

CAPÍTULO II

O GASTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO

Como visto no capítulo anterior, o conceito de gasto tributário, introduzido na prática política e na discussão acadêmica nas décadas de 1960 e 1970, foi criado com o objetivo de integrar os efeitos financeiros dos benefícios fiscais ao processo orçamentário, dotando tais valores de transparência financeira e permitindo a sua comparação com as despesas diretas.

Ao se analisar a doutrina e a prática internacional sobre o controle dos gastos tributários, concluiu-se que não existem padrões, mas tão somente manifestações esparsas nas legislações de diversos países, não se encontrando uma uniformidade de regras e de conceitos.

Cabe, portanto, analisar o instituto do gasto tributário no ordenamento pátrio, as regras aplicáveis e seu conceito, de modo a determinar qual seu regime jurídico na ordem constitucional vigente.

1 A INTRODUÇÃO DO CONTROLE DO GASTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO FINANCEIRO BRASILEIRO

Diferentemente dos países analisados, no Brasil o controle dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais somente passou a ser relevante para o ordenamento jurídico no final do século XX, sob a égide da Constituição Federal de 1988, firmando-se com a introdução da Lei Complementar n. 101/2000.

Durante a vigência das Cartas de 1946 e 1967, a ideologia dominante no Brasil era a do Estado intervencionista. Desde as bem-sucedidas medidas de política fiscal para conter as crises econômicas aplicadas na primeira metade do século XX²³⁵, as políticas de

²³⁵ É o caso, no entendimento de Celso Furtado, das compras de café para a queima pelo Estado Novo. Cf. FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. 30. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2001. p. 192.

desenvolvimento adotadas utilizavam fartamente o gasto público e a concessão de benefícios fiscais como principais instrumentos para estimular o desenvolvimento econômico.

Assim, durante as chamadas “décadas de ouro” do século XX (1950 a 1970), concediam-se incentivos e isenções fiscais livremente, não existindo nenhum controle jurídico formal sobre seus efeitos ao Erário público, em vista da convicção de que tais benefícios conduzem ao crescimento econômico²³⁶.

A doutrina do direito financeiro e tributário também retratava a concessão de benefícios fiscais como elemento de política de desenvolvimento, em nada se atentando à necessidade do controle de seus efeitos ao Erário público. À época, destacava-se o magistério do keynesiano ALIOMAR BALEEIRO, para quem “*no mundo moderno, democrático e de sufrágio universal, não há isenções que reflitam privilégios injustificados de classes ou pessoas como as do ancién regime. A imunidade é sempre a contrapartida de um interesse público tão respeitável como o do Fisco*”²³⁷.

Assim, defendia o autor que os incentivos fiscais eram tão somente a contrapartida de um interesse público²³⁸. No mesmo sentido, completava JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que as isenções não eram favores fiscais, mas “*elementos de natureza política, econômica e social*”²³⁹.

Nesse sentido, estando as atenções voltadas para os aspectos benéficos dos benefícios fiscais, os quais provaram ser um instrumento eficiente de consecução de políticas econômicas e sociais, pouco se discutiu sobre o controle de seus efeitos nos orçamentos do Estado e a necessidade de transparência em sua instituição.

Com a mudança dos paradigmas políticos e econômicos ocorrida nas décadas de 1980 e 1990 – a queda do Muro de Berlim, a desestruturação do socialismo real e a globalização da economia –, novos paradigmas relativos à gestão orçamentária passaram a

²³⁶ O desenvolvimento do país assumiu lugar de honra entre os princípios econômicos e jurídicos, e as isenções e demais privilégios tornaram-se a panaceia para a riqueza das nações. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 327.

²³⁷ E continua o autor: “*Então, a norma que a contém deve ser interpretada e aplicada até esgotar-se toda a sua força e amplitude de compreensão sob pena de ser sacrificado o objetivo moral, político ou social que a lei pôs acima duma prestação de dinheiros*”. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Clínica Fiscal*. Salvador: Livraria Progresso, 1958. p. 127.

²³⁸ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Clínica Fiscal*. Obra citada (nota 237). p. 127.

²³⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 2001. p. 68.

ganhar espaço. Passou-se a condenar o uso da política fiscal e a se valorizar o uso de política monetária para se atingir o desenvolvimento econômico²⁴⁰, o que exigiu a criação de mecanismos para atingir o equilíbrio das contas públicas e a transparência na atividade financeira do Estado.

A necessidade de equilíbrio das contas públicas e de transparência da atividade financeira do Estado conduziu à exigência de controles dos efeitos financeiros da concessão de benefícios fiscais, de modo a se mensurar os efeitos de tais renúncias ao Erário público e submetê-las ao regular escrutínio legislativo²⁴¹.

Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 foi a primeira na história de nosso país a instituir controles orçamentários expressos aos efeitos financeiros dos benefícios fiscais²⁴², fornecendo orientações básicas para a nova política relativa a esses institutos.

Sem utilizar o termo “gasto tributário” ou outro equivalente, a Constituição de 1988 inaugurou no Brasil o primeiro relatório de gastos tributários ao estabelecer em seu artigo 165, § 6º, que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”²⁴³.

Tal previsão, segundo FRANCISCO CARLOS RIBEIRO ALMEIDA, decorreu da observação pelo Poder constituinte da experiência internacional sobre a matéria, concluindo pela necessidade de se criar, em sede constitucional, um mecanismo orçamentário que tornasse transparente a concessão de benefícios fiscais²⁴⁴.

O intuito da instituição desse demonstrativo que acompanha o orçamento é dar visibilidade às despesas governamentais que não constam no orçamento fiscal, fornecendo

²⁴⁰ Sobre as diferenças teóricas entre keynesianos e monetaristas, Cf. BLANCHARD, Olivier. *Macroeconomia – Teoria Política e Econômica*. Trad. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001. p. 598.

²⁴¹ Segundo RICARDO LOBO TORRES, nesse contexto “*crece a desconfiança sobre a virtude de tais incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo, não sendo raro que se transformem em uma perversa fiscal policy*”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal*. Obra citada (nota 236). p. 328.

²⁴² No magistério de RICARDO LOBO TORRES, “*a Constituição de 1988 começou a sinalizar na direção da mudança. O abuso na concessão de incentivos e isenção, a falta de controle do emprego do dinheiro público, o enfraquecimento da utopia da inesgotabilidade dos recursos do Estado e a crise financeira gravíssima do Tesouro conduzem à ideologia dos privilégios fiscais ao descrédito*”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal*. Obra citada (nota 236). p. 330.

²⁴³ MARCOS NÓBREGA ressalta que a matéria tem assento na Carta Magna, muito embora ao longo desses anos não tenha sido tratada com a devida importância. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 2.

²⁴⁴ Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 32, n. 88, Brasília: TCU, 2001. p. 64.

à sociedade e aos parlamentares informações sobre a conveniência de manutenção dos benefícios frente a outras necessidades públicas²⁴⁵.

Além da instituição de um relatório de gastos tributários integrado ao processo legislativo-orçamentário, o constituinte criou no artigo 70 do texto constitucional a competência do Tribunal de Contas e do controle interno de cada Poder para a fiscalização quanto à “*aplicação das subvenções e renúncia de receitas*”, tornando mais rigoroso o controle de tais recursos públicos.

Em que pese esses dois importantes mandamentos constitucionais sobre a matéria, o controle dos benefícios fiscais não foi incorporado pela prática política pós 1988. A alta inflação e a estagnação econômica, que marcaram os anos seguintes à promulgação da Carta Magna, fizeram com que a instituição dos benefícios fiscais se mantivesse sem um controle estrito de seus efeitos financeiros, alinhando-se ao descontrole do endividamento público e ao déficit orçamentário.

Embora os primeiros relatórios de gastos tributários em nível federal tenham sido elaborados desde o início da nova ordem constitucional²⁴⁶, estes pouco contribuíram para o debate político. Isso porque foram elaborados sem um critério definido de benefício fiscal e sem uma metodologia de mensuração estrita²⁴⁷.

Já a nível estadual e municipal sequer houve a criação de qualquer controle da instituição de benefícios fiscais, pois essas esferas não implementaram no período o relatório de gastos tributários, em pleno descumprimento do quanto disposto na Constituição Federal. Pelo contrário, a prática de concessão de benefícios fiscais entre os Estados e municípios se tornou ainda mais intensa no período pós 1988, através do fenômeno que se convencionou chamar de “*guerra fiscal*”²⁴⁸.

Tal fenômeno consiste em uma competição entre Estados e entre Municípios pela busca de investimentos privados em seu território, utilizando como principal instrumento a

²⁴⁵ Cf. Acórdão n. 1060/2005 – Plenário TCU.

²⁴⁶ Já no ano seguinte ao da promulgação da Constituição de 1988, o orçamento da União passou a conter demonstrativo de benefícios tributários, cumprindo de forma tempestiva o ordenamento previsto no artigo 165, § 6º. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 7-8.

²⁴⁷ Cf. Processo n. TC 022.902/94-5, Decisão n. 674/98 – Plenário TCU.

²⁴⁸ Com a retomada dos investimentos privados internacionais na América Latina desde o final dos anos 80, e no Brasil a partir de 1993, bem como a ampla retomada do investimento interno a partir da estabilização em 1994, tem-se o início da chamada “*guerra fiscal*”, bem como a retração na oferta de emprego dos anos 90. Cf. PRADO, Sérgio Cavalcanti, C. E. *A Guerra Fiscal no Brasil*. São Paulo: Fundap, 2000. p. 8.

concessão de benefícios fiscais²⁴⁹. A criação de tal competição foi em grande parte originada da falta de controles rígidos para a instituição de benefícios fiscais, bem como pela ausência de um projeto hegemônico de desenvolvimento econômico²⁵⁰.

Por esse e outros motivos, defende-se que o verdadeiro marco inicial do controle dos benefícios fiscais em nosso país foi a promulgação da Lei Complementar n. 101 no dia 4 de maio de 2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal²⁵¹.

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi um marco sem precedentes na história brasileira da regulação da atividade financeira do Estado. Ao lado da instituição de diversos controles em áreas de fundamental importância para o controle das finanças públicas²⁵², tal lei determinou uma série de controles para a instituição de benefícios fiscais, tornando muito mais rígido o seu controle.

Nesse sentido, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal introduz no ordenamento jurídico brasileiro um regime rigoroso de controle da instituição dos benefícios fiscais ao determinar que todo projeto de lei que objetive a criação de tais normas seja acompanhado de demonstração da origem dos recursos a serem renunciados, condicionando a vigência dos benefícios à criação de outras fontes de receita²⁵³.

Sob a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, o controle dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais foi intensificado, tendo as Leis de Diretrizes Orçamentárias federais

²⁴⁹ Na lição de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “*nem sempre se pode recriminar a rotulada guerra fiscal. Por vezes, no entanto, é útil, a fim de destinar indústrias ou prestação de serviços a regiões pouco desenvolvidas ou em precárias condições*”. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 36-37. No mesmo sentido, a lição de MARCOS NÓBREGA ao afirmar que “*é bom que se diga que a competição horizontal não é, em si, boa ou ruim, depende das peculiaridades de cada economia. Tanto que, no caso alemão, por exemplo, o problema parece ser a ausência de competição e não sua exarcebação*”. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 4. Sobre os problemas decorrentes da falta de competição, Cf. ZIMMERMAN, Horst. *Guerra Fiscal e Federalismo Cooperativo*. In: SÃO CARNEIRO, José M. B.; HOFMEISTER, Wilhelm (Coord.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. v. I, p. 177.

²⁵⁰ Cf. ABRUCIO, Fernando. *A Reconstrução das Funções Governamentais no Federalismo Brasileiro*. In: SÃO CARNEIRO, José M. B.; HOFMEISTER, Wilhelm (Coord.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. v. I. p. 101. Ao analisar esse fenômeno, RICARDO VARSANO conclui que se trata de “*uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha – quando de fato existe algum ganho – impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva*”. Cf. VARSANO, Ricardo. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde. Textos para Discussão*, n. 500, Rio de Janeiro: Ipea, 1997. p. 2.

²⁵¹ Essa é a posição de MARCOS A. V. CATÃO. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 58.

²⁵² Por exemplo, o gasto público e a dívida pública.

²⁵³ É o que RICARDO LOBO TORRES trata como “*princípio da gestão orçamentária responsável*”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Transparência no Direito Financeiro*. Disponível em: <www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em: 21 fev. 2008. p. 13.

aperfeiçoado a regulação do gasto tributário, instituindo requisitos rigorosos para a sua vigência e limites temporais, bem como aperfeiçoando o conceito de “benefício fiscal”.

Tal evolução foi acompanhada pelos relatórios de gastos tributários federais, os quais aperfeiçoaram ao longo dos anos sua metodologia de identificação dos benefícios fiscais e de mensuração de seus efeitos financeiros. Permitiu-se, portanto, um controle mais rigoroso dos valores “gastos” por meio do sistema tributário, tornando possível a sua comparação com despesas diretas no debate político.

É nesse contexto que se insere a presente análise do regramento jurídico do controle do gasto tributário no direito brasileiro, em que se objetiva a determinação precisa de todas as regras que regem o instituto no ordenamento jurídico em vigor²⁵⁴.

Tal análise deve naturalmente ter início com as regras contidas na própria Constituição Federal, partindo-se para o estudo das normas veiculadas pela lei complementar, para então verificar a sua aplicação prática nas LDOs e nos relatórios de gastos tributários elaborados até a presente data.

Como já mencionado, a análise das regras que regem o instituto do gasto tributário deve sempre ser acompanhada da análise do conceito jurídico de “benefício fiscal”, de modo a se determinar quais normas se submetem ao regramento jurídico em análise.

