

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
ESCOLA DE ARTES, CIÊNCIAS E HUMANIDADES

GABRIEL MARQUES TONELLI

**As Renúncias de Receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e
Serviços (ICMS) no Estado de São Paulo – 2002 a 2020**

São Paulo

2020

GABRIEL MARQUES TONELLI

**As Renúncias de Receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e
Serviços (ICMS) no Estado de São Paulo – 2002 a 2020**

Versão Corrigida

(Versão original encontra-se na unidade que aloja
o Programa de Pós-graduação)

Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Gestão de Políticas
Públicas da Escola de Artes, Ciências e
Humanidades da Universidade de São
Paulo para a obtenção do título de Mestre
em Ciências.

Área de Concentração: Gestão de Políticas
Públicas

Orientadora: Profa. Dra. Ursula Dias Peres

São Paulo

2020

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

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca da Escola de Artes, Ciências e Humanidades,
com os dados inseridos pelo(a) autor(a)
Brenda Fontes Malheiros de Castro CRB 8-7012; Sandra Tokarevicz CRB 8-4936

Tonelli, Gabriel Marques

As renúncias de receita do imposto sobre
circulação de mercadorias e serviços (ICMS) no estado
de São Paulo - 2002 a 2020 / Gabriel Marques
Tonelli; orientadora, Ursula Dias Peres. -- São
Paulo, 2020.

144 p: il.

Dissertacao (Mestrado em Ciencias) - Programa de
Pós-Graduação em Gestao de Políticas Públicas, Escola
de Artes, Ciências e Humanidades, Universidade de
São Paulo, 2020.

Versão corrigida

1. Renúncia de Receita. 2. Gasto Tributário. 3.
Renúncia Fiscal. 4. Benefício Tributário. 5. ICMS.
I. Peres, Ursula Dias, orient. II. Título.

Nome: Gabriel Marques Tonelli

Título: As Renúncias de Receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no Estado de São Paulo – 2002 a 2020

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas da Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Ciências

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof.(a) Dr.(a): _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof.(a) Dr.(a): _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof.(a) Dr.(a): _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

.
Às mais de cem mil vítimas do COVID-19; à sociedade, que investiu em mim; à minha esposa e família, que me apoiou e encorajou; à minha orientadora e professores, que me guiaram e me forjaram.

AGRADECIMENTOS

A presente dissertação só foi possível graças ao investimento que a sociedade realizou em mim, através da educação que pude obter nas universidades públicas. Assim, o primeiro compromisso, de todos nós, privilegiados por estarmos nesse ambiente, deve ser com a sociedade.

Agradeço, imensamente, à minha orientadora, Profa. Dra. Ursula Dias Peres, que não apenas me guiou e me apoiou nessa jornada acadêmica, mas também foi muito compreensiva, confiou em mim e foi paciente e amiga. Agradeço, também, ao Programa de Mestrado em Gestão de Políticas Públicas, ao curso de graduação de Gestão de Políticas Públicas e todos os professores envolvidos, que me ajudaram ao longo desse caminho.

À minha esposa, Vanessa, devo muitos agradecimentos. Graças a ela, pude me dedicar a este projeto de mestrado, sendo apoiado incondicionalmente e reconfortado por todo o seu amor. Saiba que, sem você, nada disso seria possível. E agradeço, ainda mais, pelo nosso filho, Noah, que nasceu no final desse processo e nos trouxe muitas alegrias.

Aos meus pais, Sonia e Marco, saibam que só tenho a agradecer por terem me forjado enquanto ser humano, me ensinando, incentivando, apoiando, amando e escutando. Todo o esforço que vocês fizeram por mim está guardado em meu coração. À minha irmã, Leila, agradeço por ter sempre me ajudado e ter estado do meu lado, oferecendo o seu amor.

Ao meu grande amigo Bruno, agradeço não só pelas vivências que já tivemos, mas também por ter me concedido tempo e espaço, principalmente no âmbito profissional, para que eu pudesse concretizar esse sonho. Agradeço, também, ao Lucas e à Zilda, que sempre me apoiaram enquanto equipe.

Agradeço, também ao Deputado Paulo Fiorilo e toda a equipe do Gabinete, pois me acolheram no trabalho e foram muito importantes para que eu conhecesse novos horizontes relacionados ao meu tema de pesquisa.

“OPERÁRIO – O que eu acho curioso, Teresa, é a posição dessas pessoas, que não admitem ser tão grotescamente parecida com a posição de quem capitula. Eu já li, muitas vezes, que as pessoas que não querem assumir nenhuma culpa acabam lavando as mãos em bacias de sangue. E esse sangue, depois bem que se vê nas mãos!”

(BRECHT, 1937, p. 34)

RESUMO

TONELLI, Gabriel Marques. **As Renúncias de Receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no Estado de São Paulo – 2002 a 2020**. 2020. 144 p. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Escola de Artes, Ciências e Humanidades, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. Versão original.

Em um cenário de restrição orçamentária e baixo desempenho econômico, as renúncias de receita recebem mais atenção na sociedade. Caracterizadas como isenções, anistias, reduções de alíquota, deduções e etc. que o governo concede para determinados grupos, as renúncias de receita buscam trazer desenvolvimento econômico ou social, alternativas à determinada política pública ou benefícios para grupos desprovidos em algo. Elas possuem valores vultuosos, como os da União, que estimou, para 2018, mais de R\$ 350 bilhões em renúncias, o equivalente a 30% da receita líquida do governo. Já no caso dos estados brasileiros, poucas informações sistematizadas estão disponíveis e, desta forma, o presente trabalho pretende ajudar a preencher algumas lacunas. Assim, temos como objeto de estudo as Renúncias de Receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), uma vez que este tributo é o que possui maior volume dentro da arrecadação própria dos estados. E, como recorte de estudo, escolhemos o Estado de São Paulo no período de 2002 a 2020, para buscar responder à questão: qual foi a dimensão das renúncias de receitas de ICMS, de 2002 a 2020, no Estado de São Paulo? Sendo que, no nosso caso, exploramos as dimensões financeira-orçamentária e normativa-legal. Buscando responder esta pergunta, analisamos a legislação e o processo orçamentário brasileiro, que nos forneceram as bases que para que pudéssemos verificar como as renúncias de receita do ICMS funcionam no respectivo estado. Com isto, definimos o processo de elaboração e funcionamento de tais benefícios fiscais, de forma que encontramos como resultados que as renúncias de receita do ICMS do Estado de São Paulo apresentaram um crescimento real (acima da inflação) de mais de 150% no período analisado, ao mesmo tempo em que não cumpre os dispositivos legais, não divulga as informações necessárias, incorrendo em improbidade administrativa.

Palavras-chave: Renúncia de Receita. Gasto Tributário. Renúncia Fiscal. Benefício Tributário. ICMS.

ABSTRACT

TONELLI, Gabriel Marques. **Tax expenditure of the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) in the State of São Paulo – 2002 to 2020**. 2020. 144 p. Dissertation (Master of Science) – School of Arts, Sciences and Humanities, University of São Paulo, São Paulo, 2020. Original version.

In a scenario of budget constraint and low economic performance, tax expenditure receive more attention in society. Characterized as exemptions, amnesties, tax reductions, deductions, etc. that the government grants to certain groups, tax expenditure seek to bring economic or social development, alternatives to a particular public policy or benefits for groups lacking in something. They have significant values, such as those of the Federal Government, which estimated, for 2018, more than R \$ 350 billion in waivers, equivalent to 30% of the government's net revenue. In the case of Brazilian states, little systematized information is available and, therefore, the present work aims to help fill some gaps. Thus, we have as object of study the Tax Expenditure of Revenue from the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS), since this tax is the one with the highest volume within the collection of the states. And, as a study excerpt, we chose the State of São Paulo in the period from 2002 to 2020, to try to answer the question: what was the dimension of the tax expenditure of ICMS revenues, from 2002 to 2020, in the State of São Paulo? In our case, we explore the financial-budgetary and normative-legal dimensions. Seeking to answer this question, we analyzed the legislation and the Brazilian budget process, which provided us with the bases so that we could verify how the ICMS revenue waivers work in the respective state. With this, we defined the process of elaboration and operation of such tax benefits, so that we found as results that the ICMS revenue waivers of the State of São Paulo showed a real growth (above inflation) of more than 150%, in the analyzed period, and not complying with the legal provisions, does not disclose the necessary information, incurring administrative improbity.

Keywords: Tax expenditure. Tax relief. Tax Waiver. Tax Benefit. ICMS.

LISTA DE IMAGENS

Imagem 1: Desigualdade de renda no Brasil: estimativa DINA.	30
Imagem 2: A relação entre a desigualdade de renda e a renda média (relação de Kuznets) para o Brasil, 1850-2012.	31
Imagem 3: Origem dos impostos sobre o total arrecadado.	40
Imagem 4: Distinção entre as diferentes nomenclaturas.	61
Imagem 5: Processo Orçamentário Brasileiro, com destaque (em laranja) para os documentos relacionados à Renúncia de Receita.	67
Imagem 6: Etapas de elaboração, discussão e aprovação da LDO e da LOA, com destaque (em laranja) para os documentos envolvendo Renúncia Fiscal.	71

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Previsões de Arrecadação e Renúncia de Receitas, previstas na LDO, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.	120
Gráfico 2: Previsões de Arrecadação e Renúncia de Receitas, previstas na LOA, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.	122
Gráfico 3: Principais Despesas Empenhadas por Função e a Renúncia de Receita, prevista na LDO, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.	124
Gráfico 4: Despesas com Investimentos e a Renúncia de Receita, prevista na LDO, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.	125

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Receitas arrecadadas por União, Estados e Municípios, de 2002 a 2019, conforme classificação econômica. Valores em R\$ bilhões de janeiro de 2020.	45
Quadro 2: Percentual, em relação aos Totais, das receitas arrecadadas por União, Estados e Municípios, de 2002 a 2019, conforme classificação econômica. Valores em R\$ bilhões de janeiro de 2020.....	46
Quadro 3: Receitas arrecadadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, de 2002 a 2019, conforme classificação econômica. Valores em R\$ bilhões de janeiro de 2020.	49
Quadro 4: Conteúdo das LDO estaduais em 2012/2014.....	58
Quadro 5: Atores e Documentos, do processo orçamentário da LDO, relacionados à renúncia de receitas no Estado de São Paulo.....	76
Quadro 6: Atores e Documentos, do processo orçamentário da LOA, relacionados à renúncia de receitas no Estado de São Paulo.....	76
Quadro 7: Linha do tempo de leis e normas relacionadas à pesquisa.	98
Quadro 8: Condições legais-normativas para a concessão de isenções e de benefícios fiscais relativos ao ICMS.....	101
Quadro 9: Análise dos itens constantes no PLDO, Parecer da CFOP da ALESP e LDO relacionados a Renúncia de Receita ICMS do Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.	111
Quadro 10: Análise dos itens constantes no PLOA, Parecer da CFOP da ALESP e LOA relacionados a Renúncia de Receita ICMS do Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.	116
Quadro 11: Previsões de Arrecadação e Renúncia de Receitas do ICMS, previstas na LDO, no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.....	120
Quadro 12: Previsões de Arrecadação e Renúncia de Receitas, previstas na LOA, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.	122
Quadro 13: Principais Despesas Empenhadas por Função e a Renúncia de Receita, prevista na LDO, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.	124
Quadro 14: Despesas com investimentos e a Renúncia de Receita, prevista na LDO, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.	125

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF 1988	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
Febrafite	Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
LAI	Lei de Acesso à Informação: Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Lei do Plano Plurianual
RFB	Receita Federal do Brasil
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1. TRIBUTAÇÃO	19
1.1. As funções do Estado	23
1.2. Tributação e desigualdade de renda no Brasil	27
1.3. O contexto tributário no Brasil	35
1.4. Destaques sobre a questão tributária	50
2. RENÚNCIAS DE RECEITA	52
2.1. Revisão Bibliográfica	53
2.2. Definição de Renúncia de Receita	59
2.3. A Renúncia de Receita no Processo Orçamentário Brasileiro	63
3. O ICMS E A RENÚNCIA DE RECEITA	78
3.1. As origens do ICMS	79
3.2. A atual estrutura normativa-legal do ICMS	86
4. METODOLOGIA	101
4.1. Análise das renúncias de receita do ICMS a partir da LDO	103
4.2. Análise das renúncias de receita do ICMS a partir da LOA	105
4.3. Análise quantitativa das renúncias de receita do ICMS	107
5. As Renúncias de Receita do ICMS no Estado de São Paulo	108
5.1. As Renúncias de Receita do ICMS a partir das LDO	108
5.2. As Renúncias de Receita do ICMS a partir das LOA	114
5.3. Análise quantitativa das Renúncias de Receita do ICMS	119
6. Considerações finais	126
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	133

INTRODUÇÃO

A sociedade brasileira tem, cada vez mais, discutido termos como Dívida Pública, Déficit Primário, Estado Quebrado, Endividamento, Déficit Previdenciário, Crise Fiscal, Máquina Pública Inchada e etc., normalmente acompanhadas de vocábulos como Teto de Gastos, Reforma da Previdência, Reforma Tributária, abrir a Caixa Preta, acabar com a Corrupção, Privatizações, Estado Mínimo, Alta Carga Tributária e etc.

Manchetes como “Apenas quatro dos 27 estados brasileiros vivem sem déficit previdenciário, diz Firjan” (abril/2019)¹ ou “Governo federal paga R\$ 8,35 bilhões em dívidas dos estados e municípios em 2019” (janeiro/2020)² ou “Seis estados brasileiros já declararam situação de calamidade financeira” (janeiro/2019)³ mostram como tais temas têm feito parte do nosso cotidiano.

