2013, conhecido como Programa de Incentivos para Prestadores de Serviços na Zona Leste. Atualmente, a cidade conta com uma população de 11.461.245 (onze milhões quatrocentos e sessenta e um mil e duzentos e quarenta e cinco) habitantes, de acordo com os dados do Censo 2022, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), sendo a cidade mais populosa do Brasil³³. A cidade é dividida em 32 (trinta e duas) subprefeituras³⁴ e 96 (noventa e seis) distritos, como forma

³⁰ CF/1988: “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes”. (grifos nossos)

³¹ CF/1988: “Art. 30. Compete aos Municípios: [...] V – organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; VI – manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VII – prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; VIII – promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; IX – promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual”. (grifos nossos)

³² MARINS, James. *Tributação e política*. Livro 6. Curitiba: Juruá, 2005, p. 36-37.

³³ IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Censo Brasileiro de 2022. Rio de Janeiro: IBGE 2022. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/sao-paulo/panorama>. Acesso em: 9 out. 2023.

³⁴ Conheça um pouco mais das Subprefeituras da Cidade de São Paulo. Prefeitura da cidade de São Paulo, São Paulo, 16 de outubro de 2022. Disponível em: www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/subprefeituras/subprefeituras/index.php?p=8978. Acesso em: 9 out. 2023.

de facilitar a administração de toda a cidade. Além dessas divisões administrativas, é comum dividir a cidade por regiões, a saber: Zonas Norte, Sul, Leste e Oeste. Além de bastante populosa e representativa sob o ponto de vista demográfico, a Cidade de São Paulo também é bastante representativa por sua importância econômica, política e posição geográfica.

Entre as inúmeras características e peculiaridades que representam a Cidade de São Paulo, é possível destacar, sem dúvida, a desigualdade social entre suas diversas regiões. Isso é o que demonstra um levantamento recente realizado pela Rede Nossa São Paulo, que apontou que a mesma cidade que abriga índices dos países mais ricos também apresenta índices dos países mais pobres dentro de suas próprias fronteiras³⁵. A pesquisa, realizada anualmente, tem demonstrado reiteradas vezes, por meio de seus indicadores, que os distritos que integram a Zona Leste de São Paulo apresentam em média, ano após ano, os menores índices de renda por família, precariedade ou inexistência de equipamentos públicos de saúde, educação, lazer, entre outros problemas sociais, em comparação às outras regiões da cidade. Atualmente, residem na região da Zona Leste aproximadamente 4,6 milhões (quatro milhões e seiscentas mil) pessoas, o que representa cerca de um terço da população do município. Contudo, historicamente, a região tem sido relegada à condição de cidade-dormitório, em oposição, por exemplo, à Zona Oeste, a mais desenvolvida da Cidade de São Paulo.

De acordo com Soares, as primeiras ações e políticas efetivas com vistas à promoção do desenvolvimento da Zona Leste da cidade estão relacionadas ao Plano Diretor Estratégico (PDE), criado pela Lei n. 13.430, de 13 de setembro de 2002, no qual foram formuladas propostas para cada uma das subprefeituras da Cidade de São Paulo³⁶. Em 2004, houve avanços na formulação e implementação de políticas específicas para a Zona Leste da cidade, com a implementação do Programa de Incentivos Seletivos, criado pela Lei n. 13.883, de 27 de maio de 2004, que concedeu isenções relativas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), ISS Construção Civil e Imposto sobre a Transmissão de bens Imóveis (ITBI), relacionados a investimentos que estavam sendo realizados na região, com o objetivo de promover e fomentar o desenvolvimento econômico e social na região. O

³⁵ Mapa da Desigualdade 2022. Rede Nossa São Paulo, São Paulo, nov. 2022. Disponível em: www.nossasaopaulo.org.br/campanhas/#13. Acesso em: 30 set. 2023.

³⁶ SOARES, Elizângela Teixeira. *Quando a leste vira centro: o desenvolvimento econômico da Zona Leste na perspectiva dos atores do Fórum para o Desenvolvimento da Zona Leste*. Mestrado em Ciências Sociais. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016, p. 75. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/19012/2/Elizângela%20Teixeira%20Soares.pdf>. Acesso em: 9 set. 2023.

Programa teve uma duração definida em 10 (dez) anos e deu enfoque na concessão de incentivos fiscais para atrair investimentos empresariais com objetivo de criação de novos postos de trabalho, além da manutenção de empregos locais. A lei que instituiu o Programa passou por algumas alterações em 2007 e 2009, momento em que houve uma priorização na redefinição e ampliação das áreas a serem beneficiadas.

Em 2011, foi realizada uma audiência pública para a apresentação do Programa de Desenvolvimento Econômico para a Zona Leste, desenvolvido a partir de uma parceria entre os governos municipal e estadual, criado pela Lei n. 15.413, de 20 de julho de 2011. O referido Programa objetivou contribuir para a geração de emprego e renda para a população da região da Zona Leste, com a previsão de capacitação técnica dos trabalhadores, auxílio tecnológico às empresas, infraestrutura necessária para receber os investimentos da iniciativa privada na região, além de dar continuidade ao Programa de Incentivos Seletivos (Leis n. 14.654/2007 e 14.888/2009)³⁷. Um dos principais objetivos do Programa era a concessão de incentivos fiscais para a construção de estádio de futebol na Zona Leste da cidade para a realização da abertura da Copa do Mundo de Futebol em 2014.

Em 2013, houve uma intensificação na implementação de políticas para o desenvolvimento da região, especialmente com a criação do Programa de Incentivos Fiscais para Prestadores de Serviços da Zona Leste, instituído pela Lei Municipal n. 15.931/2013, também com enfoque no fomento ao desenvolvimento da região ao incentivar a instalação de empresas intensivas em mão de obra, para a geração de empregos e renda na região. Essa Lei revogou as Leis n. 14.654/2007 e 14.888/2009, mas manteve os efeitos dos atos já praticados por essas leis anteriores. No contexto da criação do Programa, a Zona Leste contava com um contingente populacional de aproximadamente quatro milhões de habitantes e, desta população, 2,3 (dois milhões e trezentas mil) pessoas eram economicamente ativas, e 1,8 (um milhão e oitocentas mil) se deslocavam para outras regiões diariamente, de acordo com os dados da própria Prefeitura, dispostos na Cartilha de Apresentação do Programa de Incentivos Fiscais³⁸, pois, em termos de emprego, a região oferecia apenas 575 (quinhentos e setenta e cinco) mil postos de trabalho (14,5% do total do Município de São Paulo). Essas informações demonstram a

³⁷ SOARES, Elizângela Teixeira. *Quando a leste vira centro: o desenvolvimento econômico da Zona Leste na perspectiva dos atores do Fórum para o Desenvolvimento da Zona Leste*. Mestrado em Ciências Sociais. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016, p. 76. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/19012/2/Elizângela%20Teixeira%20Soares.pdf>. Acesso em: 9 set. 2023.

³⁸ Dados obtidos da Prefeitura de São Paulo, disponíveis na Cartilha de Incentivos para Prestadores de Serviços na Zona Leste. Disponível em: www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Cartilha-Zona-Leste.pdf. Acesso em: 30 mar. 2023.

existência de grande contingente populacional na região que se deslocava diariamente para outras regiões da cidade para trabalhar, frequentemente em transportes públicos lotados e precários, causando trânsito e problemas de mobilidade urbana e conferindo à Zona Leste o *status* de cidade-dormitório.