2 O CONTROLE DO GASTO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O controle do gasto tributário foi efetivamente introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição Federal de 1988, não havendo notícia de sua utilização nos regimes constitucionais anteriores²⁵⁵. Essa introdução se deu notadamente pelos artigos 70

²⁵⁴ Ressalte-se que, em uma primeira análise, não são encontrados no regime jurídico do gasto tributário princípios aplicáveis ao instituto, motivo pelo qual a presente análise se limite ao estudo das regras aplicáveis à renúncia de receita.

²⁵⁵ Verifica-se, por exemplo, que a Lei n. 4.320/1964, a mais importante no ordenamento jurídico brasileiro no período pós-guerra no que se refere à contabilidade pública, em nenhum momento menciona a figura do gasto tributário. Nesse sentido, a análise de ARTUR ADOLFO COTIAS E SILVA sobre os poderes dos Tribunais de Contas em todas as Constituições brasileiras, onde verifica o autor que a competência desta corte para a análise relativa à renúncia de receitas é criação do Constituinte de 1988. Cf. SILVA, Artur Adolfo Cotias. *O Tribunal de Contas da União na História do Brasil: Evolução Histórica, Política e Administrativa (1890-1998)*. *Prêmio Serzedello Corrêa 1998 – Monografias Vencedoras*. Brasília: TCU, 1998. p. 245.

e 165, § 6º, do texto constitucional, os quais contêm normas diretas de regulação da matéria.

2.1 O artigo 70 da Constituição Federal

A Constituição de 1988, em seu texto original, apresentou inicialmente a primeira regra no ordenamento jurídico brasileiro relativa à fiscalização da renúncia de receita em seu artigo 70²⁵⁶, ao tratar da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, *in verbis*:

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.”

Verifica-se que o texto constitucional utilizou nesse dispositivo a expressão “renúncia de receita” em vez de “gasto tributário”, “renúncia fiscal”, “despesa fiscal”, entre outras que se referem ao mesmo conceito. Essa expressão, como será visto, aparece diversas vezes no ordenamento jurídico brasileiro²⁵⁷.

Sem dúvida, o conceito de “renúncia de receita”, ao contrário do conceito de “benefício fiscal”, não parece trazer grandes dúvidas. Entre as diversas conceituações do instituto do gasto tributário, o Constituinte parece ter escolhido a de que este é o efeito

²⁵⁶ Como ensina RICARDO LOBO TORRES, trata-se de uma ampliação do papel do Tribunal de Contas em relação ao regime constitucional anterior. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 372.

²⁵⁷ Tal como ocorre na Lei de Responsabilidade Fiscal. Vale ressaltar que o próprio texto constitucional utiliza expressão diversa para designar o mesmo conceito no artigo 153, § 4º, III, com redação alterada após a promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, relativo ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), ao dispor que “*será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal*” (g.n.).

financeiro decorrente da instituição de benefícios fiscais²⁵⁸, como se verifica no artigo 165, § 6º, do texto constitucional, que, será a seguir analisado.

Pode-se também observar que esse dispositivo traça uma comparação direta entre a renúncia de receita e as subvenções ao utilizar a expressão “*aplicação das subvenções e renúncia de receitas*”, levando à conclusão de que ambos os dispêndios são similares, especialmente no que se refere à aplicação dos recursos transferidos aos particulares.

Quanto à competência relativa à fiscalização das renúncias de receita, pode-se destacar dois pontos relevantes, quais sejam, as pessoas sujeitas a essa fiscalização e a extensão da competência fiscalizatória.

2.1.1 *Pessoas sujeitas à fiscalização*

Em primeiro lugar, determina o dispositivo em análise que os controles internos e externos são exercidos quanto à *aplicação* pelos particulares dos valores públicos transferidos mediante subvenções ou gastos tributários. Com isso, o regime constitucional de 1988 ampliou a competência dos órgãos de controle interno e externo, na medida em que estes são competentes não apenas para a fiscalização das entidades da Administração direta e indireta, mas também para a fiscalização de entidades privadas, no que se refere à aplicação de subvenções e renúncias de receita.

Tal fiscalização é exercida pelo órgão de controle interno de cada órgão e pelo Tribunal de Contas, os quais têm o dever de fiscalizar as contas de todas as entidades que recebem recursos públicos, seja diretamente, seja através de renúncias de receita²⁵⁹. Dessa forma, as entidades privadas que recebem recursos públicos diretamente, através de subvenções, ou indiretamente, através de renúncias de receita, estão sujeitas à fiscalização por parte dos órgãos de controle interno e externo.

Vale ressaltar que a redação do artigo em análise não é clara ao determinar quais os beneficiários das receitas públicas renunciadas que se submetem à fiscalização financeira.

²⁵⁸ Cf. Capítulo I, item 1.6. Verifica-se, portanto, que o conceito adotado pelo Constituinte de gasto tributário peca em precisão somente por não mostrar o caráter orçamentário deste, bem como sua natureza de “enunciado quantitativo”.

²⁵⁹ Nesse sentido, a Emenda Constitucional n. 19/1998 corrigiu uma falha da Constituição de 1988 ao incluir, entre o rol dos agentes obrigados a prestar contas ao órgão de controle externo, as pessoas jurídicas privadas que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária. No mesmo sentido, a redação do artigo 1º, § 1º, da Lei n. 8.443/1992.

Afinal, pode-se entender que as pessoas físicas e jurídicas que sejam beneficiadas por benefícios fiscais e, com isso, pagam menos tributos estão efetivamente recebendo recursos públicos, na exata proporção dos valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos²⁶⁰.

Tal interpretação, entretanto, não é suportada por nenhuma manifestação do constituinte ou do legislador. Ademais, não haveria sentido na fiscalização da aplicação dos valores de receitas renunciadas pelos beneficiários de incentivos fiscais, na medida em que não há nenhuma determinação legal sobre qual seria a destinação de tais recursos.

Nesse sentido, é claramente mais acertada a interpretação de que os sujeitos da fiscalização financeira são as pessoas que recebem recursos de contribuintes quando esses valores geram benefícios fiscais para os doadores.

Afinal, é comum a utilização de benefícios fiscais para o financiamento de atividades de interesse público efetuadas por organizações não governamentais, os quais cumpririam o mesmo efeito que as subvenções. Por este motivo que o artigo 70 do texto constitucional utiliza a expressão “aplicação das subvenções e renúncia de receitas”, traçando um paralelo entre os dois institutos.

Esse é o caso, por exemplo, das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), para as quais as doações podem ser em parte deduzidas do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)²⁶¹. Nesse caso, a Oscip está aplicando recursos oriundos de renúncias de receita, motivo pelo qual se submete à fiscalização pelo Tribunal de Contas e pelo Órgão de Controle Interno da União federal.

Portanto, pode-se concluir que as pessoas sujeitas à fiscalização financeira pelos órgãos de controle interno e externo pela “aplicação de renúncias de receita” são aquelas que recebem recursos públicos de contribuintes beneficiados por regras fiscais que estimulam tal prática²⁶².

²⁶⁰ Nesse sentido, é possível concluir que são os próprios contribuintes que aplicam recursos públicos decorrentes de renúncia de receita, motivo pelo qual seriam também sujeitos à fiscalização financeira pelos órgãos de controle diretos e indiretos. Nesse entendimento, praticamente todas as pessoas físicas contribuintes do Imposto de Renda poderiam ser fiscalizadas pelo Tribunal de Contas da União, dado o grande número de benefícios fiscais que existem relativos a esse imposto.

²⁶¹ Artigo 13 da Lei n. 9.249/1995 e Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 11/1996.

²⁶² Esse entendimento é suportado pelo artigo 203 do “Regimento Interno do Tribunal de Contas da União”, que determina que a fiscalização das renúncias de receita “*terá como objetivos, dentre outros, verificar a eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados no caput deste artigo, bem como real benefício socioeconômico dessas renúncias*”. Da mesma forma, é o que se verifica da leitura da Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União n. 4/1994, cujo artigo 2º dispõe que: “*a Fiscalização da renúncia de receita será realizada nos órgãos e entidades supervisores, bancos operadores, fundos e demais entidades que tenham atribuição de conceder, gerenciar, fiscalizar ou*

2.1.2 A fiscalização da legalidade, legitimidade, economicidade

Quanto à competência fiscalizatória sobre a aplicação das renúncias de receita, pode-se chegar a duas interpretações possíveis.

A primeira interpretação do dispositivo ora analisado é a de que a competência para a fiscalização da legalidade, legitimidade e economicidade prevista no texto constitucional não se refere à aplicação das subvenções e renúncias de receita.

Corroborando essa interpretação a enumeração sucessiva das atribuições dos controles internos e externos na expressão “*quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas...*”. Uma vez se encontrando tais itens separados por vírgulas, a atribuição de competência para a fiscalização da “*legalidade, legitimidade, economicidade*” está no mesmo nível que a competência para a fiscalização da “*aplicação das subvenções e renúncia de receitas*”, motivo pelo qual é possível concluir que não há atribuição expressa do exame da legalidade, legitimidade e economicidade para a aplicação das subvenções e renúncias de receita, o qual, pelo contrário, seria apenas aplicado às despesas públicas.

Tal entendimento, entretanto, não parece ser o mais correto, na medida em que determinaria também que o controle da legalidade, legitimidade e economicidade não se aplicaria às subvenções. Tal instituto, sendo espécie de gasto público, deve necessariamente se submeter ao mesmo tipo de controle, o que inclui o controle da legalidade, legitimidade e economicidade.

Assim, pode-se concluir que o referido artigo determina que a fiscalização da “*aplicação da renúncia de receita*” se faz quanto à “*legalidade, legitimidade e economicidade*”, tal como a fiscalização relativa às subvenções e a outras espécies de despesas públicas²⁶³.

O controle da *legalidade* seria a verificação da conformidade da aplicação dos valores de receita renunciados com a legislação de regência. Quanto a esse tipo de

utilizar recursos decorrentes de renúncia de receita, preferencialmente mediante inspeções, auditorias e demonstrativos próprios, objetivando, dentre outros aspectos, verificar a eficiência, a eficácia e a economicidade de suas ações, bem como o real benefício sócio-econômico dessas renúncias”.

²⁶³ Esse também é o entendimento, a título de exemplo, de RICARDO LOBO TORRES, MARCOS NÓBREGA e CARLOS VALDER NASCIMENTO. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 371. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 22. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 99.

controle²⁶⁴, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA afirma que se refere à “*compatibilidade vertical do ato ensejador da despesa com a norma autorizadora*”²⁶⁵. No caso das renúncias de receita, tal controle seria relativo somente à compatibilidade de sua aplicação com os ditames legais que regem a matéria.

Já o controle da *legitimidade*, por sua vez, longe de significar a obediência formal a preceito superior, refere-se ao atendimento do bem jurídico que se pretendeu alcançar²⁶⁶. Logo, ao invés de significar o controle dos objetivos das decisões políticas, representa o controle das premissas constitucionais de tais decisões²⁶⁷.

Por fim, o controle da *economicidade* se refere à obtenção da melhor resposta para o custo financeiro da medida para o Estado. Nesse sentido, trata-se da análise do caminho escolhido para a obtenção do bem público objetivado dentro da equação de custo-benefício²⁶⁸.

Uma vez examinada a competência para a fiscalização financeira da aplicação das renúncias de receita, parte-se para a análise do outro dispositivo constitucional sobre o instituto, qual seja, o artigo 165, § 6º, da Constituição de 1988.

²⁶⁴ Vale ressaltar que existe o entendimento de que o controle da legalidade permitiria ao órgão de controle externo o controle da constitucionalidade das leis e dos atos administrativos. Os defensores da possibilidade de o Tribunal de Contas decretar a inconstitucionalidade das leis e dos atos administrativos partem, em geral, da premissa de que aquele órgão exerce função jurisdicional. Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. v. III, p. 249. No mesmo sentido, Cf. CAVALCANTI, Themistocles Brandão. O Tribunal de Contas – Órgão Constitucional – Funções Próprias e Funções Delegadas. *Revista de Direito Administrativo*, n. 109, São Paulo: RT, 1972. p. 8. Para RICARDO LOBO TORRES, não podem os órgãos de controle externo decretar a inconstitucionalidade das leis *in abstracto*, uma vez que, além de exercerem função jurisdicional, limitam-se a apreciar casos concretos. Mas a inconstitucionalidade dos atos administrativos pode ser reconhecida *in casu* pelos órgãos encarregados do controle, que se negarão a aprová-los ou dar quitação aos responsáveis, alinhando-se com a lei e a Constituição. Inclusive, para o autor, a declaração incidental da inconstitucionalidade das renúncias de receita tornou-se evidente no texto de 1988 pela menção ao controle da *economicidade*, que consiste no exame da adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e o resultado efetivamente alcançado, entre o custo para o Tesouro com as renúncias de receitas e com os gastos tributários e o benefício social e econômico produzido. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 373. Por outro lado, a posição contrária se fundamenta na natureza meramente administrativa do controle do Tribunal de Contas. Cf. BUZAID, Alfredo. O Tribunal de Contas no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*, n. 62 (2), São Paulo: USP, 1967. p. 58.

²⁶⁵ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 382.

²⁶⁶ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 382.

²⁶⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Obra citada (nota 29). p. 374. Sobre essa questão, Cf. Acórdão TCU n. 335/1990. Sobre esse controle, há quem entenda que o Tribunal de Contas se transforma em “advogado da comunidade” (*Rechnungshof als Sachwalter der Allgemeinheit*). Cf. SIGG, Wolfgang. *Die Stellung der Rechnungshöfe im politischen System der Bundesrepublik Deutschland*. Berlin: Duncker & Humboldt, 1983. p. 76.

²⁶⁸ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 382.

2.2 O artigo 165, § 6º, da Constituição Federal

O artigo 165, § 6º, da Constituição Federal, também constante em seu texto original, determina que:

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

O dispositivo supratranscrito é sem dúvida o marco mais importante no ordenamento jurídico brasileiro no que se refere ao regime jurídico do gasto tributário. Esse mandamento determina que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de um demonstrativo regionalizado, no qual devem ser discriminados os “efeitos” decorrentes de benefícios fiscais, financeiros e creditícios²⁶⁹.