Nesta seara, relatório⁴ do Tesouro Nacional mostrou que, em 2017, a dívida dos estados e municípios com a União ultrapassou R\$ 900 bilhões, colocando muitos dos entes subnacionais à beira do desequilíbrio fiscal. Em conjunto, o Brasil apresenta déficit no seu resultado primário desde 2014, apresentando, também, uma deterioração nas contas públicas da União. Tais fatos se devem, principalmente, à queda da atividade econômica brasileira no período, algo que, conseqüentemente, diminui a arrecadação dos entes.

Tentando contornar tal cenário, tivemos, recentemente, a aprovação da Emenda Constitucional 95/2016 (Emenda do Teto de Gastos Públicos), que limita o crescimento dos gastos públicos por vinte anos, além de propostas e aprovações de Reforma da Previdência, de limitação de concursos públicos, Reforma Tributária e etc.

¹ SILVEIRA, Daniel. Apenas quatro dos 27 estados brasileiros vivem sem déficit previdenciário, diz Firjan. G1, 2019. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/04/11/apenas-quatro-dos-27-estados-brasileiros-vivem-sem-deficit-previdenciario-diz-firjan.ghtml>>. Acesso em: 27 de janeiro de 2020

² MARTELLO, Alexandre. Governo federal paga R\$ 8,35 bilhões em dívidas dos estados e municípios em 2019. G1, 2020. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/01/15/governo-federal-paga-r-835-bilhoes-em-dividas-dos-estados-e-municipios-em-2019.ghtml>>. Acesso em: 27 de janeiro de 2020.

³ Seis estados brasileiros já declararam situação de calamidade financeira. Correio Braziliense, 2019. Disponível em:<https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/01/17/internas_economia,731339/s-eis-estados-brasileiros-ja-declararam-situacao-de-calamidade-financei.shtml>. Acesso em 23 de janeiro de 2020.

⁴ Exposição da União à Insolvência dos Entes Subnacionais. Tesouro Nacional, 2018. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Texto+da+discuss%C3%A3o+versao+3+corrigido/9b49c80d-df45-4e6f-8822-0c511921f4b9>>. Acesso em: 09 de novembro de 2018.

Ou seja, ações que buscam reduzir os gastos públicos, encarando o orçamento público e o equilíbrio das contas públicas principalmente pela ótica da despesa.

Mas, além de o encarmos por tal ótica, temos um outro viés, o das receitas públicas, que também pode ser utilizado para discutir o atual cenário. Uma possível solução, a partir desse viés, seria o aumento de tributos. Porém, a percepção pública de que o Brasil possui uma alta carga tributária impede, inclusive, que tal assunto entre na pauta governamental. Dizemos percepção, pois, por mais que a carga tributária em 2016 tenha sido maior que 32% do Produto Interno Bruto (PIB), valor que pode ser considerado alto à primeira vista, ele ficou abaixo da média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) – que somou 34,3% do PIB⁵. Assim, tal assunto deve ser estudado profundamente, com a devida análise, não sendo tema do presente estudo.

Continuando, percebemos que não existe um ambiente político-social para se discutir um aumento dos tributos, e, assim, uma outra possibilidade que se abre é pensarmos se existem grupos que possuem benefícios, em relação aos demais, no pagamento de tributos, ou seja, aqueles que não pagam a totalidade dos tributos por receberem algum tipo de benefício fiscal.

Surge, nesse bojo, a Renúncia de Receita, que se caracteriza como isenções, anistias, reduções de alíquota, deduções e etc., em relação aos tributos pagos, que o governo concede para determinados grupos econômicos, buscando trazer desenvolvimento econômico e social, alternativas à determinada política pública ou benefícios para grupos desprovidos em algo.

A partir dessa ideia, podemos partir para pesquisas iniciais, que nos mostram, por exemplo, que a União apresentou, em 2017 e conforme Relatório do Tribunal de Contas da União⁶, renúncias fiscais que somaram mais de R\$ 350 bilhões (sendo aproximadamente R\$ 280 bilhões de renúncias de receitas tributárias), o equivalente a 30% da receita líquida do governo. Esse valor é, inclusive, maior do que a soma das

⁵ MARTELLO, Alexandre. Carga tributária sobe para 32,4% do PIB em 2017 e atinge maior índice em 4 anos, informa Receita. G1, 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2018/12/03/carga-tributaria-sobe-para-324-do-pib-em-2017-a-maior-em-4-anos.ghtml>>. Acesso em: 03 de fevereiro de 2020.

⁶ Brasil deixou de arrecadar R\$ 354,7 bi com renúncias fiscais em 2017. Publicado em 17/06/2018. EBC, 2018. Disponível em: <<http://agenciabrasil.etc.com.br/economia/noticia/2018-06/brasil-deixou-de-arrecadar-r-3547-bi-com-renuncias-fiscais-em-2017>>. Acesso em: 09 de novembro de 2018.

despesas da União, nesse mesmo ano, com as funções Saúde (R\$ 117,2 bilhões) e Educação (R\$ 112,6 bilhões). Percebemos, então, a dimensão e importância que as Renúncias de Receita possuem no orçamento público brasileiro.

Indo além, o mesmo relatório nos mostra que mais de 44% dos incentivos fiscais da União não são fiscalizados por nenhum órgão. Ou seja, a União abre mão de uma parcela significativa do recebimento de suas receitas e não controla uma boa parte dessas receitas que perde. Como podemos, então, saber quais são os benefícios que tais incentivos fiscais trazem para a sociedade? Mais até, podemos, antes, nos perguntar: esses incentivos trazem benefícios para a sociedade?

Ampliando o escopo dessas pesquisas iniciais, podemos encontrar algumas informações em relação aos estados brasileiros. Conforme levantamento⁷ realizado pela Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (Febrafite), os estados renunciaram mais de R\$ 83 bilhões em Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em 2018, o equivalente a 18,6% da arrecadação total desse tributo.

Tal como na questão federal, o levantamento da Febrafite nos mostra que praticamente inexistente uma avaliação desses incentivos. Ou seja, os estados brasileiros também possuem volumes vultuosos de renúncias de receita sem um devido processo de avaliação e controle e, assim, também podemos nos perguntar: esses incentivos trazem benefícios para a sociedade?

É a partir desses questionamentos que surge o presente trabalho de mestrado, que tem como objeto de estudo a Renúncia de Receita. Seria oportuno analisarmos a efetividade e eficácia dessas renúncias, mas, a priori, a falta de dados e de sistematização de informações torna tal tarefa inviável.

Seguimos, então, com os seguintes objetivos: explicar o que são e como funcionam as renúncias de receita; verificar quais são as disposições legais, referentes às renúncias de receita; explorar os valores envolvidos em renúncias de receitas;

⁷ Os elevados e descoordenados benefícios fiscais do ICMS. Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais – Febrafite. Maio de 2019. Disponível em: <<https://www.febrafite.org.br/os-elevados-e-descoordenados-beneficios-fiscais-do-icms>>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

entender como esses valores de renúncias de receitas se encaixam no contexto orçamentário.

E, para respondermos alcançarmos os objetivos, a presente pesquisa de mestrado pretende investigar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), uma vez tal imposto é o que possui maior volume de arrecadação própria nos estados. Quanto à delimitação geográfica, iremos focar no Estado de São Paulo, pois o mesmo possui a maior arrecadação entre os estados. Já em relação ao período a ser analisado, o recorte temporal se dará entre 2002 e 2020, pois compreende período suficientemente longo para a análise e se dá após a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000 – LRF), que traz a obrigatoriedade de apresentação, nas peças orçamentárias, dos demonstrativos de estimativa e compensação de renúncia da receita, a Lei da Transparência (Lei Complementar Nº 131, de 27 de maio de 2009), que obriga União, Estados e Municípios a divulgarem dados na internet, e a Lei de Acesso à Informação (Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 – LAI), que garante o acesso às informações públicas por todos os cidadãos.

Assim, esta dissertação de mestrado pretende responder à seguinte questão de pesquisa: qual foi a dimensão das renúncias de receitas de ICMS, de 2002 a 2020, no Estado de São Paulo? Sendo que, no nosso caso, exploraremos as dimensões financeira-orçamentária e normativa-legal.

Tendo isso em vista, o presente trabalho está dividido em mais seis partes, além desta introdução. No primeiro capítulo nós discutimos a tributação e suas finalidades, mostrando como ela auxilia nas funções do estado, está relacionada à desigualdade de renda e tem funcionado no Brasil. Já o segundo capítulo faz uma revisão da literatura e define conceitualmente as renúncias de, prosseguindo para uma análise de como a mesma está inserida no sistema orçamentário brasileiro. E, o terceiro capítulo, nos mostra como o ICMS surgiu e qual é o arcabouço normativo-legal envolvido, principalmente após a Constituição Federal de 1988.

Esses três primeiros capítulos são as bases da fundamentação teórica do presente projeto, de forma que são eles que irão sustentar os demais capítulos. Assim, prosseguimos para o quarto capítulo, que explica a metodologia aplicada na pesquisa. Dando continuidade, o quinto capítulo traz os dados coletados e sistematizados que estão relacionados à renúncia de receita no Estado de São Paulo, explorando os

aspectos financeiros-orçamentários e normativos-legais. E, por fim, o sexto capítulo mostra as principais conclusões que obtivemos a partir desse estudo.

Desta forma, pretendemos explorar, através desta dissertação de mestrado, um dos muitos problemas existentes no Brasil, utilizando uma das várias formas de análise para apresentar uma das possíveis conclusões. Não pretendemos, de forma alguma, esgotar a discussão. Pretendemos, isso sim, fomentar o debate e apresentar novas informações para a sociedade, buscando ampliar o conhecimento de todos.

E, num tempo em que temos movimentos terraplanistas, antivacina e anticiência, é importante deixarmos claro que não existe, e nem deve existir, um messias detentor da única ideia ou solução. Fazer isso é limitar a própria visão e o avanço científico. Devemos frisar, então, que a ciência é dinâmica, heterogênea e passível de discussão, sendo que, ela só é ciência se for baseada em fatos e dados, possuir rigor científico e se propor a debater as diversas soluções existentes.

1. TRIBUTAÇÃO

A origem dos tributos se confunde com a origem da sociedade humana. Há relativo consenso, unindo historiadores e teóricos, de que contribuições econômicas impositivas foram praticadas pelo Homem desde os primeiros estágios da civilização. Segundo Sidou ([2000?]):

“Sentindo necessidade de aventurar-se em procura de meios de subsistência fora de seu *habitat* primitivo, o homem da caverna fatalmente entrou em choque com outros agrupamentos, de sorte que os primeiros tributos devem ter sido exigidos no intuito da defesa comum e para ressarcimento após a apropriação (*occupatio*), sem dúvida a forma aquisitiva mais antiga que o direito conhece” (SIDOU, [2000?], p. 135).

A civilização babilônica, por exemplo, localizada na Mesopotâmia (atual Iraque) e que data de mais de dois mil anos antes de Cristo, já possuía decretos reais que intervinham na vida socioeconômica da população, inclusive instituindo tributos que incidiam sobre operações econômicas realizadas entre particulares e fora do palácio do rei (REDE, 2009).

Viol (2005), então, nos diz que a tributação faz parte do núcleo do contrato social, estabelecido entre cidadãos, objetivando o bem-comum. Assim, o poder de tributação está na origem do próprio Estado, uma vez que foi ele que permitiu a evolução de um estado natural de vida pré-política para uma sociedade que financia um governo que possa geri-la. A autora, então, nos traz:

“A tributação, portanto, somente pode ser compreendida a partir da necessidade dos indivíduos em estabelecer convívio social organizado e gerir a coisa pública mediante a concessão de poder a um Soberano. [...] É justamente por referir-se à construção do bem-comum que se dá à tributação o poder de restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social. Isto é, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida “ (VIOL, 2005, p. 1).

Ou seja, para Viol (2005) a tributação nasceu para prover o bem-comum social, dada a disposição do Homem de viver em uma sociedade organizada. Tendo como função primordial financiar o Estado, que irá atuar conforme o desejo da coletividade, ela influenciará transversalmente todos os aspectos da vida social, sendo um poderoso instrumento de política pública. E “compreender a atual relação entre tributação e sociedade em sua plenitude requer um olhar amplo sobre os poderes do Estado e as diversas finalidades da tributação que se interconectam na complexidade da vida coletiva” (VIOL, 2005, p. 2).

Aprofundando essa visão, a autora nos traz que encarar a tributação apenas pela sua face arrecadatória é algo simplista e que ignora seu verdadeiro poder, uma vez que é o próprio poder de financiamento do Estado que estabelece a abrangência da tributação em diversas facetas da vida em sociedade. Assim, qualquer política tributária que ignore tal poder e abrangência estará fadada a um reducionismo arrecadatório, gerando uma miopia de visão estratégica.

Existindo desde as civilizações pré-romanas, será apenas na Idade Contemporânea que a tributação apresentará uma nova faceta. É na Inglaterra do Século XVII, conforme Giacomoni (2017) nos conta, que temos a fagulha inicial do orçamento público, onde temos um primeiro movimento que tornou necessário que o povo, ou

seu representante, consentisse com os tributos. Em seguida, já não bastando mais apenas a autorização da cobrança das receitas públicas, fez-se necessário, também, verificar se as aplicações de tais recursos correspondiam às finalidades propostas.

É iniciada, portanto, uma forma de controle público do Estado, que culmina no hoje chamado orçamento público. Mais do que uma simples ferramenta que discrimina receitas e despesas, ele é, também, uma área de estudo, essencial para que possamos analisar as atribuições, funções, ações e finalidades do Estado. Assim, o presente estudo se utiliza dessa lente analítica e passa, a seguir, a estudar a tributação e o Estado a partir dessa lógica.

Tributar, então, se refere à arrecadação compulsória, imposta pelo Estado ao povo, para que ele possa se financiar e executar suas políticas públicas. Portanto, discutir a tributação é, necessariamente, discutir as ações e funções do Estado. E, para que possamos fazer isso com o devido cuidado, partiremos dos atuais princípios tributários que norteiam o sistema tributário brasileiro.