Considerando esse quadro de desigualdade, o Programa foi implementado para aumentar investimentos para as áreas mais precarizadas da região, via instrumentos tributários para atrair empresas dispostas a transferir suas bases de atividades para a região. De acordo com a Cartilha da Prefeitura, a região da Zona Leste apresentava, naquele momento, seis vantagens para atração de investimentos, tais como: localização estratégica, mão de obra disponível, prédios disponíveis para investimento, escolas técnicas profissionais e superiores, além de 84 (oitenta e quatro) estabelecimentos de ensino profissional.

As propostas que orientaram o Programa foram alicerçadas por ações para incentivar o aumento de investimentos na região, via concessão de incentivos fiscais dos seguintes tributos municipais: ISS, IPTU, ITBI e ISS para construção civil (ISS Habite-se), para beneficiar empresas dispostas a se instalarem ou ampliarem suas unidades na região. O quadro abaixo apresenta os benefícios a serem usufruídos pelas empresas ao aderirem ao Programa de Incentivos Fiscais (Lei Municipal n. 15.931/2013):

Impostos	Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)	Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS)	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	ISS nos serviços de construção civil
Benefícios	100% de redução	Até 60% de redução (até o mínimo constitucional de 2%)	100% de redução do imposto	100% de redução no imposto
Período de duração do benefício	20 anos a partir da homologação	20 anos a partir da homologação	Ocorre no momento da transação ³⁹	Ocorrenço momento da transação ⁴⁰

Fonte: Cartilha de Programa de Incentivos para Prestadores de Serviços na Zona Leste.

A seguir, estão quadros explicativos que informam quais são os requisitos para obtenção e manutenção dos benefícios relativos aos impostos municipais mencionados:

³⁹ Na aquisição de imóvel pelo contribuinte incentivado, ocorrida após a homologação da declaração de adesão.

⁴⁰ Para obras iniciadas a partir do primeiro dia do mês seguinte ao da homologação da declaração de adesão.

	Para obtenção do benefício	Para manutenção do benefício
ISS	<ul style="list-style-type: none"> • As empresas não podem ser optantes pelo Simples Nacional, constituir uma Sociedade Uniprofissional ou serem beneficiadas por outro incentivo fiscal do município; • A prefeitura de São Paulo tem um período de até 15 dias para confirmar a adesão inicial ao Programa depois da homologação do contribuinte; • Uma vez confirmado, o benefício entrará em vigor imediatamente. 	<ul style="list-style-type: none"> • O contribuinte deve preencher uma declaração semestral até o dia 10 de abril ou outra até o dia 10 de outubro; • Essas declarações são referentes ao semestre anterior, e o contribuinte deve atestar que continua em conformidade com os pré-requisitos gerais do Programa.

Fonte: Cartilha de Programa de Incentivos para Prestadores de Serviços na Zona Leste⁴¹.

	Para obtenção do benefício	Para manutenção do benefício
IPTU	<ul style="list-style-type: none"> • A empresa deve ocupar imóvel construído e a atividade incentivada deve ocupar, pelo menos, 50% da área construída do imóvel; • No mínimo 50% do faturamento da empresa deve vir de alguma das atividades incentivadas; • O contribuinte deve homologar sua adesão ao Programa e o pedido de isenção para o exercício seguinte até o dia 31 de dezembro. 	<ul style="list-style-type: none"> • O contribuinte deve homologar um pedido de renovação de isenção para o exercício seguinte anualmente, juntamente com a declaração semestral de outubro.

Fonte: Cartilha de Programa de Incentivos para Prestadores de Serviços na Zona Leste⁴².

⁴¹ Lei n. 15.931/2013: “Art. 3º Os incentivos fiscais referidos no art. 2º desta lei serão os seguintes: [...] IV – isenção de 60% (sessenta por cento) do ISS incidente sobre os serviços incentivados referidos no art. 2º desta lei, observado o § 4º deste artigo, a partir da data da homologação da declaração a que se refere o art. 4º desta lei, pelo prazo de 20 (vinte) anos ou até o final do período de que trata o § 1º do art. 1º desta lei, o que ocorrer primeiro”.

⁴² Lei n. 15.931/2013: “Art. 3º Os incentivos fiscais referidos no art. 2º desta lei serão os seguintes: I – isenção do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU referente ao imóvel ocupado pelo contribuinte incentivado, a partir do ano seguinte ao da data da homologação da declaração a que se refere o art. 4º, pelo prazo de 20 (vinte) anos ou até o final do período de que trata o § 1º do art. 1º desta lei, o que ocorrer primeiro;”.

	Para obtenção do benefício	Para manutenção do benefício
ISS construção civil (ISS Habite-se)	<ul style="list-style-type: none"> • O imóvel a ser construído ou reformado deve ser cadastrado no Programa de Incentivos, por meio de declaração homologada; • Este imóvel também deverá ser de propriedade do contribuinte incentivado; • As obras não podem ser iniciadas antes da adesão ao Programa. 	<ul style="list-style-type: none"> • O contribuinte deve preencher devidamente a Declaração Tributária de Conclusão de Obra (DTCO) e emitir o Certificado de Quitação de ISS com isenção; • A concessão da isenção do ISS fica condicionada ao início da prestação dos serviços incentivados em até 3 (três) anos a partir da data de adesão ao Programa.

Fonte: Cartilha de Programa de Incentivos para Prestadores de Serviços na Zona Leste⁴³.

	Para obtenção do benefício	Para manutenção do benefício
ITBI	<ul style="list-style-type: none"> • O imóvel a ser adquirido deve ser cadastrado no Programa de Incentivos, por meio de declaração homologada; • O imóvel não deve ser comprado antes da adesão ao Programa. 	<ul style="list-style-type: none"> • A concessão da isenção do ITBI será revogada caso o contribuinte não inicie a prestação dos serviços incentivados em até 3 (três) anos a partir da data de adesão ao Programa.

Fonte: Cartilha de Programa de Incentivos para Prestadores de Serviços na Zona Leste⁴⁴.

Em 2014, foi publicado o Decreto n. 54.760, em 10 de janeiro, para a regulamentação do Programa de Incentivos Fiscais e, entre suas principais determinações, estão a duração de 25 (vinte e cinco) anos para o Programa e que a adesão seria efetivada no prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir do mês seguinte à data de publicação do próprio decreto.

Diante desse histórico legislativo, é possível constatar que, desde 2004, existe ao menos alguma política que opera com a ferramenta do incentivo fiscal para atrair empresas e gerar empregos na região Leste. O Programa lançado em 2004 previa a isenção de IPTU, ITBI e ISS para construção civil para empresas que investissem e construíssem na região. Em contrapartida, era necessária a apresentação de um projeto pelo futuro beneficiário que demonstrasse os investimentos

⁴³ Lei n. 15.931/2013: “Art. 3º Os incentivos fiscais referidos no art. 2º desta lei serão os seguintes: [...] III – isenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS incidente sobre os serviços de construção civil, descritos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05 e 7.15 da lista do *caput* do art. 1º da Lei n. 13.701, de 2003, quando vinculados à execução da construção ou reforma de imóvel de propriedade do contribuinte incentivado, para obras iniciadas a partir do primeiro dia do mês seguinte ao da homologação da declaração a que se refere o art. 4º desta lei;”.