Trata-se, como visto no capítulo anterior, da instituição de um relatório de gastos tributários anexo ao orçamento público, relatório que deve conter a discriminação dos valores de receita renunciados com os benefícios fiscais em vigor.

O objetivo do dispositivo é claramente dar visibilidade às despesas governamentais que não constam nos orçamentos fiscal, da seguridade social e dos investimentos das estatais, levando a uma plena compreensão e mensuração dos gastos governamentais efetuados indiretamente. Este objetivo é atingido com a discriminação, em um relatório anexo ao projeto de lei orçamentária, de todos os valores de receitas renunciados através de benefícios fiscais, financeiros e creditícios²⁷⁰.

Pode-se verificar também que não se trata de um “orçamento integrado” em que os benefícios fiscais são escrutinizados juntamente com o projeto de lei orçamentária. Pelo contrário, a expressão “o projeto de lei orçamentária será acompanhado” mostra

²⁶⁹ Nenhuma sanção é determinada pelo texto constitucional para o não cumprimento desse dispositivo, o que se verificaria nos casos em que o projeto de lei orçamentária é encaminhado ao Legislativo sem o demonstrativo de renúncias de receita. Ressalte-se que, por razões metodológicas, não integra o objeto do presente trabalho a análise das consequências financeiras pelo não cumprimento das normas relativas à renúncia de receita.

²⁷⁰ Para esse propósito, o ideal seria a elaboração de um orçamento próprio de renúncia de receita, estruturado nos moldes do orçamento fiscal, como o “orçamento integrado” proposto por STANLEY S. SURREY. Todavia, para viabilizar essa proposta, faz-se mister alterar os §§ 5º e 6º do artigo 165 da atual Constituição Federal. Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. Obra citada (nota 7). p. 21.

claramente que tal demonstrativo não se confunde com a própria peça orçamentária, mas tão somente um anexo da mesma de caráter estritamente informativo.

Sendo o relatório de gastos tributários instituído pelo constituinte uma peça meramente informativa, resta de fundamental importância determinar quais informações este deve conter, o que será analisado a seguir.

2.2.1 *O conteúdo do demonstrativo de gastos tributários*

A primeira conclusão sobre o conteúdo desse relatório é que deve ser composto de um “demonstrativo regionalizado”. O termo “regionalizado” determina tão somente que os valores renunciados devem ser apresentados regionalmente, silenciando-se no que se refere a como deve ser feita tal divisão geográfica²⁷¹.

A segunda conclusão é a de que o demonstrativo deve conter “*o efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia*”.

Verifica-se, portanto, que o conteúdo de tal demonstrativo se refere a dois tipos de informações distintas.

Em primeiro lugar, o demonstrativo deve conter o “efeito” sobre receitas decorrente de isenções, anistias, remissões e outros benefícios fiscais²⁷². Naturalmente, os benefícios fiscais possuem “efeito” somente sobre as receitas, pois os benefícios necessariamente determinam um montante menor de tributos a serem pagos. Esse valor de receita renunciado é o que se enquadra no conceito doutrinário de “gasto tributário”²⁷³.

Por outro lado, o artigo determina também que o demonstrativo anexo ao projeto de lei orçamentária contenha os “efeitos” sobre as receitas e despesas públicas decorrentes de benefícios de natureza financeira e creditícia²⁷⁴. Esse seria o caso dos benefícios que não

²⁷¹ A nível federal, pode-se concluir facilmente que o demonstrativo de gastos tributários deve apresentar os valores de receita renunciados para cada benefício fiscal em cada região econômico-geográfica do País. Por esse motivo é que o “Demonstrativo de Gastos Tributários da União Federal” apresenta a divisão dos valores de tais gastos por função orçamentária em cada uma das cinco regiões brasileiras. Entretanto, não há indícios de qual critério deve ser adotado para dividir o território estadual e municipal em regiões.

²⁷² Naturalmente, nada obsta que o referido demonstrativo inclua informações de outra natureza, tais como explicações sobre a metodologia de cálculo e o conceito de benefício fiscal adotados, a evolução dos valores ao longo dos anos, os itens excluídos, as fontes dos dados empregados, entre outros.

²⁷³ Cf. Capítulo I, item 1.6. Verifica-se, portanto, que o conceito adotado pelo Constituinte de gasto tributário peca em precisão somente por não mostrar o caráter orçamentário deste.

²⁷⁴ As normas relativas a benefícios fiscais não possuem diretamente um efeito sobre as despesas públicas, motivo pelo qual os efeitos sobre as “despesas” são somente os benefícios de natureza financeira e creditícia. Por outro lado, os benefícios de natureza financeira e creditícia podem surtir efeitos também sobre as receitas.

geram despesas públicas visíveis na peça orçamentária, pela prática de preços e taxas de juros a níveis incompatíveis com os de mercado, com o intuito de beneficiar determinado grupo econômico²⁷⁵.

Sendo o objeto de estudo do presente trabalho somente o regramento jurídico dos efeitos financeiros decorrentes de benefícios fiscais, deve-se analisar apenas o conteúdo do demonstrativo no que se refere aos valores financeiros das estimativas de gastos tributários relativos aos benefícios fiscais em vigor²⁷⁶.

Sobre estes, o referido dispositivo não menciona expressamente a qual período deve se referir o demonstrativo, podendo o mesmo descrever os efeitos dos referidos benefícios no exercício orçamentário anterior²⁷⁷, ou uma previsão dos valores que serão renunciados para o exercício orçamentário seguinte.

Em que pese a omissão do dispositivo sobre a questão, observa-se na experiência prática que a tendência é que o demonstrativo seja elaborado com a estimativa dos valores de receita a serem renunciados para o ano seguinte. Tal entendimento parece ser o mais correto, uma vez que o objetivo do relatório é justamente possibilitar comparações entre os valores “gastos” com benefícios fiscais e os valores gastos diretamente, motivo pelo qual ambos devem se referir ao mesmo exercício financeiro²⁷⁸.

²⁷⁵ Naturalmente, o desembolso de recursos utilizados, por exemplo, na compra de um bem a preço maior que o de mercado será apresentado no orçamento público. No entanto, nele não constará qual a diferença entre o valor pago e o valor de mercado, ou seja, o valor efetivo do auxílio financeiro.

²⁷⁶ Isso porque o conceito de gasto tributário, tal como analisado no primeiro capítulo, refere-se somente a benefícios fiscais e não a financeiros e creditícios. Sobre estes outros benefícios, entretanto, vale ressaltar que a União Federal após a promulgação da Constituição de 1988 não cumpria o disposto nesse artigo no que se refere a tais benefícios. Assim, o Tribunal de Contas da União, no âmbito da Decisão n. 523/2001 – Plenário TCU, item 8.1, proferida no processo TC n. 022.902/1994-5, determinou ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão a elaboração do demonstrativo regionalizado dos benefícios de natureza financeira e creditícia a que aludem o § 6º do artigo 165 da CF, e a artigo 14, § 1º, da Lei Complementar n. 101/2000. Foi constituída, na Secretaria de Política Econômica, do Ministério da Fazenda, equipe destinada a estudar o assunto e desenvolver metodologia a ser adotada para a inclusão do demonstrativo na Lei Orçamentária Anual. O resultado desse estudo se deu com a publicação, no mesmo ano, do documento – que estabelece metodologia – intitulado “Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União”. Cf. SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA. *Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União*. Disponível em: <www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/estudoseconomicos>. Acesso em: 22 abr. 2009. No ano de 2002, passou-se a estimar esses benefícios pela primeira vez para o ano de 2003. Cf. Acórdão n. 1.060/2005 – Plenário TCU.

²⁷⁷ Deve-se ressaltar que, ao menos a nível federal, as fontes de informação que servem de base para o cálculo dos dados efetivos de renúncias de receita têm uma defasagem de dois anos. Dessa forma, ainda que a proposta orçamentária se refira ao exercício anterior, ainda assim conterà somente estimativas e não os valores efetivos de gastos tributários. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Gastos Tributários no Brasil – Seminário Internacional BID/FMI*. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributarios/Eventos/SeminarioInterbidfmi/textoquadrogastotributariosnobrasilseminario.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2009.

²⁷⁸ Assim, como o projeto de lei orçamentária se refere à dotação de valores a serem gastos no exercício financeiro seguinte, resta necessário que as previsões de renúncia de receitas também se refiram ao ano subsequente.

Verifica-se também que o mandamento constitucional se omite quanto à metodologia de cálculo aplicada, deixando a escolha para o legislador ou, em sua omissão, para o Poder Executivo. Conforme visto, a determinação legal de uma metodologia de cálculo não é comum no direito comparado, pois a escolha do método depende de diversos fatores particulares de cada benefício²⁷⁹, inclusive da disponibilidade de informações econômicas e comportamentais dos contribuintes²⁸⁰.

A par dessas indagações, a questão de maior relevo na interpretação do referido dispositivo constitucional parece ser quanto ao nível de detalhamento da descrição do efeito financeiro dos benefícios fiscais. Da redação do dispositivo, pode-se concluir tanto pela necessidade de que o demonstrativo contenha o valor estimado de gastos tributários para cada benefício fiscal, quanto pela possibilidade de o demonstrativo conter um único número, qual seja, o somatório de todas as renúncias de receita do período.

Sobre tal questão, inexistente regulação em lei complementar ou pronunciamento do Poder Judiciário, não havendo no ordenamento jurídico em vigor previsão expressa em lei ou regulamento sobre qual seria o entendimento mais correto.

Como visto, pode-se encontrar na prática internacional diversas formas de exposição dos gastos tributários no relatório orçamentário, havendo países que apresentam tais valores em montantes fechados para cada tributo, para cada benefício fiscal e até mesmo para cada tipo de despesa, sendo adotada a mesma classificação funcional utilizada pelo orçamento público²⁸¹.

Também no direito brasileiro pode-se encontrar entendimentos diversos sobre a questão. Por um lado, o demonstrativo de gastos tributários do Governo Federal já apresentou os gastos tributários por diversas classificações, tendo nos últimos anos consolidada a prática de apresentar tais valores classificados tanto por função orçamentária e tipo de receita quanto por cada norma de benefício fiscal²⁸².

²⁷⁹ Cf. Capítulo I, item III.

²⁸⁰ Cf. Capítulo I, item III.

²⁸¹ Cf. Capítulo I, item IV.

²⁸² Esse é o caso dos demonstrativos federais para os anos de 2008 e 2009. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2008*. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2008/DGT2008.pdf>. Acesso em: 19 maio 2008. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários – 2009*. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2009/GT2009.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2009.

Por outro lado, diversos entes federativos apresentam no anexo da proposta de lei orçamentária tão somente um único número, o qual representa o valor global de gastos tributários estimados para o período, nem sequer determinando quais normas foram consideradas no cálculo e quais não foram²⁸³.

Em que pese o entendimento de diversos membros da Federação, o mais acertado parece ser a demonstração do valor de receita renunciada para cada norma que veicule benefícios fiscais individualmente.

Isso porque, como visto, o objetivo primordial da existência do relatório de gastos tributários integrado ao processo legislativo-orçamentário é justamente informar ao Poder Legislativo e à sociedade qual o valor “gasto” com cada benefício fiscal, tornando possível a sua comparação com despesas diretas no debate político.

Tal objetivo não pode ser atingido com a mera apresentação de um valor total de receita renunciada, pois esse número nada informa sobre o custo de cada benefício fiscal em vigor, não sendo possível a comparação de tal custo com o valor das despesas diretas instituídas com a mesma finalidade. Assim, a apresentação de um número fechado em nada contribui para o debate político entre o uso de benefícios fiscais e gastos diretos²⁸⁴.

Portanto, embora a interpretação literal do dispositivo constitucional ora analisado não permita determinar com certeza o nível de detalhamento exigido pelo constituinte, pode-se concluir, em uma interpretação teleológica, que tal mandamento não será cumprido quando o valor apresentado no demonstrativo anexo não determinar o montante de receita renunciado com cada benefício fiscal.

Por fim, para estabelecer os efeitos financeiros que devem fazer parte do relatório de gastos tributários, deve-se determinar quais regras devem ter sua consequência sobre as receitas previstas no demonstrativo anexo e quais não. Assim, resta necessário analisar a existência de um conceito constitucional de “benefício fiscal”.

²⁸³ A título de exemplo, o Estado de São Paulo apresenta somente o valor total da estimativa dos gastos tributários do período em seus projetos de lei orçamentária. Esse é o caso das propostas orçamentárias de 2006 (p. 590), 2007 (p. 605) e 2008 (p. 661).

²⁸⁴ Pelo contrário, tal valor geral somente permite concluir se a renúncia de receita no exercício financeiro é grande ou pequena, em nada acrescentando ao debate político sobre a manutenção dos benefícios fiscais em vigor.

2.2.2 O conceito constitucional de “benefício fiscal”

O artigo 165, § 6º, da Constituição Federal determina que o demonstrativo que deve acompanhar o projeto de lei orçamentária deve conter o efeito de “isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”²⁸⁵.

Sendo o âmbito do presente trabalho restrito à análise dos efeitos de benefícios de natureza tributária, observa-se que o texto constitucional, ao lado da expressão “benefícios de natureza tributária”, utiliza os termos “isenções, anistias, remissões”. Tais termos se referem a institutos tradicionais no direito tributário brasileiro²⁸⁶, os quais estão indubitavelmente incluídos no conceito de “benefício fiscal”²⁸⁷.

A utilização de grupos de vocábulos distintos para a definição de benefício fiscal pode ser encontrada em diversos dispositivos constitucionais. Esse é o caso do § 6º do artigo 150, o qual dispõe que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica...” (g.n.)²⁸⁸.