Segundo Costa (2016), a Constituição Federal de 1988 nos traz, em seus artigos 150 a 152, os princípios que fundamentam o Direito Tributário Brasileiro: 1) legalidade (art. 150, I) – tributos só podem ser criados ou majorados através de lei; 2) isonomia (art. 150, II) – contribuintes em situação equivalente não podem receber tratamento tributário desigual; 3) irretroatividade (art. 150, III) – tributos não podem ser cobrados por fatos anteriores à vigência da sua lei, 'a'); 4) anterioridade (art. 150, III, 'b') – tributo só pode ser exigido a partir do próximo ano financeiro a partir de sua lei; 5) proibição do confisco (art. 150, IV) – tributos não podem possuir fim confiscatório, com perda de bens e patrimônio; 6) liberdade de tráfego (art. 150, V) – proíbe que os tributos constituam embaraço à circulação de bens; outras limitações (arts 151 e 152).

Temos, ainda segundo o autor, o princípio da capacidade contributiva, baseado no art. 145, §1º da CF 1988: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1988). Ou seja, esse princípio nos traz que os tributos podem variar suas alíquotas conforme as características econômicas e sociais dos contribuintes. Assim, aqueles que possuem mais capacidade para pagar, deverão pagar mais do que aqueles que possuem menor capacidade.

Assim, tais princípios nos auxiliam a compreender algumas questões mais amplas que envolvem a tributação. Nesse bojo, Gobetti e Orair (2016) nos trazem a questão da equidade:

“Sob uma perspectiva mais geral, a equidade pode ser avaliada a partir de dois princípios. O princípio da equidade horizontal exige um tratamento igual para os iguais; e o princípio da equidade vertical requer um tratamento desigual para os desiguais” (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 46).

A equidade horizontal (princípio da isonomia), por exemplo, garante que pessoas em um mesmo nível de renda paguem uma mesma alíquota de imposto sobre essa renda, ao passo que a equidade vertical (princípio da capacidade contributiva) garante que as alíquotas desse mesmo imposto variem conforme varie o nível da renda. Ou seja, temos uma tributação justa, de forma que cada qual arque com valores de acordo com sua capacidade contributiva.

Quanto à equidade vertical, ela “fundamenta o conceito de progressividade segundo o qual o tributo será progressivo se sua alíquota efetiva aumenta na medida em que cresce a renda” (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 46). Portanto, uma tributação progressiva é aquela que onera mais aqueles que podem pagar mais (paga mais aquele que possui maior capacidade contributiva), apresentando um viés de justiça fiscal importante. Por outro lado, a tributação regressiva é o oposto da definição apresentada anteriormente, possuindo uma alíquota efetiva maior na medida em que diminui a renda. E, por conseguinte, a tributação neutra é aquela onde a alíquota efetiva se mantém, independentemente da variação no nível de renda.

Outra questão importante diz respeito à definição de tributação direta ou indireta. No primeiro caso, temos geralmente tributos que incidem sobre o patrimônio e a renda, sendo pagos diretamente pelo contribuinte. Já no segundo caso, temos geralmente tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços, sendo que o valor do tributo está embutido no preço pago pelo consumidor, mas é o fornecedor do produto ou serviço quem faz o pagamento do tributo, caracterizando um pagamento indireto.

Tendo tais dimensões, passaremos a discutir como a tributação e o Estado estão relacionados, buscando deixar clara a motivação e o pano de fundo do presente trabalho. Assim, primeiramente discutiremos as funções do Estado, abordando como

é a sua atuação a partir da ótica tributária. Em seguida, apresentaremos, em linhas gerais, a questão da desigualdade de renda no Brasil para, em seguida, estudar as principais características do atual sistema tributário brasileiro. Por fim, apresentaremos as principais conclusões que guiarão o restante do estudo.

1.1. As funções do Estado

Para compreendermos tais dimensões, partiremos de dois interessantes questionamentos, elaborados por Viol (2005) e Giacomoni (2017):

“A questão que se coloca, portanto, é por que um país deliberadamente sujeita-se à desagradável experiência de arrecadar tributos, como hoje o conhecemos? A pergunta é interessante porque parece não haver dúvidas de que tributar seu próprio povo tem sido fonte tradicional de desgaste político e de quedas de regimes” (VIOL, 2005, p. 3).

“Que atribuições são essas do Estado, geradoras de crescentes despesas e que exigem cada vez maiores recursos para seu financiamento?” (GIACOMONI, 2017, p. 21).

Buscando responder os questionamentos, Viol (2005) nos diz que existem quatro finalidades da tributação para o Estado: Originária – é o próprio financiamento estatal, necessário para que ele exista e possa exercer suas atribuições; Política – é o laço criado entre governantes, que tributam aqueles que estão sujeitos aos seu poder, e governados, que ao pagarem os tributos mantém e se submetem ao contrato social; Econômica – é um instrumento para executar políticas públicas, influenciando a alocação de recursos na sociedade (função alocativa) e auxiliando na estabilização macroeconômica no longo prazo (função estabilizadora); e Social – é a definição de quem deve, e em qual montante, financiar o Estado, promovendo redistribuição de renda (função distributiva).

Dentro dos aspectos elencados pela autora, as finalidades Originária e Política abordam a existência e legitimidade da tributação e do Estado, ao passo que as finalidades Econômica e Social são as que nos mostram a atuação do Estado a partir de suas funções: alocativa, estabilizadora e distributiva.

E, para contextualizar tais funções, Giacomoni (2017) nos conta que, a partir das crises periódicas intrínsecas do sistema capitalista, principalmente no final do Século XIX e início do Século XX, temos uma mudança nas políticas econômicas, as quais passam a se embasar na teoria keynesiana. Nesse contexto, o mercado deixa de ser visto como mecanismo regulador do sistema econômico, ao passo que o Estado assume tal função, intervindo na economia.

Tal ação estatal objetiva o pleno emprego, com a visão de que a renda global é determinada através da demanda global somada ao investimento global. Como o controle dessas variáveis é de cunho do Estado, passamos a ter a dinamização da demanda agregada e a utilização de instrumentos de política de estabilização econômica, naturalizando a atuação estatal.

É nesse bojo, então, que surge a classificação funcional-fiscal (funções alocativa, estabilizadora e distributiva), proposta por Richard Musgrave e que se tornou um clássico no gênero de finanças e orçamento público. E essas funções, ainda segundo Giacomoni (2017), podem ser compreendidas como as próprias “funções do orçamento”, uma vez que são o principal instrumento de atuação do Estado na economia. Assim, passaremos a discutir, a seguir, essas três funções.

A função alocativa é definida pela aplicação direta de recursos em determinadas atividades, bens e serviços públicos, influenciando diretamente a sociedade e a economia. Ou seja, são os investimentos e gastos realizados pelo Estado para implementar e executar suas políticas públicas. É a função mais perceptível de atuação estatal, uma vez que seus resultados são, em sua maioria, tangíveis.

Como exemplo, Giacomoni (2017) traz os casos de investimentos em infraestrutura econômica (transportes, energia, comunicações e etc.) – que demandam altos investimentos e possuem longo período entre aplicação e retorno – e de provisão de bens públicos como a iluminação pública – que possui benefícios que não podem ser individualizados e nem há rivalidade em seu consumo. Em conjunto, o autor enfatiza que “o estudo da alocação de recursos pelo Estado deve utilizar o conceito de ‘provisão’ de bens e serviços, isto é, não são necessariamente *produzidos* pelo governo, mas *financiados* (pagos) pelo orçamento público” (GIACOMONI, 2017 p. 24, grifos do autor).

Há ainda, segundo o autor, situações em que o Estado utiliza seus recursos orçamentários na provisão de bens que possuem características de bens privados – bens onde os benefícios são limitados a apenas um consumidor, há rivalidade em seu consumo e, caso não haja pagamento, o consumidor é excluído do consumo. São os casos dos bens mistos, como a educação: “ela é um bem privado que pode ser comercializado no mercado, podendo seus benefícios ser individualizados. Mas ela é um bem público, já que o nível cultural da comunidade cresce quando seus membros se educam” (GIACOMONI, 2017, p. 24).

Outro exemplo de bens mistos, conforme Giacomoni (2017), são os bens meritórios, que são aqueles cuja característica de bem privado possui menor importância do que sua utilidade social. Ou seja, são bens que, embora possam ser produzidos pelo setor privado, podem (e devem) ser financiados pelo setor público, trazendo benefícios para a população, principalmente a de baixa renda. Como exemplo, o autor nos traz o caso dos subsídios ao trigo e ao leite, que são bens produzidos pelo setor privado, que podem ser comercializados e que possuem concorrência no consumo, mas que, ao mesmo tempo, fazem parte da dieta de grande parte da população brasileira e, assim, a redução dos custos de produção tornam os produtos mais baratos, beneficiando a população.

Outra faceta da função alocativa, abordada por Viol (2005), é o caso onde a tributação pode provocar mudanças na alocação dos recursos na economia, uma vez que a forma como tais recursos seriam alocados na ausência da tributação seria diferente. Segundo a autora:

“A função alocativa da arrecadação não se refere apenas à alocação pública de recursos em detrimento da alocação privada, mas especialmente à sua influência sobre a alocação dos recursos privados propriamente ditos mediante incentivos econômicos. Exemplos claros são os benefícios tributários concedidos a setores ou regiões específicas, que demonstram o poder da tributação em deslocar investimentos, mesmo considerando que há fatores mais importantes de influência, como mão-de-obra qualificada, estabilidade política e infra-estrutura” (VIOL, 2005, p. 10).

Portanto, além da alocação de recursos propriamente dita, que é refletida pelas despesas e investimentos públicos, devemos nos atentar às formas como tais aportes

estatais influenciam o deslocamento dos investimentos e despesas privados. Para exemplificar a questão, Viol (2005) aborda o caso de benefícios tributários concedidos a determinados setores, ou seja, quando determinados grupos recebem incentivos e reduções tributárias e, assim, deslocam suas despesas e investimentos conforme o melhor cenário.

Vemos, então, uma confluência entre Giacomoni (2017) e Viol (2005), quando ambos abordam a questão de subsídios e benefícios tributários. Dentro da função alocativa do Estado, esses casos devem ser compreendidos tanto pelo seu aspecto enquanto bem meritório (utilidade social) como pelo viés de deslocamento de despesas e investimentos pelo setor privado. Dessa forma, conseguimos ampliar a visão referente à atuação do Estado, percebendo as diversas nuances existentes.

Dando continuidade às funções do Estado, a função estabilizadora, para Viol (2005), é a que nos traz que a tributação pode auxiliar no controle do nível da demanda agregada (total de bens e serviços demandados na economia, em qualquer nível de preços), atuando na estabilidade macroeconômica de longo prazo. Assim, em momentos de forte crescimento, aumentar a tributação pode, por exemplo, reduzir a demanda agregada e, dessa forma, reduzir as pressões inflacionárias de uma economia que opera à plena capacidade. Por outro lado, em momentos de recessão, a diminuição de tributos pode auxiliar na retomada de investimentos e produção, ajudando a gerar empregos e renda.

Em complemento, Giacomoni (2017) nos especifica que a política fiscal, de maneira geral, possui quatro objetivos macroeconômicos – “manutenção do elevado nível de emprego, estabilidade nos níveis de preços, equilíbrio no balanço de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico” (GIACOMONI, 2017, p. 26), sendo os dois primeiros os principais aspectos para a função estabilizadora. Assim, o principal mecanismo de atuação dessa função é a intervenção estatal sobre a demanda agregada, incentivando aumentos ou reduções conforme as necessidades econômicas.

A função distributiva, por fim, se caracteriza como um instrumento de distribuição de renda, sendo a tributação associada à equidade social. Viol (2005) aponta que a tributação, por si só, já possui a característica distributiva, uma vez que são definidos, na origem, quem irá sustentar o financiamento do Estado e em quanto será tal

contribuição. Além disso, podemos ter, em conjunto, despesas públicas orientadas para políticas públicas de distribuição de renda:

“Primeiro, é preciso ter claro que tributação e gasto são duas faces da política fiscal e sinalizações fortes de como o Estado e a sociedade se posicionam quanto às suas preferências em termos de equidade. Obviamente, não adianta ter uma tributação fortemente progressiva e o gasto majoritariamente orientado às classes mais ricas. Mas isso não implica que a tributação deva ser necessariamente neutra ou regressiva, e a distribuição de renda totalmente realizada ou compensada via gasto. A sábia combinação das duas políticas é que pode dar maior eficácia à política distributiva” (VIOL, 2005, p. 12).

Por sua vez, Giacomoni (2017) nos mostra que a função distributiva, tal como a função alocativa, possui o orçamento público como principal instrumento para a viabilização de políticas públicas relacionadas à distribuição de renda. Isso se deve ao fato de que, como o problema distributivo tem como base retirar de alguns para melhorar a situação de outros, então o mecanismo fiscal é a melhor ferramenta de atuação. Para ser eficaz, portanto, deve-se combinar tributos progressivos sobre as classes que possuem mais renda com transferências estatais para as classes de menor renda. Dessa forma, ambos os autores nos mostram caminhos, dentro da função distributiva, que aliam tributação progressiva com despesas com transferências de renda.

Conseguimos, assim, compreender as funções que o Estado exerce e de que forma elas estão relacionadas aos tributos. Fica evidente, então, que além de ser uma ferramenta de financiamento e de manutenção do contrato social, a tributação é extremamente importante para disponibilizar bens e serviços públicos, manter a estabilidade macroeconômica e distribuir renda. Assim, passaremos a discutir, na próxima seção, o atual cenário de desigualdade de renda no Brasil, para que possamos compreender, posteriormente, como o sistema tributário brasileiro é responsável por essa questão.