⁴⁴ Lei n. 15.931/2013: “Art. 3º Os incentivos fiscais referidos no art. 2º desta lei serão os seguintes: [...] II – isenção do Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI-IV na aquisição de imóvel pelo contribuinte incentivado, ocorrida após a homologação da declaração a que se refere o art. 4º desta lei;”.

que seriam realizados e os potenciais benefícios para a região⁴⁵. Nesse contexto, havia uma expectativa de criação de um polo de moda e têxtil na região, que seria estimulado pelo surgimento de um novo curso de Bacharelado em Têxtil e Moda na Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo – Each USP Leste. A região já contava com algumas pequenas fábricas de confecção e o projeto pretendia impulsionar o crescimento e a geração de novos empregos nessas fábricas já existentes, além de atrair novas empresas. Contudo, o incentivo fiscal implementado não foi suficiente para desenvolver o setor na região. Isso, porque, em oito anos – de 2002 a 2010 –, apenas cinco empresas obtiveram pouco mais de 1 (um) milhão de reais em incentivos⁴⁶.

Em 2007, o Programa de Incentivos foi reestruturado com a criação da Lei n. 14.657/2007, que ampliou a área de abrangência do Programa e diminuiu os descontos concedidos. Além desse projeto, foram desenvolvidos outros planos de investimentos para a região, como a criação de novos câmpus universitários e técnicos, instituições que estariam responsáveis pela formação de mão de obra técnica qualificada para atender à demanda de novas empresas que se instalariam na região⁴⁷. Nessa época, também houve a concessão de isenção de impostos para construção do Estádio do Corinthians em Itaquera, para a Copa do Mundo. Apesar de todos esses projetos, até 2013, poucas empresas haviam se instalado na região e usufruído dos benefícios.

Nesse mesmo ano, o Secretário Municipal de Finanças reconheceu o fracasso desses programas de incentivos fiscais mencionados que haviam sido implementados nas gestões anteriores, visando o desenvolvimento e a atração de investimentos para a Zona Leste. Ele afirmou que “na lei de 2004, foram cinco projetos aprovados e nas leis de 2007 e 2009 não teve nenhum projeto qualificado. O impacto real foi nulo”⁴⁸. Apesar desse reconhecimento, o Governo Municipal optou por apostar novamente em um plano de desenvolvimento para a Zona Leste, ba-

⁴⁵ Lei n. 13.833/2004: “Art. 3º A concessão dos incentivos previstos nesta lei fica condicionada à aprovação de um projeto de investimentos que demonstre a finalidade de incrementar a atividade econômica na área leste do Município de São Paulo em termos de: I – volume global de investimentos; II – geração de empregos; III – volume de recursos em instalações e equipamentos; IV – volume de recursos em pesquisa e desenvolvimento e em formação de recursos humanos”.

⁴⁶ GUARIEIRO, Daniela Ribeiro. *Incentivos fiscais como instrumento de desenvolvimento econômico*. Estudo de caso do Programa de Desenvolvimento da Zona Leste de São Paulo. Curso de Pós-Graduação em Política Urbana e Gestão Pública. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2015, p. 26-27. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/handle/handle/34356>. Acesso em: 3 set. 2023.

⁴⁷ POLO Institucional de Itaquera. Prefeitura da cidade de São Paulo, São Paulo, 24 de janeiro de 2012. Disponível em: www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/desenvolvimento/zona_leste/polos/index.php?p=37342. Acesso em: 3 set. 2023.

⁴⁸ FERRAZ, Adriana. Haddad quer desenvolver Zona Leste com incentivo fiscal. *Exame*, São Paulo, 20 de agosto de 2013. Disponível em: <https://exame.com/brasil/haddad-quer-desenvolver-zona-leste-com-incentivo-fiscal/>. Acesso em: 5 set. 2023.

seado em incentivos fiscais. O Programa instituído em 2013, diferentemente dos programas anteriores, direcionou a concessão dos benefícios para os prestadores de serviços, como os serviços de saúde, de cuidados pessoais, de educação, entre outros⁴⁹. Além disso, outros projetos foram desenvolvidos para impulsionar o estabelecimento de novos empreendimentos na região, como a criação de novo Plano Diretor para realização de melhorias na infraestrutura de transportes, construção e ampliação de terminais e corredores de ônibus, obras rodoviárias e cicloviárias.

De acordo com a Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo, até setembro de 2014, ou seja, pouco tempo depois da entrada em vigor da lei que criou esse Programa de incentivos fiscais, houve a criação de mais de 6 (seis) mil novas vagas de empregos na região e seis empresas já haviam aderido ao Programa⁵⁰. Nesse contexto, é possível observar que o Município de São Paulo também inovou nas ações complementares ao Programa de incentivos fiscais, considerando que integrou outros órgãos públicos indiretamente no Programa, com o objetivo de oferecer suporte integral para as empresas recém-instaladas ou que estivessem planejando se instalar na região. Assim, a SP Negócios, por exemplo, um órgão municipal para a promoção de investimentos na cidade, ofereceu apoio para as empresas na busca das melhores oportunidades imobiliárias para viabilizar a instalação das empresas na região; já a Secretaria Municipal do Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo, os Centros de Apoio ao Trabalho (CATs) e as Subprefeituras ficaram encarregados de oferecer auxílio para as empresas na contratação de mão de obra local⁵¹.

Entretanto, apesar desses dados iniciais que, inclusive, importante ressaltar, dados que foram obtidos a partir da análise de (poucos) artigos científicos que se debruçaram sobre o tema do desenvolvimento regional e da estratégia de atração de investimentos para a região da Zona Leste de São Paulo, a partir da concessão de incentivos fiscais, e em notícias de *sites* jornalísticos eletrônicos, a pesquisa verificou que não há um sistema da Administração Pública municipal de controle

⁴⁹ Lei n. 15.931/2013: “Art. 2º *Fica o Poder Executivo autorizado a conceder incentivos fiscais aos prestadores dos seguintes serviços* constantes da lista do *caput* do art. 1º da Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, estabelecidos ou que vierem a se estabelecer na Região Incentivada: I – *serviços de informática e congêneres*, descritos no item 1; II – *serviços de saúde, assistência médica e congêneres*, descritos no item 4; III – *serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres*, descritos no item 5; IV – *serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres*, descritos no item 6;”. (grifos nossos)

⁵⁰ DOMINGOS, Roney. Empresa cria 3 mil empregos na Zona Leste de SP com incentivo municipal. *Gl*. São Paulo, 19 de setembro de 2014. Disponível em: <https://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/2014/09/empresa-cria-3-mil-empregos-na-zona-leste-de-sp-com-incentivo-municipal.html>. Acesso em: 4 set. 2023.