²⁸⁵ Verifica-se que esse dispositivo se aplica a todos os tipos de tributos e impostos, ao contrário do que ocorre em outros países. Nos Estados Unidos, por exemplo, o orçamento de gastos tributários envolve apenas o imposto de renda sobre pessoas físicas e empresas. No Canadá, além do imposto de renda, também se aplica à tributação sobre vendas (*sales and excise tax*), e na França também sobre o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Tem sido aplicado também em impostos sobre a riqueza, seja sobre o patrimônio líquido ou sobre a transferência de propriedade. Verifica-se também que nenhum país aplicou a análise de gastos tributários no caso de imposto sobre a propriedade imobiliária, embora este tributo seja considerado de caráter global. Cf. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. *Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal*. Obra citada (nota 7). p. 50-51.

²⁸⁶ Todavia, o conceito de “subsídio” não se refere a nenhum instituto clássico do direito tributário relativo a benefícios fiscais, pelo contrário, somente é relativo a benefícios de índole estritamente financeira.

²⁸⁷ Ao analisar o conceito utilizado pelo 165, § 6º, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS afirma que “o discurso peca pela imprecisão. Se os benefícios tributários são amplos, neles incluídas estão as isenções, razão pela qual a repetição não se justificaria. Se são restritos à evidência, teriam que ser discriminados como foram as isenções. Por outro lado, há de considerar que os subsídios são também benefícios, e os benefícios são subsídios, com o que a conjunção ‘e’ resta inconsistente em dois sinônimos, fartamente abrangentes em sua natureza, a saber: subsídios e benefícios de natureza financeira, creditícia e tributária. E aqui mais uma vez peca o constituinte pelo mau discurso, ao fazer menção aos subsídios e benefícios financeiros, gênero que encampa, naturalmente, aqueles benefícios ou subsídios de natureza creditícia”. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1991. v. VI, t. II, p. 234. Vale ressaltar que, considerando que não existem menções supérfluas no texto constitucional, a enumeração dos institutos das “isenções”, “anistias” e “remissões” no dispositivo em análise tem como consequência fazer com que estes necessariamente integrem o conceito de “benefício fiscal”. Com isso, impede-se o uso de interpretação restritiva de modo a se concluir que o conceito de “benefício fiscal” não inclua estes institutos.

²⁸⁸ Sobre a relação entre os conceitos de “benefício fiscal” do artigo 165, § 6º, e do 150, § 6º, o Tribunal de Contas da União já afirmou que “são dois continentes que se referem a um mesmo conteúdo. A diferença é a ótica de quem percebe a aplicação do recurso. O lado do Estado o vê como gasto, e pelo lado do contribuinte-cidadão é um benefício”. Cf. Acórdão n. 1.060/2005 – Plenário TCU.

Já o artigo 195, § 3º, determina que a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social não poderá “*receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios*”. Também nos artigos 155, § 2º, XII, “g”, e 156, § 3º, III, o texto constitucional utiliza a expressão “*isenções, incentivos e benefícios fiscais*” ao remeter à lei complementar a regulação da forma como o ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) serão concedidos e revogados.

Verifica-se que o conceito de “benefício fiscal” é apresentado no texto constitucional sem uma conceituação rigorosa, ora pela enumeração de institutos tradicionalmente aceitos como integrantes do conceito, ora pelas expressões “benefício fiscal”, “incentivo fiscal” ou outra de natureza similar.

Entretanto, como visto no capítulo anterior, a grande dificuldade em definir gastos tributários é descobrir quais normas são “benefícios fiscais” e quais não são. Tal critério, fundamental para todo o regime jurídico do gasto tributário, é fundamental para se determinar quais normas tributárias são benefícios e geram gastos tributários e quais fazem parte da própria estrutura de incidência do tributo.

Resta necessária, portanto, a análise do instituto pela legislação complementar, notadamente pela Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a se encontrar elementos que definam o conceito de “benefício fiscal” e, com isso, delimitem o âmbito de aplicação do regime jurídico do gasto tributário no ordenamento brasileiro.

3 O CONTROLE DO GASTO TRIBUTÁRIO NA LEI COMPLEMENTAR

Seguindo a tendência iniciada pela Constituição Federal de 1988, em 4 de maio de 2000 foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal, considerada verdadeiro marco na história nacional no que se refere ao regramento jurídico das renúncias de receita no ordenamento brasileiro.

Antes de adentrar a análise das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre o gasto tributário, é preciso analisar o papel da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro, notadamente no que se refere às normas gerais de direito financeiro, examinando a possibilidade de tais atos legais instituírem normas sobre os gastos tributários dos Entes subnacionais.

3.1 A lei complementar e as normas gerais de direito financeiro

Sendo o Estado brasileiro do tipo federativo cooperativo²⁸⁹, a União federal possui competência para expedir normas genéricas que vinculam os entes subnacionais. Essas normas situam-se no âmbito da chamada competência concorrente, devendo, nos termos do artigo 24, § 1º, da Constituição Federal, limitar-se a estabelecer normas gerais.

Em uma análise profunda sobre o tema, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. ensina que “o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade (...) ou porque é comum (todos têm o mesmo interesse) ou porque envolve tipologias, conceituações que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de norma geral”²⁹⁰.

Assim, o sistema político federativo permite a promulgação, pelo poder central, de normas gerais que versem sobre questões de interesse comum a todos os Entes subnacionais ou questões que levariam a conflitos e dificuldades na Federação²⁹¹. Tais normas gerais são veiculadas no direito brasileiro por leis complementares, que podem ser

²⁸⁹ Sem pretensão de aprofundar o tema, o qual não faz parte do objetivo do presente trabalho, verifica-se que o federalismo é considerado por ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA uma fórmula histórico-pragmática de composição política que permite harmonizar a coexistência de duas ou mais ordens de poderes autônomos em um mesmo território. Cf. SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 9. Já para W. H. RIKER, federação é uma organização política em que as atividades do governo são divididas entre os governos regionais e um central, de forma que cada tipo de governo tem certas atividades nas quais toma as decisões finais. Cf. RIKER, W. H. *The Theory of Political Coalitions*. New Haven: Yale University Press, 1962. p. 22. Essa forma de organização do Estado tem como atributo principal a autonomia dos entes que compõem a federação, que pressupõe o livre exercício do poder político, por um rígido sistema de repartição de competências. Sendo a repartição de competências condição necessária do sistema federativo, cria-se a demanda de, em alguns casos, o Poder central elaborar normas gerais sobre matérias de interesse comum a todas as esferas. Tal questão encontra solução, nos Estados que adotam o chamado federalismo cooperativo, na sistemática de normas gerais. Esse sistema pode ser definido como a estrutura federativa baseada, pelo menos do ponto de vista fiscal, na cooperação entre as entidades federativas, cooperação que se desenvolve em virtude da necessidade de solidariedade federal por meio de políticas conjuntas e de compensação das disparidades regionais. Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 58-59. Ressalte-se que a divisão de competências constitucionais de modo concorrente teve sua origem na Constituição alemã de 1919. Cf. MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. Competência Concorrente Limitada – O Problema da Conceituação das Normas Gerais. *Revista de Informação Legislativa*, n. 100, Brasília: Senado Federal, 1988. p. 131.

²⁹⁰ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Normas Gerais e Competência Concorrente – Uma Exegese do Art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 7, São Paulo: Malheiros, 1994. p. 19.

²⁹¹ Parece consenso que a figura das normas gerais no sistema federativo tem origem com o artigo 10 da Constituição de Weimer de 1919, que determina que “*Das Reich kann in Wege der Gesetzgebung Grundgesetze aufstellen*”. No mesmo sentido, Cf. FERREIRA, Pinto. *Curso de Direito Constitucional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 255.

consideradas normas *nacionais*, na medida em que não são atos expedidos pela União federal, mas sim pela República brasileira, cogente para todas as Pessoas Políticas de Direito Público Interno.

O âmbito de atuação de tais normas, entretanto, deve obrigatoriamente se restringir a questões gerais e de interesse comum a todos os entes, de modo a não violar a autonomia dos entes subnacionais²⁹². Nesse sentido, GERALDO ATALIBA mostra que só é coerente entender como próprio da norma geral a atuação como mecanismo de harmonia entre as pessoas políticas, agindo exclusivamente em áreas de conflitos, quando exista evidente lacuna no texto constitucional²⁹³.

Assim, só é permitida a veiculação de normas gerais por leis complementares quando assim expressamente previsto pelo texto constitucional. É o que ocorre com as normas gerais de direito financeiro e orçamentário, tal como previsto pela Constituição Federal de 1988 em seus artigos 24²⁹⁴, I e II, 163²⁹⁵, I, e 165, § 9º, II²⁹⁶.

²⁹² A autonomia dos entes federados é o conceito jurídico mais importante no estudo do federalismo. No Brasil, esse instituto federativo aparece no artigo 18 da Constituição Federal, ao estabelecer que “*a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição*” (g.n.). Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, “*autonomia envolve capacidade normativa sobre assuntos de competência exclusiva da entidade autônoma*”. Cf. SILVA, José Afonso. Participação do Município na Arrecadação da União e do Estado. *Revista de Direito Público*, n. 10, São Paulo: RT, 1969. p. 82. Logo, para que uma entidade possa ser considerada autônoma é necessário, no mínimo, a existência de governo próprio e existência de competência exclusiva. Nesse sentido, governo próprio significa governo formado sem interferência de outra entidade, isto é, governo proveniente de escolha da própria comunidade autônoma. Cf. CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. Obra citada (nota 53). p. 12.

²⁹³ Cf. ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, n. 10, São Paulo: RT, 1969. p. 48. Nesse sentido, para o autor, “*para que se compreenda harmonicamente a razão justificadora da previsão das normas gerais de Direito Financeiro e Tributário, sem conflito com a harmonia ínsita no sistema jurídico – vale dizer, sem incongruente ofensa à autonomia de Estados e Municípios – é preciso reconhecer que em princípio só tem cabimento as ditas normas gerais nas hipóteses de atrito entre as pessoas políticas ou onde haja lacunas preenchíveis, de certa forma, discricionariamente*”. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios*. Obra citada (nota 293). p. 51. Também adota essa posição DIOGO F. MOREIRA NETO, ao mostrar que, no sistema constitucional atual, a União deve se limitar à edição de *diretrizes nacionais* que se dirigem precipuamente aos legisladores dos demais entes. Cf. MOREIRA NETO, Diogo M. *Competência Concorrente Limitada – O Problema da Conceituação das Normas Gerais*. Obra citada (nota 289). p. 161.

²⁹⁴ O artigo 24 do texto constitucional determina que compete ao Poder central legislar concorrentemente sobre direito tributário e financeiro (inciso I) e orçamento (inciso II).

²⁹⁵ O artigo 163, I, da Constituição Federal determina que “*lei complementar disporá sobre finanças públicas*”.

²⁹⁶ O artigo 165, § 9º, II, da Constituição determina que cabe à lei complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da Administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos. Assim, tal norma prevê claramente a atribuição formal de competências para as normas gerais de direito financeiro. Cf. PEREIRA, Cesar A. G. O Endividamento Público na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 57.

É de longa data que a expressão *normas gerais* no que se refere ao direito financeiro tem trazido problemas aos constitucionalistas brasileiros²⁹⁷, tendo a expressão *normas gerais de direito financeiro* já constado no artigo 8º, XV, “b”, da Constituição de 1946, enquanto a expressão *normas gerais de direito tributário* é verificada no artigo 19, § 1º, da Constituição de 1967.

No âmbito da matéria relativa ao direito financeiro se encontra naturalmente a regulação da atividade financeira do Estado, na qual, sem dúvida, está inclusa a regulação da atividade orçamentária. Nesse sentido, parece claro que as normas relativas ao processo orçamentário devem ser objeto de normas gerais²⁹⁸.

Assim, à época da promulgação da ordem constitucional de 1988, foi recepcionada a Lei n. 4.320/1964, que veicula normas gerais sobre a elaboração da peça orçamentária. Tal lei, tendo sido promulgada como lei ordinária, possui no ordenamento jurídico brasileiro em vigor o *status* de lei complementar²⁹⁹, regulando até a presente data a atividade orçamentária de todos os membros da Federação.

Nesse sentido, seguindo o mandamento constitucional contido nos artigos 163, I, e 165, § 9º, da Constituição Federal, foi sancionada a Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelecendo “normas gerais” de direito financeiro, as quais passam a vigor ao lado das normas contidas na Lei n. 4.320/1964.

Tendo em vista que a Lei n. 4.320/1964 não regulou a matéria, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi a primeira na história brasileira a instituir normas gerais sobre o controle dos efeitos dos benefícios fiscais no direito financeiro, estabelecendo um tratamento rigoroso para os projetos de lei dos quais decorram gastos tributários.

Em vista do limitado âmbito de competência das normas gerais de direito financeiro, as quais devem se restringir a questões de interesse geral dos entes federados, é possível questionar a legalidade de normas complementares que instituem controles ao gasto tributário. Afinal, as atividades de gastar recursos e manejar a arrecadação tributária são sem dúvida sensíveis à autonomia dos Entes federativos, motivo pelo qual a instituição de limites quanto a estas pode significar uma afronta à sua autonomia financeira.

²⁹⁷ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Normas Gerais e Competência Concorrente – Uma Exegese do Art. 24 da Constituição Federal*. Obra citada (nota 290). p. 16.

²⁹⁸ Cf. MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças Públicas. A Política Orçamentária no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 134.

²⁹⁹ Vale ressaltar que à época da promulgação da Lei n. 4.320/1964, durante a vigência da Constituição de 1946, não havia a figura da lei complementar para a instituição de normas gerais de direito financeiro, motivo pelo qual essa lei foi aprovada como lei ordinária. Cf. HENRIQUES, Elcio Fiori. Arts. 1º a 8º. In: CONTI, José Maurício (Coord.). *Orçamentos Públicos – A Lei 4.320/1964 Comentada*. São Paulo: RT, 2008. p. 30.