1.2. Tributação e desigualdade de renda no Brasil

A desigualdade de renda tem sido debatida mundialmente nos últimos anos. Este assunto, aparentemente de cunho exclusivamente econômico, começou a ganhar

importância nas discussões sociais e políticas, transpassando as discussões acadêmicas e chegando às manchetes de jornais. A publicação do livro “O capital no século XXI”, de Thomas Piketty (2014), talvez tenha sido o grande marco desta mudança, pois reconduziu, para o cerne da análise econômica, a questão distributiva:

“Não há motivo algum para acreditar que o crescimento tende a se equilibrar de forma automática. Demoramos muito tempo para recolocar a questão da desigualdade no centro da análise econômica, e mais ainda para resgatar os questionamentos do século XIX”. (PIKETTY, 2014, p. 23).

E a importância de sua obra vem das principais conclusões a que ele chegou: 1) quando falamos de distribuição de riqueza e renda, não podemos nos ater a argumentos provenientes do determinismo econômico, uma vez que esta questão sempre esteve ligada à política, impedindo que ocorressem mecanismos puramente econômicos; 2) a distribuição da riqueza ora tende para a convergência, reduzindo a desigualdade através de forças como a difusão do conhecimento e o investimento na qualificação e formação de mão-de-obra, ora para a divergência, concentrando a riqueza, como discrepâncias salariais aparentemente intransponíveis e alta remuneração do capital em uma economia de baixo crescimento; 3) a desigualdade de riqueza ocorre, sobretudo, dentro de cada faixa etária, de forma que a riqueza herdada influencia diretamente o padrão de vida de uma família.

Para compreendermos essa visão, Piketty (2014) nos traz o que ele chama de desigualdade fundamental, uma relação que, de certa forma, sintetiza suas conclusões: $r > g$, sendo r a taxa de remuneração do capital (o quanto rende, em um ano) e g a taxa de crescimento (da renda e da produção, em um ano). Assim, ele nos diz:

“É importante ressaltar que a desigualdade fundamental, $r > g$, a principal força de divergência no meu estudo, não tem relação alguma com qualquer imperfeição do mercado. Ao contrário, quanto mais perfeito (no sentido dos economistas) o mercado de capital, maior a chance de que r supere g . É possível imaginar que instituições e políticas públicas possam contrabalancear os efeitos dessa lógica implacável: por exemplo, a adoção de um imposto progressivo sobre o capital pode atuar sobre a desigualdade $r > g$, alinhando a remuneração do capital e o crescimento econômico” (PIKETTY, 2014, p 34).

Tais resultados surgiram da análise da história global da riqueza e da renda, onde os dados individuais de diversos países foram minuciosamente destrinchados por Piketty (2014). E, como uma possível solução, o autor nos propõe repensar o imposto, adaptando-o ao capitalismo patrimonial do século XXI, de forma que os países ajustem seus sistemas tributários a partir dessa ótica, contando, inclusive, com uma coordenação e esforço internacional para que se tenha um imposto progressivo sobre o capital.

Partindo dessa visão global, podemos buscar compreender como o Brasil se encaixa nesse tema. Quando escreveu seu livro, Piketty (2014) não tinha acesso a uma base de dados completa do nosso país e, assim, não o computou em seu estudo à época. Porém, tal levantamento continuou sendo realizado por seu orientando de doutorado, Marc Morgan (2017), que publicou um estudo com as informações de 2001 a 2015 relativos ao Brasil.

Os resultados apresentados por Morgan (2017) nos mostram que o grupo do 1% mais rico passou de 25%, em 2001, para 28% da renda total do país, o que mostra a grande concentração de renda existente no país. Já o grupo dos 10% mais ricos passaram de 54% para 55% da renda total do país no período, aparentando uma relativa estabilidade, porém esse grupo capturou 61% do crescimento total da economia. Já os 50% mais pobres cresceram de 11% para 12% da renda total do país no período, tendo capturado apenas 18% do crescimento total. A Imagem 1, a seguir, nos mostra tais informações.

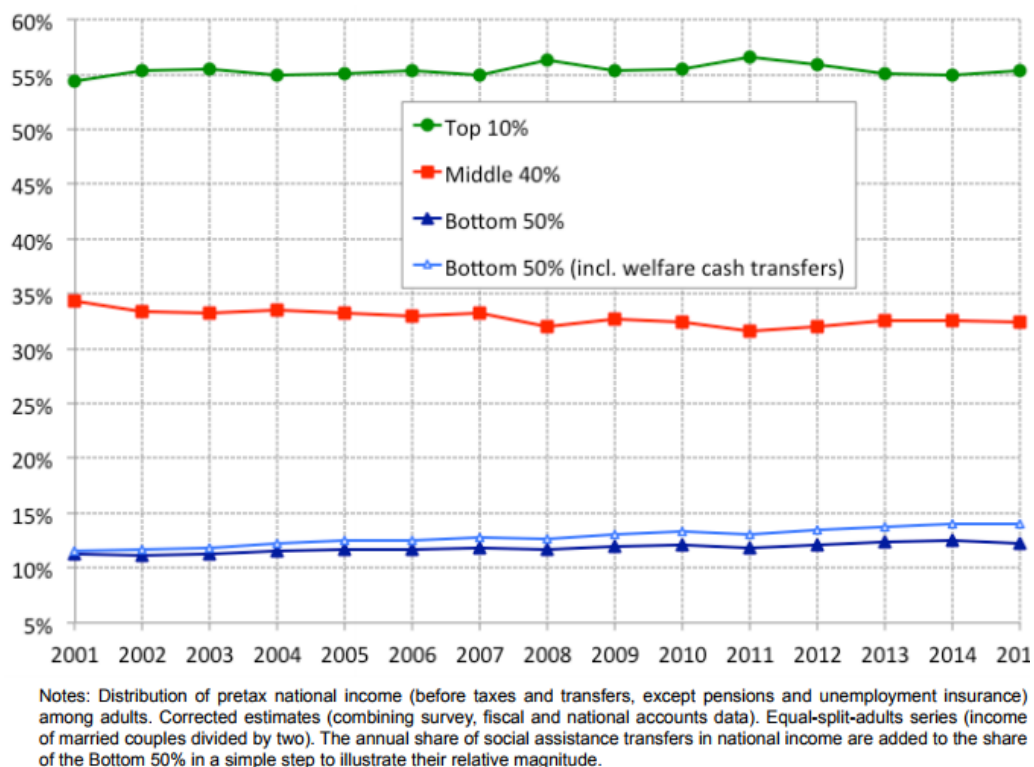


Imagem 1: Desigualdade de renda no Brasil: estimativa DINA.
 Fonte: Morgan, 2017, p. 50 (Figure A.3).

A Imagem 1 ainda nos mostra um outro detalhe: o impacto dos programas sociais e de transferência de renda (linha azul clara – “*incl. welfare cash transfers*”), que se encaixam na função distributiva do Estado. Segundo as análises de Morgan (2017), esses programas representaram cerca de 1% da renda nacional, variando de 0,3% para 1,5% no período analisado. Assim, o autor conclui que, embora esses programas tenham importância no bem-estar social na dinâmica local, quando se analisa o efeito na distribuição agregada vemos que ele é muito limitado e pouco expressivo, uma vez que eles representam uma pequena participação na economia.

Em outro estudo, com dimensão temporal maior, Milanovic (2016) nos mostra que houve um período crescente de desigualdade no Brasil até 1950, seguido de uma estabilização em um alto patamar. Ele considera, inclusive, que nos anos 1970 e 1980 o Brasil era um dos dois países mais desiguais do mundo. Apenas nos anos 1990, principalmente em seu final, é que começamos a ver um declínio constante na desigualdade, sendo os governos de Fernando Henrique Cardoso e Luis Inácio Lula da Silva creditados por tal movimento. A Imagem 2, a seguir, nos tais aspectos.

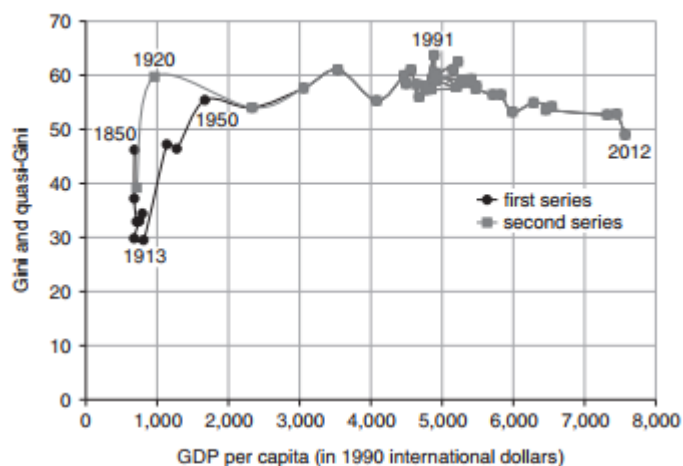


FIGURE 2.16. The relationship between income inequality and mean income (the Kuznets relationship) for Brazil, 1850–2012

This graph shows the Kuznets relationship for Brazil from two different data sets. The first series estimates Ginis from the Williamson ratio (mean income divided by the average unskilled wage); such estimates are called quasi-Ginis. Data sources: Ginis: 1850 to 1950 (first series) from Prados de la Escosura (2007); 1870 to 1920 (second series) from Bértola et al. (2009, table 4); 1960 to 2012, from All the Ginis database (<http://www.gc.cuny.edu/branko-milanovic>). GDP per capita from Maddison Project (2013).

Imagem 2: A relação entre a desigualdade de renda e a renda média (relação de Kuznets) para o Brasil, 1850-2012.

Fonte: Milanovic, 2016, p. 82 (Figure 2.16).

Temos, a princípio, uma visão conflitante entre Morgan (2017) e Milanovic (2016), em relação à desigualdade brasileira. Enquanto o primeiro nos diz que a desigualdade no Brasil praticamente se manteve estável nas últimas décadas, o segundo nos mostra que a ela diminuiu. Porém, tal fato ocorre pela utilização de fontes de dados diferentes, além de diferenças nas metodologias empregadas. Assim, o que ocorre, é que as visões não são excludentes, mas sim complementares.

E é exatamente esse aspecto que Marta Arretche (2017) discute em entrevista concedida ao Projeto Um Brasil, quando ela nos aponta que as duas visões apresentadas estão corretas, sendo que elas apenas tratam de conceitos diferentes. A que nos diz que a desigualdade permaneceu estável mediu o nível de concentração de riqueza do 1% mais rico, ou seja, o quanto eles extraem da riqueza. Já a que nos diz que a desigualdade caiu se baseou no que aconteceu com os outros 99% da população, principalmente após a Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, Arretche (2017) nos explica que, após a redemocratização, tivemos políticas que trouxeram compressão salarial, programas sociais para a redução da

extrema pobreza e elevação real do salário mínimo, sendo tais fatores chamados de processo de inclusão. Dessa forma, para a autora, houve uma melhoria significativa da extrema pobreza, mas, ao mesmo tempo, o grupo do 1% mais rico se manteve com seus privilégios, de forma que não tivemos uma redução significativa da distância entre os grupos. Além disso, Arretche (2017) nos chama a atenção, para nos ajudar a entender tal movimento, de que a desigualdade no Brasil era escandalosamente alta, ou seja, mesmo com a melhoria dos extremamente pobres, eles ainda estão muito longe dos extremamente ricos.

Continuando a discussão, outro ponto abordado por Arretche (2017) foi em relação à qual foi principal política pública que impactou a desigualdade brasileira: os programas sociais e de transferência de renda (função distributiva) ou o arrefecimento da inflação e a estabilidade econômica (função estabilizadora)? Para nos explicar, primeiramente ela nos fala dos fatores exógenos que também influenciaram a questão nas últimas décadas: 1) a diminuição do número de filhos dos casais das classes mais pobres, o que reduziu o número de mão-de-obra de qualificação baixa; 2) a entrada das mulheres no mercado de trabalho, que passaram a ter renda, reduzindo a desigualdade; 3) o *boom* das *commodities* durante os governos petistas, que aqueceram o mercado de trabalho, melhorando a condição de vida de muitas pessoas.

Portanto, a junção desses e de diversos outros fatores externos influenciaram a redução da desigualdade no Brasil. Mas, olhando especificamente para as políticas públicas que objetivavam tal redução, Arretche (2017) nos diz que os programas sociais e de transferência de renda, como o Bolsa Família, tiveram um impacto econômico muito baixo, apesar de possuírem um impacto significativo na redução da extrema pobreza. Assim, em sua visão, os programas que tiveram o maior impacto sobre a distribuição de renda foram as políticas em cima do salário mínimo.

Podemos destacar, como principais elementos, a indexação da renda ao salário mínimo (para aposentados e pensionistas, por exemplo), a valorização real (acima da inflação) e a produção de um piso salarial no mercado de trabalho. Assim, tais ações trouxeram grandes benefícios à população e, para Arretche (2017), o salário mínimo, enquanto política isolada, foi extremamente importante para a redução da desigualdade brasileira.

Uma última questão foi discutida na entrevista: o papel dos municípios e suas dificuldades de arrecadação. Em relação a isso, vemos que o desenho institucional federativo influencia diretamente a desigualdade, pois os municípios são responsáveis pela execução de serviços básicos, como os de saúde, educação, transporte e etc., ao mesmo tempo em que possuem poucos mecanismos de arrecadação para financiar tais atividades. Assim, dada a escassez de recursos, a escolha dos locais para a prestação desses serviços se mostra como uma questão política, influenciando diretamente a população, algo que pode aumentar ou reduzir a desigualdade.

Dessa forma, a questão orçamentária (tanto no aspecto de arrecadação como de despesa) acaba sendo abarcada por um conflito distributivo. Tais questões não são simples de se resolver e, para isto, precisaríamos passar por reformas política, burocrática e tributária, tentando aproximar, cada vez mais, o eleitor e cidadão dos políticos.