⁵¹ Flex inaugura *site* na ZL de São Paulo. *Call Center*. 18 de setembro de 2014. Disponível em: www.callcenter.inf.br/outourcing/55557/flex-inaugura-site-na-zl-de-sao-paulo/Ler.aspx. Acesso em: 4 set. 2023.

para mensuração permanente e avaliação do desempenho do Programa atualmente, o que vai na contramão da inequívoca necessidade da adoção de mecanismos para o acompanhamento permanente dos incentivos fiscais, a fim de verificar se seus resultados estão sendo atendidos, e, caso contrário, avaliar se o mais adequado seria a sua reestruturação ou sua extinção, devido à sua incapacidade de concretizar os objetivos propostos. O tema vem sendo objeto de uma série de trabalhos acadêmicos que reconhecem que programas de incentivos e renúncias fiscais devem ter metas que sejam o mais objetivas possível, bem como formas de avaliação durante a sua vigência, controle e monitoramento interno e externo e, principalmente, estudos que possam avaliar adequadamente os seus resultados⁵².

Diante dessas considerações e da dificuldade de obter dados oficiais e atuais dos resultados obtidos pelo Programa ainda vigente, a pesquisa entrou em contato com a Prefeitura de São Paulo, através do Portal da Transparência, pelo Sistema Eletrônico de Informação ao Cidadão (*e-sic*), em 17 de março de 2023, e solicitou acesso aos dados relacionados aos resultados obtidos pelo Programa até o ano corrente (2023), seja em número de empresas que aderiram ao Programa e transferiram seus estabelecimentos e/ou inauguraram novas unidades na região, bem como estimativas de empregos gerados, possíveis impactos na mobilidade urbana da região, além de exclusões de beneficiários do Programa e demais informações relacionadas ao seu monitoramento como, por exemplo, estimativas das perdas arrecadatórias do município com as reduções e isenções para os beneficiários do Programa.

Em 6 de abril de 2023, o Chefe de Gabinete da Prefeitura de São Paulo encaminhou resposta aos questionamentos realizados, informando que (i) em levantamento realizado no Sistema de Incentivos da Zona Leste, foram contabilizadas 26 (vinte e seis) adesões ao Programa, e, dentre eles, 2 (dois) se encontram suspensos, 13 (treze) foram excluídos e 11 (onze) estão ativos no programa; (ii) que recebem declarações periódicas da quantidade de pessoas empregadas nos estabelecimentos incentivados e, por fim, informaram que (iii) não realizam monitoramento dos efeitos dos programas de incentivo e se limitam a estimar a renúncia de receitas.

Por fim, a mensagem recebida foi finalizada da seguinte forma: “informamos que não possuímos outros dados solicitados pelo munícipe”. Importante ressaltar que o contato efetuado com a gestão municipal e a solicitação de envio dos dados empíricos relativos ao Programa teve como objetivo possibilitar a avaliação

⁵² Nesse sentido, a título ilustrativo: LEÃO, Martha; PINTO, Nayara Sepulcri de Camargo. *Eficácia extrafiscal: entre função e controle*. Tese de Doutorado em Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal do Paraná, 2020; ANDRADE, José Maria de. Não há avaliação séria da eficácia de políticas fiscais sem números confiáveis. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://no-voconjur.com.br/colunas/estado-economia-avaliacao-seria-eficacia-politicas-fiscais-exige-numeros-confiaveis/?cn-reloaded=1#sdfootnote3sym>. Acesso em: 30 out. 2023.

dos dados produzidos pelos incentivos fiscais implementados, a fim de verificar os resultados obtidos e a eficácia desse mecanismo extrafiscal. Diante desses dados, passamos a realizar o efetivo controle de validade e de efeitos dessa norma tributária extrafiscal.

3. Os mecanismos de controle de validade e de efeitos

3.1. Os critérios de controle de validade

No item anterior, analisamos o histórico da política extrafiscal que visou atingir algum grau de desenvolvimento para a Zona Leste de São Paulo e que foi adotado por várias gestões municipais, sendo reformulado e incrementado a cada nova gestão. Passamos agora para uma verificação acerca dos mecanismos de controle de efeitos da norma indutora adotada pelo Programa analisado, considerando que os incentivos fiscais, bem como outras normas que adotam a extrafiscalidade como base de sua formulação, necessitam ser eficazes, bem como cumprir os objetivos e as finalidades que motivaram a sua utilização, ou seja, devem ser capazes de alcançar a finalidade almejada.

Conforme destacado por Tamanini, a finalidade de um incentivo fiscal é um elemento intrínseco para definição de seu próprio conceito. Isso porque os incentivos fiscais tratam de medidas excepcionais adotadas pelo Estado que reduzem a carga tributária, com o intuito de atingirem determinadas finalidades⁵³. No mesmo sentido, Ataliba e Gonçalves, ao discorrerem acerca da necessidade de que os incentivos fiscais atendam a determinada finalidade, argumentam que estes mecanismos objetivam incitar particulares a realizarem atividades que o Estado entende como prioritárias, o que acaba por contribuir no desenvolvimento econômico e social ao praticarem a determinada atividade a que foram instigados a realizar⁵⁴. Entretanto, importante ressaltar que a implementação dos incentivos fiscais deve ser acompanhada de seu elemento intrínseco, qual seja, a finalidade, mas, não só isso, como apontou Baleeiro, para a necessidade de que o uso de técnicas extrafiscais com vistas à intervenção no domínio econômico venha acompanhado de um estudo de seus efeitos, de acordo com o contexto econômico⁵⁵.

Vamos considerar que o uso dessas técnicas extrafiscais em normas indutoras, como os incentivos fiscais, mesmo que a pretexto de promover importantes finalidades do ponto de vista social, pode acabar por restringir direitos e garantias fundamentais, tais como os direitos de propriedade, de liberdade, de igual-

⁵³ TAMANINI, Tarcísio Milhomem. Mecanismos legais de controle sobre incentivos fiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, v. 45, , 2020.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito prêmio de IPI: direito adquirido: recebimento em dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, v. 15, n. 55, p. 162-179, jan./mar. 1991.

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 233.

dade, entre outros. Assim, torna-se imprescindível a adoção de um rígido controle, a partir de critérios objetivos, para avaliar a adequação no uso de normas indutoras para atingir determinada finalidade. Por esse motivo, verifica-se que os critérios de controle sobre esses instrumentos tributários devem ser conduzidos a partir da aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, bem como o controle sobre a eficácia da medida adotada⁵⁶.

Para Ávila, a igualdade pode ser definida como uma relação existente entre um ou mais sujeitos, que se desenvolve a partir de determinado critério de comparação, aferido por meio de elementos indicativos, como um meio através do qual determinada finalidade constitucional e lícita é realizada. Considerando isso, a utilização de tratamento diferenciado entre os sujeitos que apresentem capacidade contributiva similar sem apresentar, contudo, uma razão ou uma finalidade para justificar o uso desse tratamento diferenciado, fere o princípio da igualdade, um dos pilares do ordenamento jurídico brasileiro⁵⁷. Assim, a aplicação de controle seguindo o princípio da igualdade determina a existência de coerência e razoabilidade entre o método utilizado para diferenciação entre os contribuintes e a finalidade almejada pela norma. De acordo com Martha Leão⁵⁸, a aplicação do princípio da igualdade mantém uma relação com as finalidades estatais que podem atuar como elementos que justifiquem a norma que institui um tratamento diferenciado entre os contribuintes que, no caso concreto, se verifica pelo tratamento benéfico aos prestadores de serviços que aderiram ao programa de incentivos fiscais, em contraposição aos contribuintes que não foram beneficiados, por já estarem instalados na região beneficiada na ocasião da implementação do incentivo, por exemplo.