Em sua análise sobre o tema, BETINA TREIGER GRUPENMACHER afirma ser inconstitucional o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual institui limitações à renúncia de receita, sustentando que, se a Constituição reservou aos entes federados a faculdade do exercício da competência tributária, “*reservou-lhe por igual a possibilidade de deixar de exercê-la, e ainda, de deixar de arrecadar as receitas dela decorrentes, inclusive renunciando aos respectivos recursos sem necessidade de adoção de providências compensatórias*”³⁰⁰.

Sobre esse entendimento, deve-se ressaltar que, como concluído anteriormente³⁰¹, o controle do gasto tributário possui natureza estritamente orçamentária, sendo inclusive regulado pela Constituição Federal em seu artigo 165 junto aos demais institutos relativos ao orçamento público. Nesse sentido, quaisquer normas que determinem controles para o ato de renunciar receitas mediante benefícios fiscais veiculam, em relação aos recursos previstos no orçamento público, essencialmente regras de gestão financeira, as quais são passíveis de regulação por normas gerais.

Nesses termos, as normas relativas ao controle do gasto tributário não se confundem com as decisões sobre a instituição de benefícios fiscais e de gastos públicos, cuja competência normativa é garantida pela autonomia financeira dos entes federativos. Pelo contrário, trata-se tão somente de normas que regulam o processo orçamentário, dotando-o de controles que determinem transparência e racionalidade no que se refere ao dispêndio de recursos públicos.

Esse também é o entendimento de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, que ensina que “*a renúncia de receita não tem conteúdo estritamente tributário, de forma a ser exercido apenas pela pessoa jurídica de direito público competente. É norma pré-jurídica, que antecede o nascimento da obrigação tributária, logo, de gestão financeira e, pois, perfeitamente alinhada com os objetivos maiores da responsabilidade fiscal. Constitucional, adequado, porque admitida pelo preceito mencionado*”³⁰².

³⁰⁰ Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Lei de Responsabilidade Fiscal: Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 23.

³⁰¹ Cf. Capítulo I, item 1.5.

³⁰² Para o autor, “*a lógica do conceito é anterior à incidência da regra. É princípio de política fiscal, uma vez que o legislador entende dispensável a cobrança do tributo. Tendo em vista que o legislador complementar pode estabelecer normas de gestão financeira, cabe-lhe dispor, com aplicação a todos os entes federativos, sobre normas de gestão financeira. Significa que cabe à norma complementar disciplinar a política fiscal, entendida como o conjunto de medidas financeiras que podem ser adotadas pelo Poder Público, diante de determinada conjuntura econômica, para promover o desenvolvimento*”. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 417.

Uma vez concluído pela possibilidade jurídica da instituição de normas gerais sobre o instituto do gasto tributário por lei complementar, cabe a análise do regramento dessa matéria estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

3.2 As restrições relativas ao gasto tributário na Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi instituída com o objetivo de veicular normas gerais de direito financeiro relativas à gestão fiscal responsável, a qual pressupõe a ação planejada e transparente do Estado, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas³⁰³.

Já em seu artigo 1º, a Lei de Responsabilidade Fiscal manifesta que a gestão fiscal responsável abriga a necessidade de controle da instituição de benefícios fiscais, ao determinar que é seu pressuposto “*a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita*”³⁰⁴.

No que se refere à necessidade de incluir o valor de renúncias de receita em demonstrativo anexo à proposta orçamentária, a referida lei complementar em nada acrescenta ao mandamento constitucional, determinando em seu artigo 5º, II, tão somente que a Lei do Orçamento Anual será acompanhada do “*documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição*”³⁰⁵.

Nesse sentido, a principal inovação dessa lei se refere à instituição de outro tipo de controle jurídico sobre o gasto tributário, relativo à origem dos recursos renunciados quando da proposta legislativa de normas que criem benefícios fiscais, o que se encontra na seção II do seu capítulo III, intitulada “*Da Renúncia de Receita*”, a qual compreende exclusivamente o artigo 14, a seguir transcrito:

³⁰³ Artigo 1º, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

³⁰⁴ Por óbvio, o objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal não foi obstar por completo essa prática, mas, sim, dotar de racionalidade, planejamento e, sobretudo, transparência o mecanismo de concessão. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 1.

³⁰⁵ Trata-se, na realidade, de dispositivo redundante, apenas determinando o cumprimento de dispositivo constitucional.

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

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

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

(...)

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

Esse dispositivo enfrentou o tema do gasto tributário com um grau de profundidade inédito em nosso sistema jurídico, introduzindo mecanismos de controle rigorosos no que se refere ao instrumento de veiculação de benefícios fiscais.

Primeiramente, cumpre ressaltar que o texto do dispositivo traz em si a correta relação entre os conceitos de “renúncia de receita” e de “benefício de natureza tributária”, ao restringir seu âmbito de validade à “concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”³⁰⁶. Com isso, o referido dispositivo traz a mesma definição de “renúncia de receita” que foi adotada pelo Constituinte³⁰⁷, qual seja, a de que esta é o efeito financeiro decorrente da instituição de benefícios fiscais³⁰⁸, ressaltando, assim, a diferença conceitual entre os dois institutos.

³⁰⁶ Verifica-se, portanto, que esse dispositivo se refere tão somente às renúncias de receita relativas a benefícios fiscais, e não os de natureza financeira e creditícia. Sobre a questão, o Estudo Técnico n. 5/2007 da Câmara dos Deputados mostra que uma das principais falhas do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é o fato de contemplar unicamente a renúncia de receita tributária. Isso restringe o seu foco apenas aos benefícios relativos a impostos e taxas. Ficam de fora, portanto, as receitas de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços e outras receitas correntes, o que por si representa uma enorme brecha da legislação. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 13-14.

³⁰⁷ Tal como o conceito instituído pelo artigo 165, § 6º, da Constituição Federal.

³⁰⁸ Cf. Capítulo I, item 1.5. Vale ressaltar, portanto, que o conceito adotado pelo Constituinte de gasto tributário peca em precisão somente por não mostrar o caráter orçamentário deste, bem como sua natureza de “enunciado quantitativo”.

Em seguida, esse artigo estabelece três mandamentos sobre a introdução de normas das quais derivem renúncias de receita, os quais serão individualmente analisados.

3.2.1 Primeiro mandamento

O primeiro mandamento contido no dispositivo em análise determina que a concessão ou ampliação de benefícios fiscais deverá “*estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes*”.

Em primeiro lugar, pode-se concluir que o artigo, ao utilizar as expressões “*concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita*” (*caput*) e “*ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício*” (§ 2º), refere-se ao instrumento pelo qual as normas que ampliam ou instituem benefícios fiscais são introduzidas no ordenamento jurídico³⁰⁹.

Nesse sentido, o primeiro mandamento cria a necessidade de que tais atos tragam em anexo uma estimativa do total de receitas que deixarão de ser arrecadadas em face das normas que veiculam, a qual deve abranger o ano de início de vigência da norma e os dois seguintes.

Trata-se, em realidade, de obrigação de cunho estritamente formal, com o intuito de tornar transparente o valor de gastos tributários gerados pela referida proposta, fornecendo

³⁰⁹ Pode-se concluir que os mandamentos contidos neste artigo se referem a todo e qualquer ato que vise a instituição de normas que criem ou ampliem benefícios fiscais, os quais são primordialmente projetos de lei ou medidas provisórias, nos termos da garantia contida no artigo 150, I, da Constituição Federal. Entretanto, deve-se mencionar que, em que pese a garantia constitucional da legalidade tributária, existem casos no ordenamento jurídico brasileiro em que benefícios fiscais são veiculados por atos do Poder Executivo. Este seria o caso, a título de exemplo, dos benefícios fiscais estaduais relativos ao ICMS, os quais não são atualmente veiculados por projetos de lei, mas sim através de convênios interestaduais ratificados por decretos do Poder Executivo. Sobre a constitucionalidade de tal procedimento, questão que não se insere no objetivo do presente trabalho, Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. t. I, p. 509. Cf. ATALIBA, Geraldo. Convênios Interestaduais. *Revista de Direito Público*, v. 67, São Paulo: RT, 1983. p. 61. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975. p. 173. Cf. FANUCCHI, Fábio. Convênios para Isenção de ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. I, São Paulo: RT, 1977, p. 44. Cf. PONTES, Helenilson Cunha. Os Convênios em Matéria de ICMS na Atual Ordem Constitucional. In: *Ensaio de Direito Tributário*. São Paulo: MP/Apet, 2005. p. 13. Cf. MÉLEGA, Luiz. Os Convênios Destinados a Estabelecer Isenções, Reduções e outros Favores Fiscais Relativos ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM). In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Estudos Tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 402. Cf. TORRES, Heleno Taveira. Isenções de ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos Chamados “Convênios Autorizativos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo: Dialética, 2001. p. 90.

informações para o debate político sobre o custo-benefício dos benefícios fiscais a serem instituídos, e também possibilitar a aplicação do terceiro mandamento, como será visto.

Por fim, cumpre ressaltar que tal mandamento não menciona qual a metodologia de cálculo a ser empregada para a estimativa, tampouco se a forma de cálculo deve ser a mesma empregada no demonstrativo anexo à proposta de lei orçamentária do período³¹⁰.

3.2.2 Segundo mandamento

O segundo mandamento contido no dispositivo em análise determina somente que o instrumento que veicule benefícios fiscais deve “*atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias*”. Trata-se, na verdade, de regra de estrutura, que apenas ressalta a competência das LDOs para a instituição de regras sobre a veiculação de renúncias de receita.

Em realidade, tal competência sempre foi própria das LDOs, as quais, mesmo antes da Lei de Responsabilidade Fiscal já instituíam normas relativas às renúncias de receitas³¹¹, pois o texto constitucional determina no artigo 165, § 2º, que a LDO “*disporá sobre as alterações na legislação tributária*”.

Assim, o segundo mandamento apenas confirma a competência constitucional da LDO de veicular normas sobre a instituição de renúncias de receita. É o caso, por exemplo, de norma contida na LDO que determine que os projetos de lei contenham um prazo máximo para a vigência dos benefícios fiscais neles instituídos³¹².

3.2.3 Terceiro mandamento

O terceiro mandamento determina que os atos que proponham normas das quais derivem renúncias de receita devem, alternativamente, atender a um dos dois requisitos apresentados, quais sejam: (i) demonstração, pelo proponente, de que a renúncia foi

³¹⁰ Cumpre ressaltar que é possível o entendimento de que, nos termos dos artigos 67 da Lei de Responsabilidade Fiscal, tal metodologia de cálculo, bem como outros aspectos relativos ao gasto tributário, podem ser regulados pelo Conselho de Gestão Fiscal ou, em sua falta, pelo órgão central de contabilidade da União (artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal).

³¹¹ É o caso, por exemplo, do artigo 50 da Lei n. 8.074/1990, artigo 47 da Lei n. 8.211/1991, artigo 50 da Lei n. 8.447/1992, artigo 58 da Lei n. 8.694/1993, entre outros.

³¹² Como de fato foi instituído pelo § 3º do artigo 99 da LDO para o ano de 2006.

considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; ou (ii) estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Criou-se, portanto, a necessidade de que o instrumento que veicule benefícios fiscais considere, junto com a previsão do impacto orçamentário da renúncia de receita por ele gerada, também a origem dos recursos “gastos” por tal medida³¹³. Assim, o objetivo do mandamento é prevenir situações de desequilíbrio orçamentário, evitando que a aprovação de benefícios fiscais leve à impossibilidade de se cumprir o quanto disposto na peça orçamentária³¹⁴.

Vale ressaltar que, nos dez anos anteriores à promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, as leis de diretrizes orçamentárias da União federal já continham normas que interligavam a introdução de benefícios fiscais com a exigência de discriminar as fontes dos recursos renunciados.

Foi o caso da LDO para 1991, na qual se determinou que cada projeto de lei que conceda ou amplie benefício fiscal somente será aprovado se indicar as despesas em montante equivalente ao gasto tributário criado que serão anuladas³¹⁵. Essas exigências se mantiveram, com pequenas alterações de redação, nas LDOs para 1992³¹⁶, 1993³¹⁷, 1994³¹⁸, 1995³¹⁹ e 1996³²⁰.

³¹³ No entendimento de CARLOS VALDER DO NASCIMENTO, “*se é certo que à renúncia fiscal se pode recorrer com o objetivo de estimular as atividades empresariais, não menos verdade é que deve ser permeada de compensações racionais, a não causar prejuízos ao conjunto da economia e aos interesses da sociedade pagadora de tributos*”. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 110.

³¹⁴ Segundo KIYOSHI HARADA, o objetivo desse mandamento é claramente “*prevenir situações de desequilíbrio orçamentário, estatuidando mecanismos para consecução das metas previstas no artigo 1º daquele diploma, através de uma gestão política responsável, planejada e transparente. Para tanto, impõe limites e condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício, que implique renúncia de receita*”. Vale lembrar que o autor também ressalta que essa restrição se circunscreve à renúncia de natureza tributária, omitindo-se quanto às demais. Cf. HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. p. 59.