Vemos, então, que Arretche (2017), Piketty (2014), Milanovic (2016) e Morgan (2017) abordam as mesmas principais questões em relação ao Brasil: 1) a desigualdade é diretamente influenciada por fatores políticos; 2) tivemos uma redução da extrema pobreza nas últimas décadas; 3) ao mesmo tempo, o grupo do 1% mais rico se manteve estável; e 4) as formas de arrecadação e taxaço do Estado estão intimamente ligadas à desigualdade.

E, para compreendermos esse último ponto, Peres e Granado (2010) nos mostram que a concentração da arrecadação de tributos na União, aliada à maior flexibilidade legislativa, acaba por aumentar a carga tributária global ao mesmo tempo em que aumenta a receita da própria União. Isto, segundo os autores, impacta diretamente os municípios, que ficam sem grandes fontes de arrecadação e se tornam dependentes do Governo Federal. Tal visão se coaduna com a de Arretche (2017), de que se cria um desequilíbrio federativo.

Peres e Granado (2010) também nos trazem que o sistema tributário brasileiro pode ser visto como cumulativo e fortemente regressivo, sendo pautado por impostos indiretos. Eles nos explicam que a forte presença da arrecadação de contribuições, principalmente da União, em conjunto com os tributos das demais esferas, faz com que incidam tributos sobre valores já tributados anteriormente, criando uma

sobretaxação e, assim, onerando a população. Já quanto à regressividade, eles nos dizem:

“A tributação brasileira incide fundamentalmente sobre produção e consumo e não sobre patrimônio e renda, levando a uma regressividade importante dos tributos. A carga tributária estava, em 2008, em 35,8%, mas sua distribuição social, dado esse perfil dos tributos, é bastante desigual. A carga sobre as pessoas que têm renda inferior a dois salários mínimos, em 2004, era de 48,9%, caindo para 26,3% quando essa renda era superior a trinta salários mínimos. Isso se deve ao fato de que os tributos diretos têm um significado de apenas 39,7% na receita tributária total dos três entes, ficando os 61,2% restantes por conta dos tributos indiretos” (PERES; GRANADO, 2010, p. 28).

Logo, percebemos o quanto a tributação pode influenciar na desigualdade social, sendo que, no Brasil, acabamos por ter um sistema tributário que privilegia as parcelas mais ricas da população, focando seus esforços de arrecadação no consumo e na produção. Além disso, a discussão das formas de financiarmos o Estado e suas políticas públicas ainda é muito incipiente no Brasil. Inclusive, a ótica que impera sobre o orçamento público brasileiro é a da despesa e seu controle, e percebemos tal fato, empiricamente, quando verificamos os Planos Plurianuais, as Leis de Diretrizes Orçamentárias e as Leis Orçamentárias Anuais, que, praticamente, se ocupam apenas com as despesas, fazendo uma análise *en passant* do cenário econômico e das previsões de arrecadação.

Portanto, o estudo da desigualdade de renda no Brasil deve passar, necessariamente, pelo estudo do nosso sistema tributário, ao mesmo tempo em que deve levar em conta os dados de concentração de riqueza, para que tenhamos um panorama da atual situação. A união desses pontos é necessária para que possamos entender quais políticas públicas podem influenciar diretamente a questão e quais formas de tributação são necessárias para que tenhamos um Estado que vise o bem comum, trazendo para o orçamento público a lógica distributiva, além da alocativa.

Compreendendo, então, que a tributação é uma questão extremamente pertinente tanto para as funções do Estado como para a situação da desigualdade de renda no Brasil, passaremos a discutir o atual contexto de arrecadação de tributos no Brasil.

1.3. O contexto tributário no Brasil

Tal como vimos nas seções anteriores, o financiamento do Estado e sua atuação moldam e caracterizam a sociedade. Avila e Conceição (2018) nos mostram que, se analisarmos a evolução do pensamento econômico acerca da tributação, ao longo do tempo, veremos que diversos matizes teóricos colocaram que a tributação deveria ser proporcional à capacidade contributiva, ou seja, que as parcelas da sociedade que possuem níveis mais elevados de patrimônio e renda devem contribuir mais.

Prosseguindo, os autores também nos mostram que a teoria da tributação ótima busca um sistema tributário neutro, evitando mudanças nas decisões dos agentes econômicos. Assim, evita-se onerar os rendimentos do capital e do trabalho, para que não se tenha uma redução na poupança e no investimento. Mas, ao analisarem os dados de patrimônio e renda do Brasil, além da legislação, os autores chegaram ao seguinte resultado:

“Em suma, a revisão acerca da teoria da tributação ótima não chegou na legislação brasileira. Em paralelo, a tributação no País está centrada no consumo, obtendo baixas alíquotas sobre renda e patrimônio, em perspectiva internacional. As tentativas de ampliação da progressividade tributária encontraram fortes resistências no Congresso Nacional, denotando vasto espaço para redução de desigualdades via financiamento do Estado Social” (AVILA; CONCEIÇÃO, 2018, p. 17).

Conforme discutido, o Brasil possui uma das maiores concentrações de renda do mundo, e Avila e Conceição (2018) nos mostram que as principais fontes de acumulação de renda e patrimônio provêm do capital, heranças e doações recebidas. E, tendo o Brasil, ao longo do tempo, uma arrecadação fiscal concentrada em bens e serviços (tributos indiretos), temos, então, um incentivo à acumulação de capital e à poupança. Assim, para os autores:

“Nessa medida, a estrutura tributária parece contribuir para desigualdade no Brasil, uma vez que essas fontes de acumulação possuem baixa progressividade tributária, seja em comparação com os países em desenvolvimento, seja com os desenvolvidos” (AVILA; CONCEIÇÃO, 2018, p. 1).

Nesse mesmo sentido, Gobetti e Orair (2016), nos trazem que esses benefícios dados à tributação dos rendimentos do capital são um dos maiores fatores que contribuem para que o Brasil possua uma das maiores concentrações de renda do mundo. E, um fator que os autores nos chamam à atenção é o fato de que o Brasil, diferentemente de países de economia desenvolvida, possui sua carga tributária concentrada em tributos indiretos e regressivos.

Fica nítido, então, que o sistema tributário brasileiro acaba favorecendo as parcelas mais ricas da sociedade, trabalhando com a distribuição de renda apenas a partir de programas sociais de redistribuição. Assim, essa questão é abordada apenas pelo lado do gasto público, sem termos o Estado atuando efetivamente em um sistema tributário que traga justiça fiscal. Gobetti e Orair (2016), sobre esse aspecto, nos dizem:

“Este estudo fez uma análise histórica da evolução do IRPF no Brasil, mostrando como as medidas tributárias que, entre os anos 1980 e 1990, reduziram seu grau de progressividade e beneficiaram os detentores de capital, foram influenciadas por concepções teóricas que estão sendo questionadas e revisadas mesmo no âmbito do mainstream da teoria econômica, cuja maior expressão é a obra de Tomas Piketty (2014). Chama a atenção que essa inflexão na política tributária brasileira, abandonando objetivos distributivos, tenha ocorrido simultaneamente ao reconhecimento de uma série de direitos e benefícios sociais inscritos na Constituição de 1988, enquanto, nos países desenvolvidos, a progressividade do sistema tributário e a taxaçoão do capital estiveram na base da construção dos seus estados de bem-estar social” (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 32).

Prosseguindo, os autores nos mostram que existe um aparente paradoxo, pois temos uma Constituição Federal (1988) que abarca um conceito de estado de bem-estar social atrelado à um sistema tributário progressivo e com taxaçoão do capital, tal como nos países desenvolvidos, *versus* um sistema tributário efetivo que se mostra regressivo e benéfico à acumulaçoão de capital, com conseqüente crescimento da desigualdade social e da concentraçoão de renda.

Isso, conforme Gobetti e Orair (2016), foi resultado de prescriçoões econômicas difundidas nas décadas de 1980 e 1990, que colocavam a função distributiva apenas no aspecto do gasto público, ao passo em que a autoridade tributária deveria se preocupar apenas em arrecadar com o menor nível possível, sem trazer grandes

distorções econômicas. Foi criada, assim, uma situação em que o Estado nem consegue exercer devidamente sua função de se tornar um Estado de bem-estar social e nem onera, dentro do princípio de justiça tributária, aqueles que poderiam contribuir mais com tal financiamento.

Assim, ao mesmo tempo em que o Estado cumpre apenas algumas de suas funções, já que não consegue se financiar em sua plenitude, ele garante privilégios aos proprietários do capital, possuindo um sistema regressivo e indireto que acaba penalizando as parcelas mais vulneráveis da sociedade. Elas acabam sendo mais penalizadas, pois, proporcionalmente, uma parte maior de sua renda é convertida em consumo e, assim, proporcionalmente, acabam pagando mais tributos. Temos, portanto, uma situação de injustiça fiscal.

Abarcando esses pontos que vimos até agora, Peres e Santos (2020) apresentam uma síntese:

“Morgan (2017) mostrou, usando dados das Contas Nacionais, do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e da PNAD, que a redução das desigualdades de renda provenientes do trabalho e das transferências de renda resultou em aumento do percentual da renda apropriado pelos 50% mais pobres da população brasileira, que capturaram 22% do aumento da renda no período 2001-2015, ao mesmo tempo em que a concentração dos recursos de capital resultou em aumento da participação dos 10% mais ricos, capturando 61% do aumento de renda no período. Gobetti e Orair (2016) argumentam que a regressividade da tributação sobre a renda das pessoas físicas no Brasil não apenas se manteve como foi acentuada ao longo das últimas décadas, com aumento das isenções e diminuição das alíquotas efetivas que incidem sobre a renda dos mais ricos. Ou seja, ao longo das últimas décadas, a política orçamentária da União, por meio de decisões tributárias e alocativas de despesas, permitiu tanto a ampliação de gastos sociais, beneficiando a população menos favorecida, como a concentração de renda no topo da pirâmide” (PERES; SANTOS, 2020, p. 3).

Ou seja, os autores nos mostram que a análise do orçamento público é de suma importância para que possamos compreender tanto as decisões tomadas pelos governos como a trajetória das políticas públicas. Assim, podemos não apenas saber o quanto se gasta, mas também descobrir quais são os mecanismos que financiam tais gastos.

E, quanto a tal trajetória, Peres e Santos (2020) nos trazem que, nas últimas décadas, a busca pela redução das desigualdades sociais ocorreu através de políticas públicas inclusivas – como as políticas de valorização do salário mínimo, que trouxeram correção monetária acima da inflação, e de transferência de renda – ao passo que se mantiveram as instituições e políticas que garantiam a concentração de renda e de privilégios. Assim, em relação aos aspectos da desigualdade social no Brasil, os autores nos dizem que “a resultante redistributiva da política tributária foi o agravamento da desigualdade de renda e o aumento da cumulatividade do sistema tributário sobre a produção e o consumo, já tributados por outros impostos (Granado e Peres, 2010)” (PERES; SANTOS, 2020, p. 6).

Partindo, agora, para uma compreensão a partir da ótica das receitas, Peres e Santos (2020) afirmam que, a partir da Constituição Federal de 1988, muitos dos recursos públicos foram descentralizados, saindo da tutela do Governo Federal para os demais entes subnacionais. Assim, o governo central parte de uma participação de aproximadamente 68% das receitas disponíveis, durante a década de 1980, para uma participação de 55%, em 2016. Ao mesmo tempo, os estados se mantiveram em um patamar de aproximadamente 25%, enquanto os municípios passaram de uma participação de quase 8% para 20%.

Tais variações ocorreram, principalmente, até a década de 1990, alcançando uma relativa estabilização a partir dos anos 2000. Assim, essa trajetória de descentralização das receitas disponíveis fez com que os entes subnacionais aumentassem a sua participação no financiamento das políticas públicas. Porém, a atuação estatal continuou focada na ótica do gasto público, mantendo a busca pela redução da desigualdade social através da função alocativa.

Dessa forma, Peres e Santos (2020) são categóricos quando nos afirmam que a dicotomia entre diminuição da pobreza e concentração de renda não foi encarada por nenhum dos governos entre 1995 e 2016. Assim, uma reforma tributária que buscasse uma tributação progressiva com conseguinte diminuição da concentração de renda não foi priorizada em nenhum momento, de forma que o *status quo* tributário se manteve. E, como algumas de suas conclusões, os autores nos trazem o seguinte:

“Os dados mostram a manutenção de um padrão concentrador na política tributária das últimas décadas [...] Apesar disso, observa-se no período uma tendência importante de redução da desigualdade social decorrente da alocação do gasto público em diferentes políticas a partir de meados dos anos 1990. Neste caso, é importante ressaltar os aumentos reais do salário mínimo, que precedem o governo Lula, mas foram ampliados com a regra de atualização pela variação real do PIB, permitindo ganhos importantes no RGPS, nos benefícios da assistência social e no mercado de trabalho. A trajetória de aumento dos gastos públicos em educação e saúde ampliou o acesso a esses serviços, incidindo sobre uma dimensão não monetária da desigualdade” (PERES; SANTOS, 2020, pp. 16-17).

Essa é a visão geral do atual contexto tributário brasileiro e, conforme a literatura nos indica, o nosso sistema tributário geral pode ser considerado regressivo e baseado em impostos indiretos (sobre o consumo de bens e serviços), algo que penaliza as populações mais pobres e mantém os privilégios das classes mais abastadas. E, buscando trazer a dimensão atual desse sistema, apresentaremos, a seguir, alguns dados.

A Imagem 3, a seguir, faz uma comparação entre diversos países do mundo, mostrando qual é o percentual da origem dos impostos em relação ao total arrecadado. O Brasil, destacado na imagem, possui como origem dos impostos aproximadamente 20% sobre a renda e pouco mais de 40% sobre o consumo, fato coerente com o que a literatura nos mostra.