Nesse caso, ressalta-se que o critério de diferenciação entre os contribuintes precisa demonstrar coerência em relação à finalidade almejada pela norma. Assim, é necessário verificar se a finalidade pretendida pela norma está em consonância com os princípios constitucionais; no caso concreto, observamos que a finalidade almejada pelo Programa de Incentivos Fiscais é a redução da desigualdade social na região beneficiada em relação a outras regiões do município. Assim, a medida extrafiscal busca atender a uma finalidade legitimada pela Constituição, qual seja, a busca pela redução das disparidades econômicas e sociais regionais. Logo, a nosso ver, o Município de São Paulo é competente para instituir incentivos fiscais para atender a objetivo constitucionalmente previsto.

⁵⁶ LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, 2015.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 42.

⁵⁸ LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, 2015.

Em relação à aplicação da capacidade contributiva como critério de controle, Schoueri esclarece que, como as normas tributárias indutoras mantêm a sua natureza tributária, essas devem sujeitar-se aos princípios basilares do Direito Tributário; assim, a aplicação da capacidade contributiva deve estender-se às normas indutoras que, neste caso, deve atuar ao lado de outros princípios, pela integração⁵⁹. Conforme o critério da capacidade econômica perde seu protagonismo no campo da extrafiscalidade, o princípio da igualdade passa a tomar como critério de diferenciação a finalidade extrafiscal, já que a diferença de carga tributária levará em conta não apenas (ou melhor, não como critério geral) a capacidade contributiva, e sim o cumprimento ou não da finalidade extrafiscal perseguida⁶⁰. A capacidade contributiva, contudo, não pode ser completamente afastada. De acordo com definição de Zilveti, a capacidade contributiva é o princípio que determina que cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas de acordo com a sua capacidade econômica, ou seja, os gastos públicos devem ser suportados e rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na exata medida em que estes tenham se beneficiado da riqueza garantida pelo Estado⁶¹. Assim, medidas tributárias extrafiscais devem observar a capacidade contributiva, considerando que, de acordo com Costa, o legislador não poderá afastar completamente os limites básicos exigidos pela capacidade contributiva, ou seja, a norma deve respeitar algumas vedações previstas, como a proibição de tributação do mínimo existencial e da utilização da tributação com efeitos confiscatórios⁶².

No caso concreto, entendemos que a lei que instituiu os incentivos fiscais, de iniciativa do Poder Executivo municipal, não utilizou a capacidade contributiva com um critério geral para diferenciar os contribuintes, mas também não a desprezou, visto que, ao conceder isenções para empresas de determinados setores e em condições específicas, não desconsiderou os limites da capacidade contributiva, quais sejam, que a tributação não deve ser confiscatória e deve respeitar o mínimo existencial. Dito isso, consideramos que a norma indutora em análise atende ao critério de controle da capacidade contributiva.

Assim, ao menos em tese, a medida se mostra adequada do ponto de vista da sua validade. Ocorre que o controle de validade não esgota o controle das normas

⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 277-278. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Normas-tributarias-indutoras-com-OCR.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2023.

⁶⁰ Nesse mesmo sentido: ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 74.

⁶¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47.

⁶² COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 77.

tributárias extrafiscais. O controle de validade não é suficiente isoladamente porque os efeitos indutores fazem parte da própria caracterização dessas normas. Com isso se quer dizer que a extrafiscalidade não é definida apenas pela sua causa (a finalidade buscada pela indução), mas envolve também a existência fática desses efeitos indutores sobre a ordem econômica e social vigente. Não se pode falar em norma tributária indutora se, em que pese a existência de uma finalidade extrafiscal por parte do legislador, a norma se mostra inapta para gerar os efeitos pretendidos. Não há função indutora sem eficácia indutora⁶³. Assim, passa-se a analisar o controle de efeitos da Lei.

3.2. Os critérios de controle de efeitos

A aplicação do controle de eficácia, por sua vez, determina que a medida extrafiscal implementada deve, obrigatoriamente, produzir efeitos na realidade econômica e social para que seja considerada legítima, pois se a norma afasta parcialmente o princípio da capacidade contributiva como um critério para a diferenciação de contribuintes, esta norma precisa ser eficaz no sentido de alcançar a finalidade almejada, para justificar o seu uso. Além dos critérios já mencionados, Martha Leão também indica outros critérios que devem ser aplicados para o controle das normas indutoras, tais como: o exame da proporcionalidade que envolve aspectos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; complementariedade, cumprimento da finalidade, entre outros⁶⁴. Para Alexy, ao afirmarmos que a tributação extrafiscal deve respeitar o postulado da proporcionalidade, em sentido amplo, seria o mesmo que afirmar que a norma somente é cabível quando for adequada, necessária e proporcional em sentido estrito. O conjunto desses critérios, portanto, confere o exame de proporcionalidade⁶⁵. Em suma, a proporcionalidade concorre, com outras normas, para definir a validade da tributação extrafiscal: a tributação extrafiscal será válida se, além de outros requisitos, resistir ao teste da proporcionalidade⁶⁶.

⁶³ LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, 2015.

⁶⁴ LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, 2015.

⁶⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 116-120.

⁶⁶ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, v. 10, , jun. 2014. No mesmo sentido: PAPADOPOULOS, Marcel. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle de medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 273-299 (280).

É esse exame que vai apurar se a finalidade extrafiscal e o critério que ela traz consigo levam a uma medida proporcional e não excessiva⁶⁷. Nessa linha, Schoueri defende que a compatibilização entre a capacidade contributiva e outros valores constitucionalmente prestigiados impõe que diferentes tratamentos tributários devam ter por base uma proporcionalidade⁶⁸. É necessária, neste caso, a ponderação de valores e bens jurídicos, através da aplicação do postulado da proporcionalidade⁶⁹. O objetivo da aplicação do postulado da proporcionalidade é exatamente legitimar uma restrição *proporcional* dos direitos fundamentais, tendo em vista uma racionalidade entre um determinado meio e sua finalidade. Sua aplicação envolve a análise de três aspectos distintos: adequação (a medida deve ser capaz de promover a finalidade almejada), necessidade (dentre todas as medidas adequadas, deve ser escolhida aquela que menos restrinja o princípio da igualdade) e proporcionalidade em sentido estrito (a medida deve trazer mais benefícios do que malefícios no que tange a promoção dos direitos fundamentais)⁷⁰.

Logo, a aplicação do controle de eficácia, conforme mencionado, determina que a medida extrafiscal adotada seja eficaz na transformação da realidade econômica e social; no entanto, no caso analisado, não é possível constatar que a medida adotada está sendo bem-sucedida no sentido de efetivamente diminuir as desigualdades da região, visto que, pelo que se constatou tanto na realização da pesquisa quanto no contato realizado com a Prefeitura, não há um monitoramento rígido e constante dos dados e resultados obtidos pelo Programa, o que nos leva ao entendimento de que também não há um controle sobre a eficácia da medida, assim como não há o monitoramento dos efeitos, o que impossibilita verificar de maneira objetiva se a medida adotada contribui de maneira eficaz para mudar a realidade econômica e social da Zona Leste de São Paulo e diminuir as desigualdades existentes e persistentes. Nesses quesitos, consideramos que, no caso concreto, (i) a medida é *adequada*, porquanto é capaz de cumprir a finalidade almejada de promover a redução das desigualdades regionais, atuando em prol do desenvolvimento da Zona Leste; (ii) não há dados que permitam avaliar se a medida é *necessária*, porque faltam informações que possibilitem concluir se

⁶⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 658.