³¹⁵ Lei n. 8.074/1990. “*Art. 50. Qualquer projeto de lei que conceda ou amplie isenção, incentivo ou benefício de natureza tributária e financeira, que não esteja em vigor na data de publicação desta lei, e que gere efeitos sobre a receita estimada para os orçamentos de 1991, somente poderá ser aprovado caso indique, fundamentadamente, a estimativa da renúncia de receita que acarreta, bem como as despesas, em idêntico montante, que serão anuladas, automaticamente, nos orçamentos do exercício referido, não cabendo anulação de despesas correntes e com amortizações de dívida.*”

³¹⁶ Lei n. 8.211/1991. “*Art. 47. Qualquer projeto de lei que conceda ou amplie isenção, incentivos ou benefícios de natureza tributária e financeira, que gere efeitos sobre a receita estimada para os orçamentos de 1992, somente poderá ser aprovado caso indique, fundamentadamente, a estimativa da renúncia de receita que acarreta, bem como as despesas, em idêntico montante, que serão anuladas,*

Desse modo, o mandamento ora analisado foi instituído na Lei de Responsabilidade Fiscal consagrando uma tradição orçamentária federal, que é a de fazer constar, nas propostas de criação de benefícios fiscais, a origem orçamentária da receita renunciada. As LDOs anteriores, entretanto, determinavam que a compensação da renúncia de receita se daria com a indicação das “*despesas, em idêntico montante, que serão anuladas, automaticamente, nos orçamentos do exercício referido*”³²¹.

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal inovou ao estabelecer que, em vez da anulação de despesas de igual montante, a introdução de benefícios fiscais seja acompanhada, alternativamente, de duas medidas reparatórias.

A primeira possibilidade de medida reparatória é a demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias.

Verifica-se que tal medida é composta tão somente da necessidade de instrução formal do instrumento que veicule o benefício fiscal com uma demonstração financeira que comprove que o Poder Executivo levou em conta a referida renúncia de receita na quantificação da receita orçamentária estimada para o período. Uma vez demonstrado tal fato, tem-se como comprovada a origem dos recursos renunciados, motivo pelo qual restará cumprido o mandamento em análise.

Muito embora o Poder Executivo tenha a obrigação de incluir na previsão de receita orçamentária “*os efeitos das alterações na legislação*”³²², tal consideração é de difícil

automaticamente, nos orçamentos do exercício referido, nestas incluídas, obrigatória e proporcionalmente, as transferências e vinculações constitucionais correspondentes.”

³¹⁷ Lei n. 8.447/1992. “Art. 50. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas, inclusive as transferências e vinculações constitucionais.”

³¹⁸ Lei n. 8.694/1993. “Art. 58. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas, inclusive as transferências e vinculações constitucionais.”

³¹⁹ Lei n. 8.931/1994. “Art. 57. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas, inclusive as transferências e vinculações constitucionais.”

³²⁰ Lei n. 9.082/1995 “Art. 40. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas.”

³²¹ Vale ressaltar que as referidas LDOs não contemplavam a possibilidade de que a renúncia de receita fosse considerada na previsão de receita contida no orçamento, sendo assim desnecessária a anulação de despesas de igual montante.

³²² Artigo 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

implementação, já que não se pode saber quais alterações legislativas tributárias serão ou não aprovadas no exercício. Assim, tal inclusão é costumeiramente verificada apenas nos casos de renovação de benefícios fiscais em vigor.

Interessante questão ocorre quando se comprova quantitativamente que o benefício fiscal a ser instituído não acarreta nenhum valor positivo de gasto tributário. Nesse caso, como será visto, efetivamente o valor de renúncias de receita não impactará a estimativa de receita e os resultados fiscais do exercício, motivo pelo qual bastará a demonstração de tal situação para restar atendido o mandamento em análise.

Ressalte-se que o dispositivo não prevê nenhuma metodologia de cálculo específica para a demonstração do valor do gasto tributário, mas se espera naturalmente que esse valor seja o mesmo do constante no primeiro mandamento contido no dispositivo.

Por fim, vale ressaltar que a demonstração exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal deve naturalmente ser condizente com a realidade para ser considerada suficiente. Assim, caso seja comprovado que tal demonstração não é tecnicamente correta e, portanto, o valor da receita renunciada não está inteiramente previsto na receita estimada no orçamento ou afeta as metas fiscais do exercício, a condição determinada na Lei de Responsabilidade Fiscal não restará cumprida.

De forma alternativa à condição até então examinada, o dispositivo em análise permite uma segunda medida reparatória, qual seja, de que o instrumento que veicule benefícios fiscais esteja acompanhado de medidas de compensação, no exercício do período mencionado no *caput*, que levem ao “*aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição*”³²³.

Verifica-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal inova em relação às LDOs federais anteriores, exigindo não mais a compensação das renúncias de receita com a anulação de despesas, mas sim o aumento de fontes de receita³²⁴. A compensação com

³²³ Sobre esse dispositivo, MARCOS A. V. CATÃO afirma que “*Por último, e ainda no que tange ao art. 14, temos como de suma importância a disposição contida no inciso II combinado com o § 2º, que trata da compensação/permissão da renúncia, mediante a contrapartida do aumento de receita (...). Referimo-nos aqui à não subsunção às hipóteses onde por meio prospectivo fique configurada a possibilidade de aumento da receita nominal obtida através da própria redução do imposto ou da carga tributária submetida a determinadas situações geradoras de uma hipótese tributável*”. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 99.

³²⁴ Nos termos do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, fica explícita a noção de que benefícios fiscais oferecidos a um determinado segmento econômico acarretam um custo financeiro que, cedo ou tarde, deverá ser coberto pelos demais segmentos não alcançados pelo incentivo, na forma de um aumento da carga tributária. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 11. Também é o entendimento de CARLOS VALDER DO NASCIMENTO, para quem “*qualquer benefício*

aumentos de fontes de receita tem como vantagem o fato de aliar perdas permanentes de receitas com ganhos de mesma natureza, os quais representam uma efetiva garantia do ingresso de recursos no longo prazo³²⁵.

O dispositivo não é claro sobre se o aumento das fontes de receita deve ou não ser de mesmo montante que a previsão de renúncia de receita contida na proposta legislativa. Sobre a questão, a expressão “medidas de compensação” utilizada pela lei leva a crer que o incremento de arrecadação gerado pelas medidas deve ser, ao menos, igual ao valor das renúncias de receita, de modo a compensar o seu efeito orçamentário.

Tais “medidas de compensação” devem ser descritas no “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita” contido no anexo de metas fiscais da LDO, como definido pelo artigo 4º, § 2º, V, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

As “medidas de compensação” podem, a princípio, ser uma ou mais das medidas apresentadas, quais sejam, “*elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição*”³²⁶.

A *elevação de alíquotas* é o meio mais comum de aumentar a arrecadação tributária, sendo permitida em quase todas as situações³²⁷. Assim, a elevação de alíquotas pode perfeitamente compensar o valor de receitas renunciadas com benefícios fiscais. Tal elevação, a princípio, não necessita ser feita de modo geral, podendo ser aprovada somente para um grupo determinado de contribuintes ou fatos geradores³²⁸.

Já a *ampliação da base de cálculo* encontra dificuldades de aplicação prática, porque a base de cálculo se reporta diretamente ao aspecto material da norma de incidência do tributo³²⁹, sendo a própria valoração quantitativa do fato gerador³³⁰. Nesse sentido, para LUÍS

financeiro que implique diminuição de receita demanda a necessidade de estimativa do impacto financeiro que possa causar, bem como de que a renúncia foi levada em conta na elaboração da lei orçamentária, no momento das previsões de receita ou indicação de medidas compensatórias, decorrentes de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 99.

³²⁵ Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 11.

³²⁶ Em vista de tal imposição de medidas de compensação, o artigo 4º, § 2º, V, da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a LDO contenha anexo “*demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita*”.

³²⁷ Há casos em que o Ente tributante não possui competência para determinar a elevação de alíquotas – por exemplo, o ISS, o qual possui sua alíquota máxima fixada pela Lei Complementar n. 116/2003.

³²⁸ Desde que se obedeça, naturalmente, aos princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade, quando aplicáveis.

³²⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I. p. 163.

³³⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Obra citada (nota 329). p. 163.

EDUARDO SCHOUERI haveria uma base de cálculo própria para cada tributo³³¹, motivo pelo qual não seria possível a alteração da base de cálculo sem a alteração da própria hipótese de incidência.

Esse seria, a título de exemplo, o caso da base de cálculo do IRPJ. Não poderia a União federal, para compensar valores de receita renunciados, alterar a base de cálculo desse imposto de modo a incluir valores que não se constituem juridicamente como “renda” sem alterar o seu fato gerador e, com isso, extravasar a sua competência impositiva constitucionalmente delimitada³³².

Nesse sentido, a majoração de base de cálculo não pode ser considerada *a priori* como uma opção livre de política orçamentária para o aumento de receitas e a compensação financeira de valores de receitas renunciadas, tendo em vista as restrições existentes para a sua implementação. Destarte, pode-se concluir que “ampliação da base de cálculo” referida no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal seria aplicável somente sobre os fatos jurídicos não tributados por opção legislativa – por exemplo, a revogação de uma redução de base de cálculo para um determinado grupo de contribuintes.

Por fim, o dispositivo afirma que a possibilidade de compensação se dá também por “*majoração ou criação de tributo ou contribuição*”. A criação de tributo novo seria somente possível para a União federal nos termos da competência residual estabelecida pelo artigo 154, I, da Constituição Federal, ou para os demais Entes federativos no que se refere a tributos de sua competência que voluntariamente não foram instituídos³³³.

Por outro lado, a expressão “majoração de tributo ou contribuição” é uma fórmula aberta, compreendendo todas as possibilidades de aumento da carga tributária. Desse modo, determina o dispositivo que qualquer medida que eleve a arrecadação tributária pode ser utilizada para a compensação de valores de receita renunciados, como seria o caso da revogação de benefícios fiscais em vigor.

Uma vez escolhido pelo proponente do benefício fiscal o aumento compensatório da carga tributária, o § 2º do artigo analisado determina que “*o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso*”. Nesses termos,

³³¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Obra citada (nota 329). p. 163.

³³² Naturalmente, em alguns casos a majoração da base de cálculo seria permitida pela competência impositiva – como na majoração, pela União, da fração da receita considerada como base de cálculo do imposto sobre a renda na modalidade do lucro presumido.

³³³ Sobre a possibilidade de não instituição de tributos, Cf. Capítulo III, item 2.

o dispositivo cria uma condição para a vigência das normas que instituem benefícios fiscais, que é o atendimento do segundo mandamento em sua totalidade³³⁴.

O condicionamento da vigência de benefícios fiscais com as suas medidas de compensação arrecadatória não é criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que já na LDO para 1997 se encontrava a determinação de que “*a lei ou medida provisória mencionada no ‘caput’ deste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor*”³³⁵, o que se manteve com leves alterações nas LDOs para 1998³³⁶, 1999³³⁷ e 2000³³⁸.

Desse modo, verifica-se que a condição de vigência estabelecida no § 2º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não é nova no ordenamento jurídico, pois já vinha sendo implementada desde 1996 pela LDO em nível federal.

³³⁴ Ressalte-se que, na lição de CARLOS VALDER DO NASCIMENTO “*a concessão de benefícios fiscais deve ter amparo na LRF. O dirigente que assim não agir estará sujeito à perda da função pública, suspensão dos direitos políticos e pagamento de multa. Incurrirá, pois, em ato de improbidade administrativa capitulada no artigo 10, VII, da Lei n. 8.429/1992*”. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 103. Deve-se ressaltar que as sanções administrativas e políticas pelo descumprimento das normas atinentes à renúncia de receita não fazem parte do âmbito de pesquisa do presente estudo.

³³⁵ Lei n. 9.293/1996. “*Art. 43. Não será aprovado projeto de lei ou editada medida provisória, que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, sem que se apresente a estimativa da renúncia de receita correspondente. Parágrafo único. A lei ou medida provisória mencionada no “caput” deste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor.*” Vale ressaltar que nos anos anteriores bastava que o projeto de lei de um benefício fiscal indicasse a despesa a ser anulada. Com a LDO de 1996, entretanto, o benefício fiscal só entrará em vigor com a efetiva anulação da despesa equivalente.

³³⁶ Lei n. 9.473/1997. “*Art. 55. Não será aprovado projeto de lei ou editada medida provisória que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, sem que se apresente a estimativa de renúncia de receita correspondente. Parágrafo único. A lei ou medida provisória mencionada neste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor.*”

³³⁷ Lei n. 9.692/1998. “*Art. 59. Não será aprovado projeto de lei ou editada medida provisória que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, sem a prévia estimativa de renúncia de receita correspondente, devendo o Poder Executivo, quando solicitado pelo órgão deliberativo do Poder Legislativo, efetuar-la no prazo máximo de noventa dias.*

§ 1º *Caso o dispositivo legal sancionado tenha impacto financeiro no mesmo exercício, o Poder Executivo providenciará a anulação das despesas em valores equivalentes.*

§ 2º (VETADO)

§ 3º *A lei ou medida provisória mencionada neste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor*”.

³³⁸ Lei n. 9.811/1999. “*Art. 68. Não será aprovado projeto de lei ou editada medida provisória que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, sem a prévia estimativa de renúncia de receita correspondente, devendo o Poder Executivo, quando solicitado pelo órgão deliberativo do Poder Legislativo, efetuar-la no prazo máximo de noventa dias.*

§ 1º *Caso o dispositivo legal sancionado tenha impacto financeiro no mesmo exercício, o Poder Executivo providenciará a anulação das despesas em valores equivalentes.*

§ 2º (VETADO)

§ 3º *A lei ou medida provisória mencionada neste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor*”.

Além dos mandamentos supraventilados, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal também introduz no ordenamento jurídico um conceito legal de “benefício fiscal”, o qual, como visto, é fundamental para a correta aplicação de todas as normas relativas a esse instituto.

3.3 O conceito de benefício fiscal da Lei de Responsabilidade Fiscal

Como visto, o conceito de benefício fiscal é fundamental para a regulação do gasto tributário, na medida em que este representa juridicamente a mensuração dos efeitos financeiros daquele.