E vemos, por exemplo, que países como Dinamarca, Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos, Canadá, Islândia, Suíça, Noruega, Irlanda e Peru, possuem, no mínimo 40% da origem de seus impostos baseados na renda, sendo que o primeiro possui um valor de mais de 60%. Outro aspecto visível, na imagem, é o baixo percentual que o Brasil possui de impostos baseados na propriedade, principalmente quando comparado aos demais países.

ORIGEM DOS IMPOSTOS SOBRE TOTAL ARRECADADO

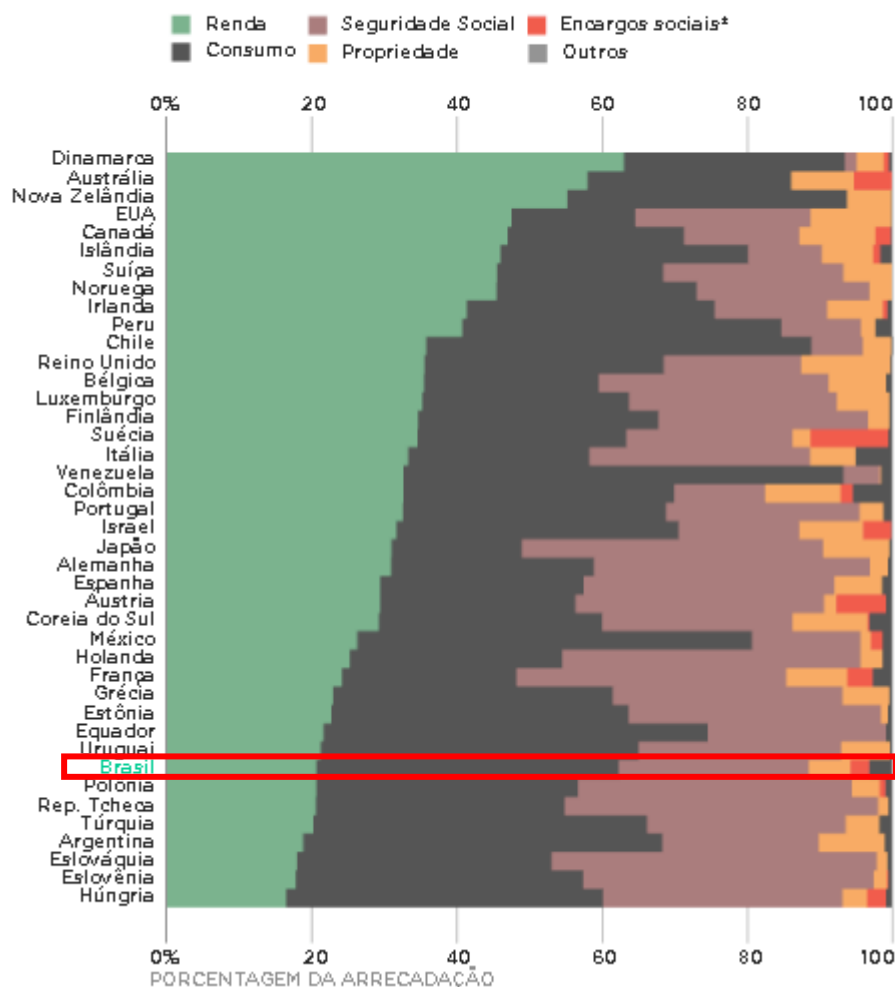


Imagem 3: Origem dos impostos sobre o total arrecadado.

Fonte: Nexo⁸, 2018.

Ou seja, na comparação com os demais países selecionados, percebemos que o Brasil possui uma baixa tributação sobre a renda, ao mesmo tempo em que tributa fortemente o consumo, algo que reforça a característica apresentada de que temos um sistema tributário regressivo e baseado em impostos indiretos.

Dada essa visão geral, passamos a analisar, especificamente, os valores relacionados às receitas da União, dos Estados (com o Distrito Federal incluso nesse estrato) e dos

⁸ ALMEIDA, R.; MARIANI, D. Como é composta a carga tributária de diferentes países. Nexo. junho/2016. Disponível em <<https://www.nexojournal.com.br/grafico/2016/06/13/Como-%C3%A9-composta-a-carga-tribut%C3%A1ria-de-diferentes-pa%C3%ADses>>. Acesso em 11 de agosto de 2020.

Municípios. E, a partir da ótica do orçamento público, exploramos as receitas arrecadadas desses entes da federação, conforme os dados disponibilizados pelo Tesouro Nacional, pertencente ao atual Ministério da Economia. Mas, antes de entrarmos na discussão dos dados apresentados, cabe explicarmos alguns pontos relevantes para a análise.

Primeiramente, devemos saber que existe a classificação por natureza da receita, conforme o Manual Técnico de Orçamento 2015, que especifica, por exemplo, a categoria econômica (Receita Corrente ou Receita de Capital) e a origem da receita. No nosso caso, analisaremos as receitas correntes, que são as receitas que aumentam a disponibilidade do Estado, afetando positivamente o patrimônio líquido.

Já em relação à origem, dentre os diversos itens existentes, a Receita Tributária e a Receita de Contribuições são os tipos de receitas que nos interessam, pois são oriundas de arrecadação compulsória relacionadas à renda, patrimônio e consumo de bens e serviços. As demais classificações são referentes à exploração de atividades econômicas pelo Estado e, assim, não nos interessam na análise.

A Receita Tributária, segundo Giacomoni (2017), engloba impostos, taxas e contribuições de melhoria, compreendendo os tributos estabelecidos na legislação tributária brasileira. Já a Receita de Contribuições, ainda segundo o autor, abarca as contribuições sociais (como as previdenciárias) e econômicas (como compensação financeira por exploração de recursos minerais). Por fim, “no aspecto puramente econômico, essas contribuições confundem-se com tributos, sendo, porém, legalmente consideradas como encargos parafiscais” (GIACOMONI, 2017, p. 150).

Portanto, para a nossa análise, e tal como os demais estudos existentes na literatura fazem, consideraremos as Receitas de Contribuições como se fossem tributos, fazendo parte, assim, da carga tributária total. Dessa forma, os dados apresentados posteriormente nesta seção refletem apenas os dois tipos de receita supracitados (tributária e contribuições), servindo apenas como baliza para compreendermos o atual cenário. Portanto, algumas das informações que serão discutidas, tal como a relação entre tributos e o Produto Interno Bruto (PIB), não podem ser consideradas como números finais, uma vez que não fizemos um estudo específico destrinchando todos os detalhamentos possíveis e, assim, essa relação apenas nos dá uma noção da carga tributária brasileira, sem que a consideremos como um número absoluto.

Continuando, temos os tributos vigentes no Brasil e, para que se estabeleça uma relação de cobrança deles, é necessário que ocorra um fato que a enseje. Assim, temos o fato gerador dos tributos, que, segundo o Código Tributário Nacional (CTN – Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), é o fato que gera a obrigação tributária, sendo ele definido por lei.

O próprio CTN define a maior parte desses fatos geradores, mas alguns tributos possuem a sua definição através de leis próprias. A seguir, listaremos os principais impostos, com seus devidos fatos geradores, divididos em categorias que nos permitam analisá-los sob a ótica presente na literatura:

1. Patrimônio e Renda – Tributos Diretos

a. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

- Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do Município, conforme Art. 29 do CTN.

b. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

- Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do Município, conforme Art. 32 do CTN.

c. Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos – ITBI

- Tem como fato gerador a transmissão ou cessão de direitos de propriedades, domínio útil de bens imóveis e direitos reais sobre imóveis, conforme Art. 35 do CTN.

d. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR

- Tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, conforme Art. 43 do CTN.

2. Bens e Serviços – Tributos Indiretos

a. Impostos sobre o Comércio Exterior

- Imposto sobre a Importação – II

- Tem como fato gerador a entrada de produtos estrangeiros em território nacional, conforme Art. 19 do CTN.
- Imposto sobre a Exportação – IE
 - Tem como fato gerador a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional, conforme Art. 23 do CTN.
- b. Impostos sobre a Produção e Circulação
 - Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
 - Tem como fato gerador, relativo a produtos industrializados, o seu desembaraço aduaneiro (quando de procedência estrangeira), a sua saída do estabelecimento do importador, industrial, comerciante ou arrematante, e a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão, conforme Art. 46 do CTN.
 - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS
 - Tem como fato gerador: a saída de mercadoria de estabelecimento; o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por estabelecimento; a transmissão de mercadoria depositada em armazém; a transmissão da propriedade de mercadoria; o início da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; o ato final de transporte iniciado no exterior; a prestação onerosa de serviço de comunicação; ou o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço, conforme Art. 12 da Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996.
 - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF
 - Tem como fato gerador as operações de crédito, câmbio, seguro e às relativas a títulos e valores mobiliários, conforme Art. 63 do CTN.
 - Imposto sobre Serviços Qualquer Natureza – ISSQN

- Tem como fato gerador a prestação de serviços constantes de lista anexa da lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador, conforme Art. 1 da Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003.

Conforme podemos observar, existem dois grandes grupos de tributos que caracterizam o nosso sistema tributário. O primeiro está relacionado ao patrimônio e renda, é composto pelos tributos diretos ITR, IPTU, ITBI e IR (para pessoas físicas, IRPF, ou pessoas jurídicas, IRPJ) e possui, como fato gerador, a propriedade de imóvel, a transmissão de direito de bens imóveis e o recebimento de renda e proventos. Já o segundo grupo se relaciona à produção, venda e circulação de bens e serviços, sendo constituído por tributos indiretos como o ICMS, ISSQN, IPI e etc., existindo várias hipóteses de fato gerador. Assim, a simples análise da estrutura tributária exposta anteriormente, nos permite perceber o quanto o nosso sistema tributário privilegia os tributos que incidem sobre bens e serviços, com especial destaque para o ICMS, que possui diversos fatos geradores e, assim, abarca todo o consumo realizado no país.

As Receitas de Contribuição, por sua vez, não serão detalhadas pelo presente estudo, mas destacamos que, entre elas, temos: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; Contribuições para o Regime Geral de Previdência Social – RGPS; Contribuição para Regime Próprio de Previdência Social – RPPS; etc.

Tendo isso tudo em vista, fizemos um levantamento preliminar das receitas arrecadadas pelos entes da federação. Os dados foram obtidos a partir do Tesouro Nacional Transparente e do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), que disponibilizam as informações da União e dos Estados e Municípios, respectivamente. E, para trabalharmos com valores atuais, fizemos a correção monetária utilizando o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), normalizando todos os valores históricos para valores de janeiro de 2020, conforme os índices apresentados no Anexo 1. Assim, apresentamos o Quadro 1 e o Quadro 2 a seguir, que nos trazem os valores arrecadados e o percentual que cada valor representa dentro desse total, respectivamente.

Receitas Arrecadadas - Em R\$ bilhões de jan/2020	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Impostos Diretos - Patrimônio e Renda - TOTAL	297	293	296	335	349	398	477	455	497	560	547	573	583	598	613	588	631	667
União	234	227	229	263	271	309	380	353	384	439	418	428	430	433	446	419	434	460
Estados	33	36	37	39	44	50	56	60	66	69	74	84	91	99	101	100	116	121
Municípios	30	30	31	32	34	38	42	42	47	52	55	61	63	66	66	69	81	85
Impostos Indiretos - Bens e Serviços - TOTAL	406	399	426	442	460	502	574	542	625	664	687	787	801	781	736	753	820	831
União	78	68	72	73	77	88	105	80	103	113	115	117	119	114	87	90	104	100
Estados	304	307	327	339	349	375	425	416	468	492	507	603	613	598	586	602	648	660
Municípios	24	24	27	30	34	39	45	47	54	59	64	67	68	69	62	61	68	71
TOTAL - Impostos	702	692	722	777	809	900	1.052	997	1.122	1.224	1.234	1.360	1.384	1.379	1.348	1.341	1.451	1.498
% TOTAL - Impostos / PIB	16%	15%	15%	16%	16%	16%	17%	16%	16%	17%	16%	17%	17%	18%	18%	18%	19%	20%
Contribuições - TOTAL	602	630	701	732	718	791	790	781	886	959	977	1.004	994	964	927	953	980	958
União	568	590	654	687	673	742	744	737	838	908	923	949	936	902	864	891	914	890
Estados	27	29	33	34	33	35	33	30	32	33	36	36	39	40	39	39	42	42
Municípios	7	11	14	11	12	14	14	14	16	17	18	19	19	22	23	23	25	26
TOTAL - Impostos e Contribuições	1.304	1.322	1.424	1.509	1.527	1.690	1.842	1.779	2.008	2.183	2.211	2.364	2.378	2.343	2.275	2.293	2.432	2.456
% TOTAL - Impostos e Contribuições / PIB	30%	30%	30%	31%	30%	31%	30%	29%	29%	30%	29%	30%	30%	30%	31%	31%	33%	32%

Quadro 1: Receitas arrecadadas por União, Estados e Municípios, de 2002 a 2019, conforme classificação econômica. Valores em R\$ bilhões de janeiro de 2020.

Fonte: Tesouro Nacional Transparente⁹ e Tesouro Nacional - Siconfi¹⁰.

⁹ Tesouro Nacional Transparente – Receitas da União – Séries Históricas. Disponível em <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/receitas-da-uniao-series-historicas/2019/11>>. Acesso em 17 de abril de 2020.

¹⁰ Tesouro Nacional. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Disponível em <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf>. Acesso em 17 de abril de 2020.