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 241-271 (252).

⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; RUBINSTEIN, Flávio. O fato gerador da CPMF e as operações alheias ao sistema financeiro. In: CÔELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 623-633 (629).

⁷⁰ MAURER, Hartmut. *Staatsrecht*. München: Beck, 1999, p. 234-236; BARAK, Aharon. *Proportionality: constitutional rights and their limitation*. Translated from the Hebrew by KALIR, Doron. New York: Cambridge University Press, 2012, p. 303-370; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 20. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 127-128, § 4/209-212.

a norma aplicada pelo município é, entre as medidas disponíveis, aquela que causa o menor dano possível para a comunidade envolvida no Programa e para as demais regiões; (iii) não há dados que permitam verificar se a medida é *proporcional em sentido estrito*, porquanto não há como avaliar se a medida traz mais benefícios que malefícios, visto que não há uma sistematização de ações de controle que demonstrem a efetividade ou a incapacidade da política extrafiscal adotada pelo município no atendimento às finalidades propostas.

Destaca-se, ainda, que outros critérios poderiam ainda ser aplicados do ponto de vista do controle de efeitos, como o critério da complementariedade, no sentido de que a norma tributária extrafiscal seja utilizada de maneira complementar a outros mecanismos para a promoção daquele fim⁷¹. A avaliação do Programa de Incentivos Fiscais da Zona Leste (Lei n. 15.931/2013) realizada no capítulo anterior e o seu contexto permitiram verificar que, no momento da implementação dessa política, a gestão municipal desenvolveu outros projetos para fomentar o desenvolvimento na região, como a criação de novo Plano Diretor para realização de melhorias na infraestrutura de transportes, a ampliação de terminais de ônibus, construção de corredores de ônibus e obras rodoviárias e cicloviárias, o que demonstra que a ideia de complementariedade foi atendida, uma vez que outros mecanismos não tributários foram utilizados visando alcançar os objetivos propostos.

Por fim, entendemos que a aplicação do critério de cumprimento de finalidade fica prejudicada, considerando que, conforme já demonstrado, a falta de avaliação permanente da norma e de seus efeitos nos impede de constatar se a norma cumpriu ou não com a sua finalidade. Isso porque a análise feita até aqui nos permite constatar que a medida extrafiscal adotada pelo Município de São Paulo carece de monitoramento e mensuração dos seus efeitos, comprometendo assim o exame quanto a esse critério de controle.

4. A atuação dos órgãos de controle internos e externos

Diante do contexto apresentado, é fundamental identificar e analisar a atuação dos órgãos competentes para realizar o controle interno e externo das renúncias de receitas. No caso das renúncias de receitas municipais, o órgão responsável pela realização do controle interno é o próprio município, que deve monitorar e mensurar constantemente essas renúncias, a partir de seu próprio sistema de controle interno. Essa atribuição está prevista no art. 74 da Constituição, o qual determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de avaliar o cumprimen-

⁷¹ LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, 2015.

to de metas, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, bem como apoiar o controle externo na execução de seu trabalho⁷².

De acordo com Coelho, o controle interno caracteriza-se pelo conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela própria Administração Pública, com vistas a verificar fatos, impedir e corrigir erros, fraudes ou ineficiência, além de propor ações que possam ajustar as falhas identificadas⁷³. Castro, por sua vez, destaca que o controle interno deve ser obrigatório no aparelho estatal que, por tratar-se de uma organização complexa e extensa, deve contar com um controle interno que seja funcional e organizado⁷⁴.

Quanto ao controle externo, a Constituição de 1988 determina, em seus arts. 70 e 75, que os Tribunais de Contas são competentes para realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, estados, Distrito Federal e municípios, além de exercer o monitoramento quanto aos critérios baseados na legalidade, legitimidade e economicidade, bem como exercer o controle quanto à aplicação das renúncias de receita. Assim, o texto constitucional inovou ao incluir o controle operacional da fiscalização a cargo dos Tribunais de Contas, visando a aumentar a eficácia do controle⁷⁵.

Torres, ao discorrer acerca dos princípios para a atuação dos Tribunais de Contas estabelecidos pela Constituição, afirma que o princípio da economicidade se configura enquanto um dos princípios basilares desse órgão, visto ser equivalente ao princípio da justiça, no Direito. De acordo com o autor, a economicidade nas ciências econômicas refere-se ao equilíbrio, razoabilidade e justificação na captação de receitas e execução de despesas. É a busca pela eficiência na aplicação dos recursos públicos, considerando que os custos e despesas realizadas devem se relacionar de maneira equilibrada, para o bem coletivo⁷⁶. O controle ex-

⁷² CF/1988: “Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”. (grifo nosso)

⁷³ COELHO, E. R. C. *A controladoria governamental e o controle da aplicação de recursos públicos: um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa no município de Fortaleza*. 140 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, 2006, p. 26.

⁷⁴ CASTRO, D. P. *Auditoria e controle interno na administração pública*. São Paulo: Atlas, 2008.

⁷⁵ VIANNA, João Augusto Pinto; LOBATO, Rafaela Alves Fecury. Auditoria de conformidade na renúncia de receita de ICMS: critérios que subsidiaram a fiscalização realizada pelo TCE/AP. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas*, 2021, p. 242. Disponível em: <https://publicacoes.irbcontas.org.br/index.php/rttc/article/view/17/11>. Acesso em: 15 out. 2023.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimidade democrática e o Tribunal de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, v. 194, 1993.

terno exercido pelos Tribunais de Contas é realizado especialmente pelo processo de fiscalização, juntamente com a análise de contas, comumente realizada através da metodologia de auditoria. De acordo com Castro, a auditoria pode ser caracterizada por um conjunto de técnicas que permitem ao órgão auditor avaliar a gestão pública; para o autor, trata-se de uma importante técnica de controle em busca da melhor alocação de recursos⁷⁷.

No caso da Cidade de São Paulo, o órgão responsável pela fiscalização e controle externo é o Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP). Em Relatório de auditoria programada realizada em 2019⁷⁸, pertinente ao período compreendido pelo ano de 2018, o TCM avaliou a adequação dos controles exercidos pela Prefeitura de São Paulo referente às renúncias de receitas daquele ano. O referido Relatório efetuou diversos procedimentos, entre os quais podemos destacar: (i) analisou a Lei Orçamentária Anual (LOA) 2018 para verificar se possuía demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, conforme previsão legal; (ii) verificou o monitoramento e as ações de fiscalização para avaliar os controles relacionados à renúncia de receitas e à existência de sistema informatizado; (iii) examinou se foram disponibilizadas, para conhecimento da sociedade, as informações sobre renúncias de receitas e, em caso positivo, avaliar a fidedignidade dos dados; (iv) avaliou se os benefícios fiscais referentes ao IPTU concedidos com o objetivo de atrair investimentos e proporcionar o desenvolvimento econômico e social são permanentemente avaliados quanto à eficácia e ao alcance do retorno e resultados esperados⁷⁹.