Nesse sentido, outra grande inovação introduzida pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal foi a introdução de um conceito legal para o termo “benefício fiscal”. Tal conceito, o qual não pode ser extraído do texto constitucional, é de fundamental importância para a aplicação do regime jurídico do gasto tributário, não tendo o texto constitucional apresentado uma definição rigorosa do instituto³³⁹.

Tal conceito encontra-se nos §§ 1º e 3º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, *in verbis*:

“§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique

³³⁹ Sobre a falta de uma conceituação estrita de “renúncia fiscal” e de “benefício fiscal” pela Lei de Responsabilidade Fiscal, MARCOS A. V. CATÃO afirma que “há de encontrar guarida somente para aqueles casos em que se guarde um certo grau de discricionariedade pelo legislador/administrador. Ou seja, hipóteses de ‘incentivos fiscais’ por essência. Tal idéia se coaduna inclusive com o contexto em que se insere todo o corpo da nossa Lei de Responsabilidade Fiscal. (...). Trata-se dos temas que vêm desafiando de imediato a LRF: a extensão da aplicação para toda e qualquer redução; o paradigma da carga tributária existente por tributo para fins de se verificar a existência ou não de redução; a contrapartida do aumento da receita para fins de redução”. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 96. No mesmo sentido, tem-se o Estudo Técnico n. 5/2007 da Câmara dos Deputados, ao concluir que “a legislação brasileira, especialmente após a edição da Lei Complementar n. 101/2000, introduziu mecanismos de controle mais rigorosos sobre a concessão de medidas de desoneração tributária, visando, acima de tudo, resguardar o equilíbrio financeiro do Estado. Porém, o texto legal ressent-se de subjetividade, a qual tem permitido uma razoável margem de interpretação sobre o conceito de benefício tributário, levando a que persistam inúmeras dúvidas sobre se determinados benefícios efetivamente provocam renúncia de receita orçamentária”. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 4. O problema relativo à ausência de definição legal estrita no ordenamento jurídico brasileiro sobre a tipificação da renúncia de receita tem gerado diversos problemas, conforme notado pelo Tribunal de Contas da União. Cf. Acórdão n. 38/2004 – Plenário TCU.

redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

(...)

§ 3º *O disposto neste artigo não se aplica:*

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

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”

Da leitura do supracitado § 1º, verifica-se prontamente o uso questionável da expressão “renúncia” para definir os benefícios fiscais. Isso porque o *caput* do artigo, como visto, define que o conceito de “renúncia de receita” se refere ao efeito financeiro da concessão de “benefícios fiscais”³⁴⁰, motivo pelo qual não se pode confundir os dois institutos³⁴¹. Assim, pode-se concluir que o conceito apresentado pelo dispositivo transcrito não é o de “renúncia de receita”, mas sim o conceito de “benefício fiscal”, que são as normas que originam as renúncias de receita.

Ademais, tal dispositivo, longe de trazer uma definição estrita de “renúncia de receita”, utiliza a expressão “*a renúncia compreende...*”, sendo portanto apenas uma enumeração não exaustiva de benefícios fiscais dos quais decorre renúncia de receita³⁴². Logo, deste dispositivo se extrai que são efetivamente benefícios fiscais a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

³⁴⁰ Como visto, a expressão “renúncia de receitas”, para cognominar qualquer forma de não exercício pleno da competência tributária ou de redução do crédito tributário, foi introduzida pela primeira vez no ordenamento constitucional em 1988, pelo artigo 70. Segundo MARCOS A. V. CATÃO, embora, *a priori*, esse conceito possa ter o significado de abstenção no exercício de competências atribuídas, passou a abarcar na prática toda e qualquer forma de redução de um determinado gravame e, por conseguinte, uma extensão ampliada: compreenderia a diminuição dos recursos estatais, seja por imperativa constitucional ou legal, seja na órbita da receita ou da despesa pública, sendo por essa razão que a Lei de Responsabilidade Fiscal restou por adotar a mesma terminologia empregada pelo legislador constitucional. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 94.

³⁴¹ Isso ocorre com a utilização do *caput* da expressão “*a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita*”.

³⁴² Segundo KIYOSHI HARADA, a renúncia de receita é gênero de que são espécies as várias figuras catalogadas no § 1º. Cf. HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade Fiscal*. Obra citada (nota 314). p. 63. Também segundo MARCOS NÓBREGA, a enumeração do § 1º não é *numerus clausus*, mas apenas exemplificativa. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Obra citada (nota 46). p. 5.

Quanto aos institutos da “anistia” e “remissão”, estes são conhecidos do direito tributário, sendo ambos conceituados pelo Código Tributário Nacional³⁴³, não apresentando problemas de interpretação. Também o “crédito presumido” é instituto conhecido, sendo citado no artigo 1º, III, da Lei Complementar n. 24/1975.

No entanto, o texto legal determina que os demais institutos somente serão considerados benefícios fiscais caso sejam “discriminados”, no sentido de serem limitados a um grupo restrito de contribuintes ou fatos geradores. É o que ocorre com o instituto da “isenção”, na medida em que o dispositivo só o considera como benefício quando concedida “em caráter não geral”. Já as reduções de alíquota e base de cálculo devem implicar redução “discriminada” de tributos ou contribuições³⁴⁴.

Por fim, o dispositivo determina que o conceito de “benefício fiscal” é aberto a outros institutos pela expressão “*e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*”. Esta fórmula é demasiadamente ampla, pois abrange qualquer norma tributária que estabeleça “benefício” que corresponda a “tratamento diferenciado”, abarcando, então, a totalidade dos “benefícios fiscais” que sejam instituídos de modo discriminado.

Sobre a questão, conforme analisado no capítulo anterior³⁴⁵, a importância do conceito de “benefício fiscal” deriva da necessidade de se determinar quais normas tributárias acarretam renúncias de receita, separando-as das demais normas, as quais são consideradas elementos estruturais da incidência do tributo³⁴⁶.

Percebe-se que no dispositivo em análise o legislador complementar atuou de duas formas na determinação do conceito de “benefício fiscal”. Em primeiro lugar, elencou taxativamente alguns institutos que, sem nenhuma condição, encontram-se no conceito de “benefício fiscal”. Trata-se das figuras da anistia, remissão, subsídio e crédito

³⁴³ Artigos 180 a 182 (anistia) e artigo 172 (remissão) do Código Tributário Nacional.

³⁴⁴ O § 1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, portanto, afasta do conceito de renúncia tributária qualquer tipo de iniciativa que promova a concessão de benefício de caráter amplo e generalizado e consagra a interpretação de que, para existir renúncia de receita, há que existir tratamento tributário diferenciado para um determinado grupo limitado de contribuintes. Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Estudo Técnico 5/2007: Renúncia de Receitas Tributárias: o Enfoque Orçamentário das Inconsistências Conceituais*. Obra citada (nota 64). p. 12.

³⁴⁵ Cf. Capítulo I, item 2.

³⁴⁶ Sobre essa questão, GUILHERME W. O. MARTINS mostra que, “*por seu lado, um incentivo que abranja uma larga maioria de contribuintes ou factos pode abandonar a sua excepcionalidade própria e fazer parte da tributação-regra*”. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 130.

presumido³⁴⁷, que possuem como característica comum o fato de serem normas que atuam após a incidência da norma tributária, motivo pelo qual não podem ser, em nenhuma hipótese, considerados elementos estruturais da incidência tributária³⁴⁸.

Em seguida, o legislador determinou para as demais normas benéficas o critério de identificação de benefícios fiscais pela necessidade de “tratamento diferenciado”. Dessa forma, determinou a lei complementar que somente as demais normas fiscais que sejam “discriminadas”, isto é, aplicáveis apenas a um grupo restrito de contribuintes ou fatos geradores é que são incluídas no conceito de “benefício fiscal”, delas decorrendo renúncias de receita.

Verifica-se que o legislador complementar apresentou como único critério de caracterização dos benefícios fiscais em relação a outras normas tributárias benéficas o âmbito de seus efeitos, o qual deve necessariamente ser restrito a um determinado grupo de contribuintes.

Tal determinação pode ser enquadrada na categoria dos chamados critérios jurídico-formais para a identificação dos referidos benefícios fiscais, os quais, como visto, estabelecem que os benefícios fiscais constituem “desvios” à norma tributária de referência, sendo portanto variações da regra geral impositiva de tributação.

Portanto, verifica-se que o artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, embora não contenha um conceito estritamente definido de “benefício fiscal”, apresenta claramente uma preferência pelo critério jurídico-formal para a sua identificação, na medida em que determina que se incluem no conceito todos os benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Tal critério de diferenciação, inclusive, guarda relação direta com o critério jurídico-formal desenvolvido nos Estados Unidos, o qual determinava que as normas deveriam ser especiais (“*special*”) e preferenciais (“*preferential*”) para serem consideradas benefícios fiscais, motivo pelo qual se constituíam como desvios da norma “padrão” de incidência tributária³⁴⁹.

³⁴⁷ Como visto anteriormente, o conceito de subsídio não se refere à figura do direito tributário. Cf. Capítulo I, item 1.1.

³⁴⁸ Contudo, como visto no capítulo anterior, a menção ao conceito de “subsídio” é confusa, uma vez que este se reporta ao instituto da subvenção, sendo uma despesa pública e não um benefício fiscal.

³⁴⁹ *In verbis*: “*revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption or deduction from Gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of liability*” (g.n.). Public Law n. 93.344. Sobre essa questão, Cf. Capítulo I, item 1.4.

Assim, como visto, a grande questão relativa à utilização de critérios jurídico-formais para a identificação de benefícios fiscais é a identificação da tributação “normal” ou de referência (*benchmark*).

Para tanto, embora a Lei de Responsabilidade Fiscal não apresente nenhum procedimento específico, verifica-se que, ao definir os benefícios fiscais como normas de âmbito restrito, determinando tratamento diferenciado, estabelece igualmente o critério de identificação para a norma “padrão” de incidência tributária, que é aquela que deve representar o tratamento genérico consistente para a maioria dos contribuintes.

Nesse sentido, conclui-se que a lei complementar determina um critério expresso para a identificação dos benefícios fiscais pela sua forma, deixando assim de adotar critérios relativos a finalidades ou efeitos das normas tributárias. Esse critério consiste em estabelecer o *benchmark* de cada tributo conforme o âmbito de aplicação das normas, as quais devem abranger de modo consistente a maioria dos contribuintes, sendo assim os benefícios fiscais identificados pelo seu âmbito restrito de aplicação, motivo pelo qual determinam tratamento diferenciado para os contribuintes beneficiados.

Tendo a lei complementar fixado expressamente critérios para a identificação das normas consideradas benefícios fiscais, não é possível admitir que a legislação ordinária de cada Ente seja competente para fixar outros critérios. E a razão é que a adoção pela legislação de outros critérios, ao restringir o conceito de benefício fiscal, estará diminuindo indevidamente as normas sujeitas ao regime jurídico do gasto tributário, em evidente descumprimento ao quanto disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Vale ressaltar que o conceito de “benefício fiscal” acima analisado abrange também as reduções discriminadas de alíquotas relativas aos chamados “tributos extrafiscais”³⁵⁰, as quais podem ser feitas pelo Poder Executivo. Essas reduções, embora possuam natureza de “benefícios fiscais”, não se submetem aos ditames do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal³⁵¹, uma vez que o § 3º, I, desse dispositivo expressamente as exclui³⁵².

³⁵⁰ Este é o caso do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), IPI e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

³⁵¹ Ficam, portanto, sujeitos às regras relativas à renúncia de receita não veiculadas pelo artigo 14 da LRF, como é o caso da necessidade de demonstração de seus efeitos no demonstrativo anexo à proposta orçamentária, nos termos do artigo 165, § 6º, da Constituição Federal.

³⁵² Sendo facultado, nos termos do artigo 153, I, II, IV, V, e § 1º, da Constituição Federal, ao Poder Executivo Federal a alteração de alíquotas de alguns impostos, a concessão de benefícios quanto a estes não se submete aos ditames do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários*. Obra citada (nota 31). p. 109. Dessa forma, por exemplo, a diminuição de alíquotas do IPI não poderia ser considerada como renúncia de receita, posto que é implícito à estrutura do IPI sua dimensão extrafiscal, podendo o Poder Executivo, mediante decreto, alterar as alíquotas como o fito de regular a atividade econômica. Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax*

O mesmo ocorre com o “cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”, expressamente excluído dos efeitos do artigo 14 da LRF nos termos do seu § 3º, II.

Tal mandamento se refere a anistias e remissões efetuadas pelo Ente federativo de pequenos valores de débitos de imposto, com a justificativa de que são valores que não justificariam os custos de cobrança. Dessa forma, basta que o proponente desse tipo de benefício instrua o projeto de lei com a demonstração de tais custos de cobrança para que fique livre dos mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Vale ressaltar que esse mandamento é expresso ao determinar que, para não se submeter aos ditames desse artigo, o montante dos débitos deve ser comprovadamente inferior ao custos de sua cobrança. Nesse sentido, ainda que não se justifique economicamente a relação custo-benefício entre a cobrança de um débito e seu valor, o seu cancelamento ainda assim se submete aos mandamentos acima ventilados, caso o valor do débito seja superior, mesmo que em R\$ 1,00, ao seu custo de cobrança³⁵³.

3.3.1 O artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e os benefícios fiscais a “custo zero”

Questão interessante na análise do conceito de “benefício fiscal” instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal se refere aos benefícios fiscais concedidos a novos contribuintes, chamados de benefícios a “custo zero”. Esse é o caso dos benefícios fiscais que não acarretam efetiva redução da arrecadação, uma vez que são instituídos para atender a pessoas físicas e jurídicas que ainda não são contribuintes dos tributos beneficiados.

O exemplo clássico desse tipo de benefício é a isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e do ISS concedida por um município para determinada pessoa jurídica com o objetivo de que ela se estabeleça em seu território.

Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF. Obra citada (nota 46). p. 6. Sobre essa questão, o Tribunal de Contas da União já afirmou que a particularidade desses tributos reside no fato de que são manejados tendo como fim políticas econômicas de curto prazo, objetivo localizado e momentâneo, enquanto os benefícios tributários são políticas públicas mais de longo prazo e que dessa maneira são instituídos para incentivar os contribuintes em direção a objetivos sociais e econômicos. Cf. Acórdão n. 1.060/2005 – Plenário TCU.

³⁵³ Vale ressaltar que a lei nada determina sobre o que seriam esses “custos de cobrança”, deixando que o proponente de tal cancelamento de débitos escolha qual a metodologia de cálculo a ser utilizada.

Como essa pessoa jurídica, na ocasião da promulgação de tais benefícios, ainda não está estabelecida no território do município, não gera arrecadação tributária, motivo pelo qual as referidas isenções não criam efetivamente nenhuma redução na arrecadação tributária municipal³⁵⁴.

Tal situação foi notada por GUILHERME W. O. MARTINS no ordenamento jurídico português ao observar que os benefícios fiscais concedidos para “pré-contribuintes” representam financeiramente um acréscimo de rendimentos para o Estado, na medida em que estimula o desenvolvimento econômico de outros contribuintes³⁵⁵ e não uma redução das receitas tributárias. Assim, para o autor, “isto quer significar que há benefícios fiscais sem que haja criação de despesa fiscal, ou de outro ponto de vista, os benefícios fiscais apenas podem ter por base despesas fiscais impróprias ou despesas fiscais aparentes”³⁵⁶.

Em nosso país, o tema deve ser avaliado no que se refere ao alcance do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, objetivando-se determinar se os mandamentos nele contidos se aplicam a todos os benefícios fiscais ou somente aos que geram reduções de arrecadação³⁵⁷.

Sobre a questão, CARLOS MAURÍCIO CABRAL FIGUEIREDO, CLÁUDIO SOARES DE OLIVEIRA FERREIRA, FERNANDO RAPOSO GAMEIRO TORRES, HENRIQUE ANSELMO SILVA BRAGA e MARCOS ANTÔNIO RIOS DA NÓBREGA consideram o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal aplicável apenas aos estímulos onerosos. Em suas palavras, “por essa razão é que a renúncia deve ser acompanhada de aumento de receita. Nesse caso, o

³⁵⁴ Da mesma forma, a não promulgação de tal incentivo também não causaria incremento de arrecadação, na medida em que a referida pessoa jurídica neste caso não se estabeleceria no município.

³⁵⁵ Nesses casos, uma das justificativas geralmente utilizadas é a de que o tributo relevado no presente será restituído com vantagens, via arrecadação de impostos, após a entrada em operação das empresas e projetos incentivados, no que se convencionou denominar de “retorno tributário”. Cf. MACEDO, José Antonio Barreto. MICT – Reflexos Sócio-econômicos da Implantação do Regime Automotivo – Relatório de Auditoria Operacional. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 85. Brasília: TCU, 2000. p. 76.

³⁵⁶ Nesse sentido, explica o autor que “ora, a inexistência de um sacrifício quantificável com correspondência directa num benefício permite-nos detectar uma mera aparência de despesa fiscal. A existir despesa fiscal esta seria não efectiva ou aparente”. Cf. MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Obra citada (nota 22). p. 100-101. O caso clássico indicado pelo autor é o das Zonas Francas, cujo regime tributário especial é concedido justamente para empresas que ainda não são contribuintes, tal como o entendimento expressado no orçamento público de Portugal para o exercício de 2002. Cf. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (PORTUGAL). *Orçamento do Estado para 2002 – Relatório e Proposta de Lei*, 2001. p. 41.

³⁵⁷ Ressalte-se que a questão dos benefícios fiscais para novos contribuintes já foi analisada por diversos doutrinadores no que se refere à sua possibilidade em face do princípio da isonomia. Nesse sentido, apoia a compatibilidade desses benefícios com o princípio da isonomia JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. Obra citada (nota 133). p. 75. No mesmo sentido, Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Questões Forenses*. Rio de Janeiro: Borsóti, s.d. v. VIII, p. 99.

aumento será advindo da elevação de alíquotas, de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”³⁵⁸.

Também IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, ao efetuar estudo específico sobre o tema, esclarece que há duas espécies de benefícios, os onerosos e os outorgados a “custo zero”, que não causam nenhum impacto sobre as finanças públicas³⁵⁹.

Com tal premissa, o autor conclui que o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal se aplica somente aos tributos onerosos, uma vez que “*nitidamente, o artigo 14 diz respeito à primeira modalidade de estímulos, ou seja, àqueles que podem acarretar impacto orçamentário, razão pela qual houve por bem o legislador explicitar as condições que deveriam orientar o poder concedente. Assim é que o ‘caput’ do artigo faz clara menção à concessão ou ampliação da qual decorra renúncia de receita, receita esta necessariamente prevista, razão pela qual o impacto orçamentário-financeiro deve ser considerado*”³⁶⁰.

Já MARCOS A. V. CATÃO acompanha o entendimento de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, defendendo que a indefinição sobre a afetação de determinado imposto justifica uma baixa carga tributária sem que se possa configurar uma renúncia de receita³⁶¹.

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA concorda com esse entendimento, afirmando que “*tem razão o parecerista. É que se o imóvel é municipal não está gerando receita, logo não há renúncia. De outro lado, se o benefício alcança o ISS, da mesma forma não há*

³⁵⁸ Cf. FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral; FERREIRA, Cláudio Soares de Oliveira; TORRES, Fernando Raposo Gameiro; BRAGA, Henrique Anselmo Silva; NÓBREGA, Marcos. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Recife: Nossa Livraria, 2001. p. 110.

³⁵⁹ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – Estímulos sem Impacto Orçamentário não são pelo Dispositivo Abrangidos – Opinião Legal. *Boletim de Direito Administrativo*, n. 7, São Paulo: NDJ, 2003. p. 508.

³⁶⁰ E continua o autor: “*Se a renúncia de receita inexistir, sempre que o estímulo fiscal resulte em ‘custo orçamentário zero’, tal estímulo não está hospedado pelo artigo 14 e toda seqüência do artigo é inaplicável, na medida que, naquele exercício, não implica renúncia de receita orçamentária programada, a que se refere o artigo*”. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – Estímulos sem Impacto Orçamentário não são pelo Dispositivo Abrangidos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo: Dialética, 1999. p. 142. Da mesma forma, segundo o autor também não haverá a necessidade de se incluir o mesmo benefício no demonstrativo dos próximos exercícios, uma vez que “*continuará não ocasionando nenhum impacto financeiro, pois desde a sua origem nenhuma receita orçamentária fora programada antes ou a partir de sua concessão. Haverá um impacto positivo – e o artigo 14 é destinado aos impactos negativos – pelo desenvolvimento da região, com geração de empregos e crescimento das empresas paralelas não incentivadas*”. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Inteligência do Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) – Estímulos sem Impacto Orçamentário não são pelo Dispositivo Abrangidos*. Obra citada (nota 360). p. 144.

³⁶¹ Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Obra citada (nota 26). p. 98.

*pagamento de que se possa desistir. Assim, se a empresa não se localizar no Município, não gerará recursos e se nele se instala, não haverá redução da receita orçamentária*³⁶².

Portanto, verifica-se que a totalidade dos doutrinadores nacionais que estudaram a questão tende a considerar que os benefícios fiscais concedidos a “pré-contribuintes” não são atingidos pelos mandamentos estabelecidos pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esse entendimento decorre da premissa de que este dispositivo, ao determinar medidas de compensação, deve logicamente se reportar somente a benefícios fiscais onerosos.

Tal questão merece uma análise pormenorizada, em vista das restrições impostas pela referida lei complementar.

Sendo os benefícios fiscais instituídos para novos contribuintes efetivos “benefícios”, uma vez que correspondem a tratamento diferenciado em relação a outros contribuintes, enquadram-se no conceito de benefício fiscal instituído pelo artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, porque, como visto, o conceito de “benefício fiscal” determinado pela referida norma se reporta somente à forma da norma benéfica, e não à sua consequência financeira.

Nesse sentido, o primeiro mandamento determina, como visto, que a proposta legislativa de tais normas deve estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deve iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

Tal mandamento, em princípio, aplica-se à espécie de benefício fiscal ora analisada, uma vez que o objetivo do esclarecimento do impacto de um benefício fiscal em um demonstrativo financeiro-orçamentário atende à necessidade de transparência da atividade financeira do Estado. Trata-se de regra formal, que deve ser cumprida independentemente do resultado numérico encontrado.

Até porque a demonstração da estimativa do gasto tributário deve sempre ser exigida para que se determine se é ou não igual a zero. A razão é que o resultado numérico da renúncia de receita a ser atingido depende diretamente da metodologia de cálculo utilizada, podendo ou não ser igual a zero no caso de benefícios concedidos a “pré-contribuintes”.

Afinal, caso seja utilizado o método da receita perdida, efetivamente não haverá valor a ser quantificado, uma vez que efetivamente não se encontra, nesses casos, uma

³⁶² Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra citada (nota 21). p. 419.

perda de receita, tendo em vista que os beneficiados não eram contribuintes do imposto antes da instituição do benefício.

No entanto, caso seja adotado o método do aumento de receitas, haverá, sim, resultados positivos no cálculo do gasto tributário, pois, estabelecido o contribuinte em seus limites territoriais, sendo o benefício revogado, haverá incremento de receitas³⁶³.

Por fim, com a adoção de um método de cálculo do gasto tributário que considere as respostas comportamentais dos contribuintes, é possível concluir que existe ou não receita a ser renunciada, dependendo da informação sobre a decisão do contribuinte em face da revogação do incentivo, qual seja, se ele irá ou não fechar seu estabelecimento.

Assim, tendo em vista que o ordenamento jurídico brasileiro não determina a aplicação de nenhum método de cálculo específico, a existência ou não de valores positivos relativos ao gasto tributário dependerá do método de cálculo utilizado pelo Ente político, motivo pelo qual a demonstração numérica do valor da renúncia de receita encontrada, ainda que esta seja nula, deve constar na proposta de instituição do benefício fiscal.

Por sua vez, o segundo mandamento determinado pelo *caput* do artigo 14 também deve ser cumprido pelo instrumento veiculador de benefícios fiscais a “custo zero”, uma vez que tais benefícios devem, independentemente do valor do gasto tributário, necessariamente também cumprir o quanto disposto na LDO. Desse modo, caso a LDO determine, por exemplo, que os benefícios fiscais devem ser instituídos com prazo máximo de vigência, tal disposição deve ser cumprida mesmo pelos proponentes de benefícios fiscais sem custo financeiro.

Finalmente, o terceiro mandamento, o qual determina que os projetos de lei que instituem renúncias de receita devem, alternativamente, também atender a um dos dois requisitos apresentados, em que pese a opinião dos doutrinadores supracitados, também deve ser cumprido nos casos de benefícios fiscais com “custo zero”.

Isso porque, caso se considere que o benefício fiscal proposto não afeta as metas de resultados fiscais, pois dele não deriva gasto tributário com resultado positivo, basta que o proponente efetue a demonstração desse resultado para que reste atendido o primeiro requisito, tendo em vista que o resultado nulo em nada afetará a estimativa de receita orçamentária do exercício e as metas de resultados previstas na LDO.

³⁶³ Essas renúncias de receita terão início quando o novo contribuinte iniciar suas atividades no território do Ente Político e continuarão até o contribuinte encerrar suas atividades.

Assim, sendo comprovado que do benefício fiscal em análise não resulta renúncias de receita, restaria cumprido o primeiro requisito do terceiro mandamento, motivo pelo qual não será necessário que este seja acompanhado de medidas de compensação, tendo em vista que os dois requisitos são alternativos.

Portanto, em que pesem os argumentos apresentados por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e seus apoiadores, conclui-se pelo entendimento de que, nos chamados benefícios fiscais a “custo zero”, também se aplica o regime jurídico do gasto tributário em sua totalidade.

Analisados o regime jurídico e o conceito das renúncias de receitas na Constituição Federal de 1988 e na lei complementar, pode-se partir para a análise da aplicação prática desse controle pelos Entes federativos, o que será feito a seguir.

4 O CONTROLE DO GASTO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO FEDERAL

Uma vez examinados o regime jurídico das renúncias de receita e o conceito de “benefício fiscal” no texto constitucional e na legislação complementar, cumpre analisar a sua regulação na legislação ordinária e em atos normativos, de modo a se determinar como se dá a sua aplicação no processo legislativo-orçamentário.

Em tal análise, salta a importância do estudo do conceito de “benefício fiscal” empregado na prática orçamentária, pois, como visto, é essa definição que determina o âmbito de aplicação do regime jurídico do gasto tributário.

Esse estudo, entretanto, só pode ser empreendido no ordenamento federal, uma vez que, até o presente momento, a quase totalidade dos Estados e Municípios ainda não publica relatórios de gastos tributários, em notável descumprimento da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal³⁶⁴.

³⁶⁴ O que os Estados e municípios realizam, em sua quase totalidade, é apenas fazer constar na exposição de motivos da proposta de lei orçamentária o valor estimado fechado de renúncias de receita, sem qualquer discriminação sobre quais os benefícios abrangidos ou qual o conceito utilizado. Esse é o caso, a título de exemplo, do Estado de São Paulo, nas propostas orçamentárias de 2006 (p. 590), 2007 (p. 605) e 2008 (p. 661). Uma exceção digna de nota é o Estado de Minas Gerais, em cuja LDO de 2004 (Lei n. 15.291/2004) foi apresentado um conceito genérico de gasto tributário no parágrafo único do artigo 57, qual seja: “*Para fins do disposto no ‘caput’ deste artigo, consideram-se renúncia de receita a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*”. Sobre essa questão, o