Receitas Arrecadadas - % sobre o Total de Impostos e Contribuições	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Impostos Diretos - Patrimônio e Renda - TOTAL	23%	22%	21%	22%	23%	24%	26%	26%	25%	26%	25%	24%	25%	26%	27%	26%	26%	27%
União	18%	17%	16%	17%	18%	18%	21%	20%	19%	20%	19%	18%	18%	18%	20%	18%	18%	19%
Estados	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	4%	4%	4%	4%	4%	5%	5%
Municípios	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%
Impostos Indiretos - Bens e Serviços - TOTAL	31%	30%	30%	29%	30%	30%	31%	30%	31%	30%	31%	33%	34%	33%	32%	33%	34%	34%
União	6%	5%	5%	5%	5%	5%	6%	4%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	4%	4%	4%	4%
Estados	23%	23%	23%	22%	23%	22%	23%	23%	23%	23%	23%	26%	26%	26%	26%	26%	27%	27%
Municípios	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%
TOTAL - Impostos	54%	52%	51%	51%	53%	53%	57%	56%	56%	56%	56%	58%	58%	59%	59%	58%	60%	61%
Contribuições - TOTAL	46%	48%	49%	49%	47%	47%	43%	44%	44%	44%	44%	42%	42%	41%	41%	42%	40%	39%
União	44%	45%	46%	46%	44%	44%	40%	41%	42%	42%	42%	40%	39%	39%	38%	39%	38%	36%
Estados	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%
Municípios	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%
TOTAL - Impostos e Contribuições	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Quadro 2: Percentual, em relação aos Totais, das receitas arrecadadas por União, Estados e Municípios, de 2002 a 2019, conforme classificação econômica. Valores em R\$ bilhões de janeiro de 2020.

Fonte: Tesouro Nacional Transparente¹¹ e Tesouro Nacional - Siconfi¹².

¹¹ Tesouro Nacional Transparente – Receitas da União – Séries Históricas. Disponível em <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/receitas-da-uniao-series-historicas/2019/11>>. Acesso em 17 de abril de 2020.

¹² Tesouro Nacional. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Disponível em <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf>. Acesso em 17 de abril de 2020.

O Quadro 1 nos traz a soma dos tributos e contribuições que os entes da federação arrecadaram de 2002 a 2019 em valores corrigidos, seguindo a lógica de divisão tributária que apresentamos anteriormente. Podemos verificar, então, que a receita total disponível (tributos e contribuições) passou de R\$ 1.304 bilhões, em 2002, para R\$ 2.456 bilhões, em 2019, ou seja, um crescimento real de 88% no período. Isso nos mostra que a arrecadação teve um crescimento expressivo em todos os desdobramentos analisados, sinal, inclusive, de melhora econômica.

Percebemos também que, em relação ao PIB, os impostos e os impostos somados às contribuições cresceram nos últimos anos do período analisado, principalmente a partir de 2013. Tal fato se deve apenas aos impostos, que tiveram crescimento real de 10% de 2013 até 2019, pois as contribuições sofreram uma queda real de 5% nesse mesmo período. Isso pode ser explicado pelo baixo crescimento econômico dos últimos anos, que trouxe uma arrecadação de impostos com crescimento relativamente baixo e um aumento no desemprego, o que, por sua vez, diminuiu a arrecadação com contribuições sociais previdenciárias.

De toda forma, o Quadro 1 nos mostra que a carga tributária aqui considerada (impostos e contribuições) ficou próxima de 30% para o período analisado, tendo um leve crescimento nos últimos anos. Esse valor se mostra coerente com os estudos analisados, como o de Gobetti e Orair (2016), que apontam uma carga tributária de 33% no país.

O Quadro 2, por sua vez, nos mostra o quanto do valor arrecadado por cada ente (conforme o Quadro 1) representa em relação à receita total disponível (impostos e contribuições). Percebemos que, na média do período, os impostos sobre patrimônio e renda representaram 24% de toda a arrecadação, enquanto os impostos sobre bens e serviços representaram 32% e as contribuições 44%.

Outro aspecto a se destacar é que, nos últimos anos, a receita advinda de impostos tem aumentado, enquanto que a de contribuições diminuiu. E, quando analisamos exclusivamente os tributos, desconsiderando as contribuições, vemos que a arrecadação com os impostos indiretos chega, em alguns anos, a ser 30% maior do que a arrecadação com impostos sobre patrimônio e renda.

Quando olhamos a participação dos entes dentro de cada tipo de arrecadação, vemos que a União é a grande responsável pelas arrecadações dos impostos sobre patrimônio e renda e das contribuições. Em contrapartida, os impostos indiretos, baseados no consumo de bens e serviços, são quase que inteiramente arrecadados pelos estados. Assim, os dados apresentados corroboram os estudos discutidos previamente, mostrando que, de fato, o Brasil possui um sistema tributário com carga tributária elevada, ao mesmo tempo em que se mostra regressivo e baseado no consumo.

Tal como vimos, além de ir na contramão dos sistemas tributários dos países desenvolvidos, nós acabamos penalizando as parcelas mais pobres da população, enquanto mantemos os privilégios tributários das classes mais ricas. E, algo que nos chama a atenção, é o fato de termos poucos estudos discutindo especificamente o financiamento dos estados e como eles se relacionam com a desigualdade de renda no Brasil.

Sendo, portanto, um sistema majoritariamente regressivo, tendo nos estados a principal fonte dessa arrecadação, faz sentido compreendermos melhor como se dá tal funcionamento. Assim, decidimos detalhar mais os dados dos estados, que são apresentados a seguir, no Quadro 3.

Receitas Arrecadadas - ESTADOS - Em R\$ bilhões de jan/2020 (IPCA)	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Receitas Correntes	552	551	586	627	651	704	802	785	868	922	941	1.088	1.112	1.109	1.083	1.077	1.122	1.182
Receita Tributária	345	352	374	390	405	439	497	493	553	581	602	713	730	722	713	728	791	811
Impostos	336	342	364	378	393	425	481	476	534	561	581	688	702	697	687	702	763	779
Impostos Sobre o Patrimônio e a Renda (IPTU*, IR, IPVA, ITCD, ITBI)	33	36	37	39	44	50	56	60	66	69	74	84	91	99	101	100	116	121
Impostos Sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS)	303	306	326	338	348	373	423	414	467	490	506	601	611	596	584	600	646	658
Impostos Sobre Serviços (ISSQN)	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Receita de Contribuições	27	29	33	34	33	35	33	30	32	33	36	36	39	40	39	39	42	42
Transferências Correntes	127	111	130	151	160	164	209	191	204	225	218	244	243	246	249	223	219	232
% Receita Tributária / Receitas Correntes	63%	64%	64%	62%	62%	62%	62%	63%	64%	63%	64%	66%	66%	65%	66%	68%	71%	69%
% Receita de Contribuições / Receitas Correntes	5%	5%	6%	5%	5%	5%	4%	4%	4%	4%	4%	3%	4%	4%	4%	4%	4%	4%
% Transferências Correntes / Receitas Correntes	23%	20%	22%	24%	25%	23%	26%	24%	24%	24%	23%	22%	22%	22%	23%	21%	20%	20%
% ICMS / Receitas Correntes	55%	55%	56%	54%	53%	53%	53%	53%	54%	53%	54%	55%	55%	54%	54%	56%	58%	56%
% ICMS / PIB	20%	18%	17%	16%	14%	14%	14%	12%	12%	11%	10%	11%	11%	10%	9%	9%	9%	9%
% Impostos sobre Patrimônio e Renda / Receita Tributária	10%	10%	10%	10%	11%	11%	11%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	14%	14%	14%	15%	15%
% Impostos sobre Bens e Serviços / Receita Tributária	88%	87%	87%	87%	86%	85%	85%	84%	84%	84%	84%	84%	84%	83%	82%	82%	82%	81%

Quadro 3: Receitas arrecadadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, de 2002 a 2019, conforme classificação econômica. Valores em R\$ bilhões de janeiro de 2020.

Fonte: Tesouro Nacional¹³.

¹³ Tesouro Nacional. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Disponível em <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf>. Acesso em 17 de abril de 2020.

Podemos observar, nos dados, que a principal fonte de financiamento dos estados é o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). De 2002 até 2019, tivemos um crescimento real de 117%, valor expressivo e que, em números absolutos, representou a arrecadação de mais de R\$ 650 bilhões em 2019.

Verificamos, também, que os impostos diretos, sobre patrimônio e renda, apresentaram um crescimento expressivo no período, o que nos mostra uma tendência de maior tributação sobre o capital. Porém, em valores absolutos, esses tributos ainda estão muito aquém da participação do ICMS, que representa aproximadamente 55% de toda a receita corrente arrecadada pelos estados.

E, quando analisamos o quanto essa arrecadação do ICMS representa em relação ao PIB brasileiro, vemos que, por mais que os valores tenham diminuído ao longo do período analisado, indo de 20% em 2002 para 9% em 2019, isso ainda representa quase um terço de toda a receita disponível dos entes federativos. Ou seja, o ICMS é o maior imposto existente no Brasil, em termos de arrecadação, e é o principal financiador dos estados brasileiros.

Dado esse contexto de grande desigualdade social e concentração de renda no Brasil, atrelado à uma tributação regressiva e baseada no consumo, faz-se necessário estudarmos o principal imposto relacionado a isso: o ICMS. Assim, discutiremos, na próxima seção, quais conclusões podemos tirar e quais serão os caminhos adotados por esta pesquisa.

1.4. Destaques sobre a questão tributária

Vimos que a tributação surgiu de uma necessidade de financiamento do Estado, objetivando a organização social para prover o bem-comum conforme o desejo da coletividade. Assim, é importante que exista equidade nela, de forma que iguais recebam tratamento igual e desiguais recebam tratamento desigual. Temos, assim, a base de um sistema tributário com justiça fiscal, evitando a penalização das populações mais vulneráveis.

A partir do financiamento, o Estado pode realizar suas funções. E, partindo da análise tributária, vemos que a função distributiva é extremamente importante para que tenhamos uma sociedade menos desigual. Porém, a questão que se coloca é: como se deve fazer tal política pública, através da função alocativa e tendo como viés de atuação o gasto público, ou da função distributiva, que abarca a questão fiscal?

O melhor dos cenários, como sugere Giacomoni (2017), seria a combinação de tributos progressivos aliados às transferências de renda. E, em um contexto de grande desigualdade de renda como ocorre no Brasil, onde, por exemplo, o grupo do 1% mais rico capturou 28% da renda nacional em 2015 (MORGAN, 2017), tal discussão se coloca como extremamente necessária.

Indo além, Piketty (2014), Milanovic (2016), Arretche (2017) e Morgan (2017) nos mostraram que as formas de arrecadação e taxaço do Estado estão intimamente ligadas à desigualdade. Vimos, também, que a estrutura tributária brasileira parece contribuir para a desigualdade social. Gobetti e Orair (2016) e Peres e Santos (2020), identificaram que, mesmo com ideias de um estado de bem-estar social preconizados pela Constituição Federal de 1988, e por mais que tenhamos tido a ampliação de gastos sociais, ainda mantivemos os privilégios tributários das classes mais abastadas. Ou seja, não tivemos no Brasil uma reforma tributária que tenha diminuído a concentração de renda. Pelo contrário: as classes mais ricas acabaram por concentrar ainda mais a riqueza.

Em conjunto, tanto os estudos aqui discutidos como os dados apresentados, evidenciaram que o Brasil possui alta carga tributária, sendo ela focada em tributos indiretos. Mais até, vimos que os Estados possuem como seu principal tributo financiador o ICMS. E, nesse aspecto, uma questão se mostra pertinente: como tornar o sistema tributário mais justo e progressivo se a economia dos estados é quase toda baseada em um imposto regressivo?

Considerando todo esse contexto, percebemos a importância de estudarmos profundamente o assunto. Como dito anteriormente, é apenas com a análise da tributação, principalmente através da ótica do orçamento público, que podemos nos compreender enquanto sociedade e, assim, buscar uma justiça fiscal. Portanto, o estudo sobre o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) se mostra extremamente pertinente, principalmente por termos poucos estudos na área.

Aprofundando ainda mais a questão, tanto Viol (2005) como Giacomoni (2017) nos trazem questionamentos em relação aos benefícios tributários, ou seja, a isenção ou redução de alíquotas de determinados impostos. Enquanto a autora nos traz a discussão sobre o deslocamento de investimentos, o autor nos mostra que, em algumas situações, o financiamento de bens privados pode se compensar, dada a sua utilidade social.

E, na busca sobre como tais benefícios fiscais se encaixam no nosso contexto de um sistema regressivo, nos deparamos com a seguinte análise de Breyner (2016):

“Em termos jurídicos, podemos dizer que, sem a demonstração da existência de resposta dos contribuintes beneficiados à indução pretendida pela lei, a permanência desses incentivos fiscais apenas permite com que aqueles de maior capacidade econômica destinatários da exoneração aumentem sua riqueza pela ausência de tributação, o que acarreta a regressividade tributária” (BREYNER, 2016, p. 75).

Ora, se já temos um sistema tributário regressivo e baseado em impostos indiretos, pode existir algo que possa piorar essa situação ainda mais? Temos um instrumento legal capaz de aumentar a regressividade tributária em um sistema já altamente regressivo?

Tais questionamentos, aliados à escassez de estudos sobre o tema, nos instigaram a buscar compreender como as renúncias fiscais funcionam dentro do âmbito do ICMS. Assim, estudar esse tema se mostra como algo de extrema importância, tanto para elucidarmos tais mecanismos como para ampliarmos nossa compreensão acerca das funções do Estado. E será esse o fio-condutor da nossa pesquisa.

2. RENÚNCIAS DE RECEITA

Agora que temos o pano de fundo da nossa pesquisa, iniciaremos o nosso estudo para compreendermos o funcionamento das renúncias de receita. Partiremos da revisão bibliográfica do tema, buscando os principais estudos e pontos existentes na literatura nacional acerca do tema. Assim, seremos capazes de compreender o atual

estado da arte dessa discussão, para poderemos desenvolver a nossa pesquisa de forma a preencher lacunas existentes e avançar em aspectos ainda não explorados.