O Relatório identificou que a Prefeitura apresentou o Demonstrativo das Renúncias de Receita do Município com uma estimativa de renúncia total para 2018 subestimada, por ter desconsiderado renúncias estabelecidas por meio de leis aprovadas nos últimos cinco anos. Nesse contexto, o relatório discorre que o “demonstrativo do efeito das renúncias tem a finalidade de apresentar, de forma regionalizada, o efeito, sobre as receitas e as despesas, das renúncias de receita e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, garantindo transparência à política tributária e às renúncias concedidas”⁸⁰.

⁷⁷ CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria e controle interno na administração pública*. 2. ed. São Paulo, 2009, p. 376.

⁷⁸ Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Relatório de auditoria programada, 2019. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/ConsultaProcesso/DocumentoEtc?nuProcesso=TC0003002019&codArquivoDigital=337314>. Acesso em: 20 mar. 2023.

⁷⁹ Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Relatório de auditoria programada, 2019, p. 1-2. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/ConsultaProcesso/DocumentoEtc?nuProcesso=TC0003002019&codArquivoDigital=337314>. Acesso em: 20 mar. 2023.

⁸⁰ Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Relatório de auditoria programada, 2019, p. 6. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/ConsultaProcesso/DocumentoEtc?nuProcesso=TC0003002019&codArquivoDigital=337314>. Acesso em: 20 mar. 2023.

Ao analisar os tipos de renúncia de receitas, o TCM identificou a existência de um volume bastante relevante de valores relativos à renúncia de receitas de responsabilidade do município e, por esse motivo, orientou a Prefeitura a “avaliar permanentemente se tais renúncias ainda seriam pertinentes e justificáveis, se as hipóteses de desoneração implementadas, de fato, cumprem o objetivo proposto com a renúncia e se as políticas públicas financiadas por meio de benefícios financeiros e creditícios atingiram as finalidades para as quais foram criadas”⁸¹.

Ademais, o Relatório identificou a existência de 102 (cento e duas) hipóteses de renúncia de receitas no período de 2018 e, dentre essas, incentivos fiscais que não possuíam parâmetros para quantificação da renúncia. Nesse sentido, a auditoria do TCM concluiu que haveria a necessidade de aperfeiçoamento e observância na definição dos responsáveis por apurar e quantificar a efetividade das políticas públicas que instituem incentivos fiscais via renúncia de receitas, como o Programa de Incentivos Fiscais para prestadores de serviços em região da Zona Leste, divulgando os resultados obtidos e estabelecendo indicadores de desempenho; mensurar e divulgar as medidas de compensação aos benefícios fiscais concedidos, entre outras medidas. No mesmo sentido, a auditoria apontou que caberia à Administração Pública municipal a tarefa de mensurar e divulgar o impacto dessas leis tanto na arrecadação quanto na falta de recursos para investir no município⁸².

Em relação à existência de sistema informatizado para controlar as renúncias de receitas, os auditores responsáveis pelo relatório informaram que receberam da administração a informação de que (i) não há um sistema específico para o acompanhamento apenas das renúncias, haja vista que derivam de atos administrativos ou atos sistêmicos (quando a isenção é concedida por sistema informatizado) e que (ii) o controle e a avaliação das renúncias concretamente concedidas são feitos por meio de levantamentos e cruzamentos das informações cadastrais e econômico-fiscais dos contribuintes beneficiados. A partir dessas informações, a auditoria concluiu que as informações sobre renúncia de receitas são descentralizadas e que não há definição legislativa sobre a unidade da Prefeitura de São Paulo encarregada de avaliar se as políticas públicas lastreadas em benefícios fiscais atingiram os resultados esperados⁸³.

⁸¹ Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Relatório de auditoria programada, 2019, p. 8. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/ConsultaProcesso/DocumentoEtc?nuProcesso=TC0003002019&codArquivoDigital=337314>. Acesso em: 20 mar. 2023.

⁸² Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Relatório de auditoria programada, 2019, p. 9. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/ConsultaProcesso/DocumentoEtc?nuProcesso=TC0003002019&codArquivoDigital=337314>. Acesso em: 20 mar. 2023.

⁸³ Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Relatório de auditoria programada, 2019, p. 22. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/ConsultaProcesso/DocumentoEtc?nuProcesso=TC0003002019&codArquivoDigital=337314>. Acesso em: 20 mar. 2023.

Diante dos resultados obtidos pela auditoria do TCM e das orientações dirigidas ao Município de São Paulo, é possível verificar que o controle interno das renúncias fiscais praticado pelo município apresentou diversas deficiências, tais como: divulgação de dados incorretos no Portal da Transparência referente às renúncias fiscais para o ano de 2018, pelo fato de ter realizado uma previsão subestimada, na medida em que não considerou as renúncias estabelecidas em leis aprovadas nos últimos cinco anos (em relação ao ano de 2018); não havia, por parte da Prefeitura, a avaliação permanente que pudesse constatar se as renúncias de receita ainda seriam pertinentes e justificáveis; de igual modo, a Prefeitura não divulgou as medidas de compensação dos incentivos concedidos e determinado os responsáveis por apurar e quantificar a efetividade das políticas públicas desenhadas a partir da concessão de incentivos fiscais via renúncia de receitas, bem como a ausência de divulgação dos resultados obtidos.

As conclusões expostas no relatório de auditoria do TCM nos conduzem ao entendimento de que é necessário um aprimoramento dos mecanismos de acompanhamento, monitoramento e controle do Município de São Paulo, para que possa efetivamente exercer o controle interno de maneira eficaz e fidedigna com os dados produzidos pelas medidas adotadas pela Administração Pública municipal.

Considerações finais

Esta pesquisa surgiu a partir do interesse no uso da tributação como um mecanismo instrumentalizado pelo Estado para transformar realidades econômicas e sociais, e não somente como instrumento para arrecadação de receitas e manutenção da máquina pública. A partir desse recorte inicial, buscou-se desenvolver um estudo teórico acerca da temática das normas tributárias extrafiscais sob a perspectiva da importância dos seus efeitos e do estabelecimento de critérios de controle para, em seguida, aplicar os conceitos analisados em um caso concreto que utiliza o mecanismo dos incentivos fiscais para o desenvolvimento regional, com o objetivo de verificar se a norma escolhida passaria pelos critérios de controle de validade e eficácia.

Assim, foi realizado um estudo do Programa de Incentivos Fiscais para Prestadores de Serviços na Zona Leste, criado pela Lei Municipal n. 15.931/2013, na Cidade de São Paulo, para avaliar suas finalidades no sentido de fomentar o desenvolvimento econômico e social na região, atrair empresas e investimentos para a área beneficiada para possibilitar a geração de emprego e renda na região, bem como os resultados obtidos e sua capacidade em atingir as metas propostas. A partir da seleção dos principais critérios elencados para exercer o controle sobre as normas indutoras, a pesquisa procedeu com a aplicação de tais critérios sobre o Programa de Incentivos Fiscais selecionado, a fim de verificar se o mecanismo extrafiscal adotado atende aos postulados de igualdade, capacidade contributiva e eficácia. Assim, verificamos que, apesar de o programa analisado atender a al-

guns dos critérios aplicados, de maneira geral, a escassez de dados empíricos e de acompanhamento e monitoramento do Programa acabam por comprometer o exame relativo à importância dos efeitos para um controle efetivo sobre a legitimidade desses mecanismos extrafiscais implementados, na medida em que não é possível verificar a eficácia da política analisada e sua capacidade de promover impactos econômicos e sociais que justifiquem sua edição e manutenção.

Diante dessas considerações, observamos que o Programa de Incentivos Fiscais para Prestadores de Serviços da Zona Leste foi formulado como uma política pública para fomentar o desenvolvimento da região que, como vimos, concentra diversos tipos de deficiências, com um maior nível de precarização e informalidade do trabalho, baixos índices de renda por família, precariedade de equipamentos públicos de saúde, educação, entre outros. Contudo, identificamos que, conforme admitido pela própria Prefeitura e demonstrado também no Relatório de auditoria do TCM, falta ao sistema de incentivo a transparência de informações sobre custo-benefício, objetivos alcançados, empresas beneficiadas e se tais benefícios foram revertidos em geração de emprego e renda para a região. Além disso, a ausência de acompanhamento constante dos efeitos da política extrafiscal adotada impacta no planejamento de futuras ações e políticas que visam atender a critérios de justiça distributiva e desenvolvimento econômico e social.

Logo, ainda que o uso do Direito Tributário para finalidades extrafiscais que visam atuar e modificar realidades econômicas e sociais seja legítimo e até mesmo incentivado constitucionalmente, esse não deve ser o único mecanismo para a promoção de finalidades públicas e precisa ser instrumentalizado em conjunto com outras medidas disponíveis para realização de objetivos estatais e que possam interagir de forma integrada para atuarem nas complexas dinâmicas econômicas, sociais, regionais, políticas e demográficas da Cidade de São Paulo.

Referências

- ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ANDRADE, José Maria de. Não há avaliação séria da eficácia de políticas fiscais sem números confiáveis. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://novoconjur.com.br/colunas/estado-economia-avaliacao-seria-eficacia-politicas-fiscais-exige-numeros-confiaveis/?cn-reloaded=1#sdfootnote3sym>. Acesso em: 30 out. 2023.
- ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo: Justitia, 1966.
- ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito prêmio de IPI: direito adquirido: recebimento em dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, v. 15, n. 55, jan./mar. 1991.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- BARAK, Aharon. *Proportionality: constitutional rights and their limitation*. Translated from the Hebrew by KALIR, Doron. New York: Cambridge University Press, 2012.
- BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento, *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional (Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional)*, n. 5, 2004.
- BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional – Série Doutrina Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, v. IX.
- BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Rever ou romper com a Constituição dirigente? Defesa de um constitucionalismo moralmente reflexivo. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 4, n. 15, abr./jun. 1996.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- CASTRO, D. P. *Auditoria e controle interno na administração pública*. São Paulo: Atlas, 2008.
- COELHO, E. R. C. *A controladoria governamental e o controle da aplicação de recursos públicos: um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa no Município de Fortaleza*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, 2006.
- CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo, 1964.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- DOMINGOS, Roney. Empresa cria 3 mil empregos na Zona Leste de SP com incentivo municipal. *GI*. São Paulo, 19 de setembro de 2014. Disponível em: <https://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/2014/09/empresa-cria-3-mil-empregos-na-zona-leste-de-sp-com-incentivo-municipal.html>. Acesso em: 4 set. 2023.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

- FERRAZ, Adriana. Haddad quer desenvolver Zona Leste com incentivo fiscal. *Exame*, São Paulo, 20 de agosto de 2013. Disponível em: <https://exame.com/brasil/haddad-quer-desenvolver-zona-leste-com-incentivo-fiscal/>.
- FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista direito GV*, v. 10, jun./2014.
- GONZÁLEZ, Luis Manoel Alonso. Los impuestos especiales como tributos medioambientales. *Derecho del medio ambiente y administración local*. Madrid: Diputación de Barcelona-Civitas, 1996.
- GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- GUARIEIRO, Daniela Ribeiro. *Incentivos fiscais como instrumento de desenvolvimento econômico*. Estudo de caso do Programa de Desenvolvimento da Zona Leste de São Paulo. Curso de Pós-Graduação em Política Urbana e Gestão Pública. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2015.
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Censo Brasileiro de 2022. Rio de Janeiro: IBGE 2022. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/sao-paulo/panorama>. Acesso em: 9 out. 2023.
- LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, 2015.
- LERCHE, Peter. *Übermass und Verfassungsrecht: Zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismässigkeit und der Erforderlichkeit*. 2. ed. Goldbach: Keip Verlag, 1999.
- MAPA da Desigualdade 2022. Rede Nossa São Paulo, São Paulo, nov. 2022. Disponível em: www.nossasaopaulo.org.br/campanhas/#13. Acesso em: 30 set. 2023.
- MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.
- MARINS, James. *Tributação e política*. Livro 6. Curitiba: Juruá, 2005.
- MAURER, Hartmut. *Staatsrecht*. München: Beck, 1999.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- PAPADOPOL, Marcel. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle de medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- PEREIRA VIEIRA DOS SANTOS, Flávio Felipe. Eficiência dos benefícios fiscais e neutralidade fiscal. *Revista de Direito e Atualidades*, Brasília, v. 1, n. 3, 2022.
- PINTO, Nayara Sepulcri de Camargo. *Eficácia extrafiscal: entre função e controle*. Tese de Doutorado em Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal do Paraná, 2020.

- POLO Institucional de Itaquera. Prefeitura da cidade de São Paulo, São Paulo, 24 de janeiro de 2012. Disponível em: www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/desenvolvimento/zona_leste/polos/index.php?p=37342. Acesso em: 3 set. 2023.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Natureza, finalidade, interpretação e aplicação das normas tributárias extrafiscais – conceitos de lucro da operação e de resultado operacional – classificação dos aluguéis como receita operacional. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, v. 23, 2009.
- SATTA, Filippo. *Principio di legalità e pubblica amministrazione nello stato democratico*. Padova: Cedam – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1969.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; RUBINSTEIN, Flávio. O fato gerador da CPMF e as operações alheias ao sistema financeiro. In: CÔELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SOARES, Elizângela Teixeira. *Quando a leste vira centro: o desenvolvimento econômico da Zona Leste na perspectiva dos atores do Fórum para o Desenvolvimento da Zona Leste*. Mestrado em Ciências Sociais. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016.
- TAMANINI, Tarcísio Milhomem. Mecanismos legais de controle sobre incentivos fiscais, *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, v. 45, 2020.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 20. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. A legitimidade democrática e o Tribunal de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, v. 194, 1993.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20. ed. São Paulo: Processo.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- VEDANA, Celso. *Federalismo: autonomia tributária formal dos municípios*. Florianópolis: Habitus, 2002.
- VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil*. Rio de Janeiro, 1998.
- VIANNA, João Augusto Pinto; LOBATO, Rafaela Alves Fecury. Auditoria de conformidade na renúncia de receita de ICMS: critérios que subsidiaram a fiscalização realizada pelo TCE/AP. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas*, 2021.

Disponível em: <https://publicacoes.irbcontas.org.br/index.php/rttc/article/view/17/11>.

- VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.