Em seguida, iremos para a definição conceitual de Renúncia de Receita, utilizando tanto os conhecimentos adquiridos na revisão bibliográfica como explorando novos aspectos. Dessa forma poderemos delimitar o nosso objeto de estudo, definindo os parâmetros que utilizaremos como base da nossa pesquisa, além de nos manter alinhado com os demais estudos da área.

Por fim, estudaremos como as renúncias de receita estão inseridas no processo orçamentário brasileiro. Tal análise partirá do estudo geral do Orçamento Público, analisando sua evolução ao longo do tempo, as etapas do processo, a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a Lei Orçamentária Anual (LOA), o envolvimento dos poderes, as normas e regimentos, a execução orçamentária, a classificação das receitas e etc.

2.1. Revisão Bibliográfica

Inicialmente, realizamos um levantamento bibliográfico acerca do tema, buscando estudos que envolvessem a renúncia de receita de maneira geral e, em seguida, que envolvessem diretamente o ICMS. Pudemos perceber, então, que a literatura referente ainda é escassa, sendo a maior parte focada no Poder Executivo do Governo Federal e, muitas vezes, discutindo impostos ou isenções específicas.

Dentre os itens pesquisados, o estudo “A renúncia tributária do ICMS no Brasil” nos chama a atenção, tendo sido realizado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) com a coordenação de José Roberto R. Afonso, em 2014. Nele, um exaustivo levantamento bibliográfico sobre publicações nacionais relativas à renúncia fiscal do ICMS foi realizado, de forma que dois tipos de publicação foram encontrados: 1) estudos que abordam os conceitos que envolvem a renúncia do ICMS; 2) estudos que se ocupam da dimensão quantitativa da renúncia do ICMS. E, como a maior parte estudos que encontramos durante a nossa pesquisa foram elencados no estudo de Afonso (2014), iremos utilizá-lo como base para esta seção.

Afonso (2014) nos mostra que, dentro do primeiro grupo de estudos, relativos aos aspectos conceituais, a renúncia de receita é muitas vezes expressa como renúncia

tributária ou gasto tributário, sendo relacionada a uma forma de política pública praticada pelos governos que buscam incentivar o desenvolvimento de determinadas regiões ou setores de atividade. Nesse aspecto, os autores nos mostram que a renúncia de receita só foi de fato incorporada às políticas tributária e fiscal brasileiras a partir da Constituição Federal de 1988:

“O conceito só ganhou espaço na política tributária e fiscal brasileira depois de a Constituição Federal de 1988 ter inovado ao incorporá-lo em seu corpo permanente. No capítulo que trata dos Orçamentos, o § 6º do art. 165 determina 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*’.

Já no capítulo tributário da mesma Constituição é apresentada uma descrição do que constituiria a renúncia, ao prever no § 6º do art. 150 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, federal, estadual ou municipal, que regule, exclusivamente, as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição*” (AFONSO, 2014, p. 5).

Prosseguindo, os autores (AFONSO, 2014) nos mostram que esses estudos de aspectos conceituais se concentram tanto nesses dispositivos constitucionais como na exploração dos impactos da LRF e dos demonstrativos que integram o Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Um dos estudos, “Responsabilidade Fiscal e ICMS: Uma perspectiva de Controle”, de Lucas Bevilacqua (2010) e não disponibilizado na internet, traz uma questão importante, segundo os autores (AFONSO, 2014), em relação à concessão ilegal de benefícios fiscais e ao controle do Poder Legislativo:

“Com o fito de conferir concretude ao prescrito na Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal veio a prescrever à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) a necessidade de conter Anexo de Metas Fiscais contendo, por sua vez, demonstrativo de renúncia de receitas.”

Ele complementa: “A ‘concessão de benefício fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie’ pode configurar, inclusive, ato de improbidade administrativa (art.10, VII, Lei nº 8.429/92) sujeitando agente público e beneficiário ao ressarcimento integral do dano, perda da função

pública ou receber benefícios pelo prazo de 5 anos, e perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio ...'.

Bevilacqua (2010, apud AFONSO, 2014) prossegue, ressaltando que o Poder Legislativo possui importante função de controle em relação às renúncias de receitas do ICMS, uma vez que, em sua visão, os Convênios ICMS devem ser apreciados e aprovados pelas Assembleias Legislativas, obedecendo ao princípio da legalidade e à própria Constituição Federal de 1988, que demanda lei específica para as renúncias de receita. Além disso, o autor nos mostra que a LRF coloca, como prerrogativa do Legislativo, a reestimativa da receita, caso se comprove erro ou omissão técnica nas classificações da receita.

Assim, temos dois aspectos importantes trazidos por Bevilacqua (2010, apud AFONSO, 2014): 1) a concessão de benefícios fiscais sem a observância das formalidades legais pode configurar um ato de improbidade administrativa, ou seja, o agente público e o beneficiário de tal concessão podem ser julgados por estas irregularidades; 2) o Poder Legislativo não apenas deve fiscalizar os benefícios fiscais, mas, também, ser parte integrante desse processo de concessão, uma vez que a CF 1988 estipula que uma lei específica deve ser editada para conceder tais benefícios, e, em conjunto, a LRF estipula, como prerrogativa do Legislativo, a possível reestimativa de receita, incluída aí, a discussão das renúncias de receita.

Continuando, os autores (AFONSO, 2014) nos relatam os estudos quantitativos, que chegam a tratar de algumas estimativas e dimensionamentos das renúncias de receita dos impostos estaduais. Por ser um excelente resumo dos principais estudos e dados encontrados, transcrevemos os principais pontos abaixo (adaptado de AFONSO, 2014, pp. 7-10):

- ALMEIDA; SILVA, 2013 – Adotam a metodologia de Bordin (2003) e mostram que, no período de 1996 a 2002, o volume de renúncia fiscal do Rio Grande do Sul foi expressivo sendo que, em 1998, chegou a 42% do recolhimento de ICMS potencial.
- BORDIN, 2003 – Apresenta uma descrição metodológica em relação à base de dados, à base imponible do ICMS e à definição da alíquota geral do ICMS. Quantifica as renúncias fiscais, de 1996 até 2002, do Rio Grande do Sul, Rio

de Janeiro, Minas Gerais e São Paulo e do Brasil. Demonstra que esses Estados mantiveram uma política de intensa renúncia do ICMS para atrair investimentos.

- NASCIMENTO, 2012 – Quantifica a renúncia fiscal, por imposto, no polo industrial da Zona Franca de Manaus, de 1991 a 1997. O tributo que mais cresceu foi o Imposto sobre Produtos Industrializados com 206,6%, seguindo-se o Imposto sobre Importação com 124,3%, o ICMS (Brasil) com 73,85% e o ICMS com 61,19%.
- PRADO, s.d. – Expõe a guerra fiscal no setor automotivo e as competições e políticas estaduais de desenvolvimento, exibindo, por região, o valor do incentivo dado a algumas montadoras e o número de postos de trabalho com o custo fiscal. Conclui que a Renault, com três plantas industriais, apresenta o menor custo fiscal, mesmo apresentando um número maior de postos de trabalho.
- PEDROSA; CARVALHO; OLIVEIRA, 2000 – Analisam o impacto da renúncia fiscal em Pernambuco, sendo quantificado o valor da renúncia do ICMS de 1996 nesse estado e, em seguida, para o setor de medicamentos.
- GOULARTI, s.d. – No âmbito do PRODEC (Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense), quantifica os dados de renúncia de receita de 1990 até 2010, com destaque para 1998, com 78,24% de participação, e 2008, com 49,87%. Isso demonstra que, nos períodos de crise, a probabilidade do aumento de renúncia de receita é maior em função da escassez de recursos para fazer frente aos gastos.
- DE SOUZA; MACÁRIOS; SOUZA; ARANA, 2010 – Traçam um panorama da competição internacional e depois, especificamente, da renúncia no estado do Mato Grosso no ano de 2009. Também apresentam um relatório extenso sobre a arrecadação de ICMS, por setor, desde 2003 até 2010.
- CAFÉ; DE SOUZA; RAMMINGER, 2010 - Destacam o potencial de arrecadação de ICMS dos Estados brasileiros, de 2003 a 2007, atribuindo um índice de esforço fiscal de arrecadação do imposto no período. Centro-Oeste cresceu 40,3% no índice, seguido do Sudeste com 9,1%. As demais regiões apresentam redução deste esforço, sendo Norte com -26,5%, Nordeste com -10,2% e Sul com -7,6%. Em relação aos estados, os destaques de maior

crescimento e de maior redução foram, respectivamente, Mato Grosso do Sul com 93,3% e Amapá com menos 46,9%.

Além dos estudos supracitados, que envolvem estados e/ou tributos específicos, os autores (AFONSO, 2014) nos mostram outras pesquisas que tentaram levantar os dados das estimativas de renúncia estadual. É o caso de uma apresentação realizada por Selene Nunes, economista do Ministério da Fazenda (nomenclatura da época), que fez um levantamento das renúncias reportadas nas LDO dos estados.

Esse estudo nos mostra a dificuldade para se conseguir encontrar os dados, pois não há cobertura para todos os anos e, muito menos, para todos os estados. O ano em que Nunes encontrou mais dados foi o de 2002, que contava com informações de 17 estados. Outros estudos também são apresentados, mas todos sempre com as mesmas restrições: dados de poucos estados e/ou de poucos anos.

Percebemos, então, a dificuldade em se obter dados acerca das renúncias de receita dos estados, principalmente em relação ao do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. E, buscando trazer novos dados, e mais completos, Afonso (2014) faz um levantamento das renúncias estimadas por cada estado, extraíndo os dados diretamente das respectivas LDO e, em alguns casos, da Lei Orçamentária Anual (LOA). Assim, ele nos traz:

“Se muito já se publica, por outro lado, muito se peca em termos de compreensão e comparação entre atos e números. É completa a falta de padronização na divulgação das leis de diretrizes e de seus conteúdos. Cada estado divulga os instrumentos por um órgão diferente, porém, a falta de harmonização mais relevante respeita ao conteúdo. Em particular, no caso da renúncia, nem todos os estados a estão apresentando, mesmo depois de editada a LRF. Ademais, não é possível saber se os estados que estimam a renúncia seguem uma metodologia minimante próxima” (AFONSO, 2014, p. 22).

Ou seja, não temos apenas a questão de transparência e divulgação dos dados, mas também a questão do conteúdo divulgado, que seguem as definições de cada estado e que muitas vezes não são inteligíveis. Assim, os autores trazem um quadro resumo

do que encontraram na análise das LDO dos estados, que resume bem o aspecto caótico e pouco padronizado existente:

Conteúdo das Leis de Diretrizes Orçamentárias Estaduais em 2012/2014

ESTADOS	Divulgam LDO			Mencionam a Renúncia Fiscal			Particionam por Imposto			Particionam Por Setor/Modalidade		
	2014	2013	2012	2014	2013	2012	2014	2013	2012	2014	2013	2012
Acre												
Alagoas	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	X	✓	✓	✓
Amapá		✓	✓		✓	X		✓	X		✓	X
Amazonas	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bahia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Ceará*	✓	✓	✓	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Distrito Federal	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Espírito Santo	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Goiás	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	X	X	X	X
Maranhão	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mato Grosso	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	X	✓	✓	✓
Mato Grosso do Sul*	✓	✓	✓	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Minas Gerais	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Pará	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Paraíba		✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Paraná	✓	✓	✓	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Pernambuco	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	X	X	X	X
Piauí	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Rio de Janeiro ¹				✓	✓	✓	X	X	X	X	X	X
Rio Grande do Norte		✓	✓		✓	X		✓	X		✓	X
Rio Grande do Sul*	✓	✓	✓	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Rondônia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	X
Roraima		✓	✓		✓	✓		✓	✓		✓	✓
Santa Catarina	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	X	✓	✓	✓
São Paulo	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Sergipe	X	✓	✓	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Tocantins		✓			✓			✓			✓	

*Pelo fato de não estímarem a Renúncia Fiscal, Ceará, Mato Grosso do Sul e Rio Grande do Sul apresentam uma nota explicativa em suas respectivas LDO's

¹ Divulga as projeções de renúncias nas LOA's.

Elaboração própria.

Quadro 4: Conteúdo das LDO estaduais em 2012/2014.

Fonte: AFONSO, 2014, p. 23.

Fica nítido, conforme apresentado no Quadro 4, a baixa padronização de dados e informações divulgadas pelos estados, além da pouca compreensão que é possível se obter delas. A mera divulgação de dados apenas para fins de cumprimentos legais não sei justifica, uma vez que o verdadeiro objetivo da transparência pública deve ser prestar contas à sociedade, de forma que todo e qualquer cidadão possa compreender o que está sendo feito pelo governo.

Agora que temos a dimensão de como a renúncia de receitas tem sido estudado na literatura nacional recente, partiremos para a definição conceitual do tema.

2.2. Definição de Renúncia de Receita

Em estudo técnico para a Câmara dos Deputados, Lima (2017) nos mostra que a CF 1988, em seu Artigo 165, §6º, traz que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (BRASIL, 1988). E, no mesmo sentido, a LRF traz, em seu Artigo 14, §1º, que “a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” (BRASIL, 2000).

A partir de tal embasamento, Lima (2017) define:

“A **renúncia fiscal**, que só pode ser instituída por lei específica, nos termos do § 6º do art. 150 da Constituição da República, consiste no fenômeno jurídico pelo qual a unidade da Federação abre mão de arrecadar determinada parcela de algum tributo da sua competência, sempre com finalidades sociais, concedendo **isenções tributárias, redução de alíquota do tributo ou da sua base de cálculo, ou criando incentivos financeiros, mediante repasse do valor de determinados tributos para o setor privado**, também para resolução de problemas sociais e/ou redução das disparidades econômicas entre as diversas regiões do País, nos termos do § 7º do art. 165 da mesma Carta” (LIMA, 2017, pp. 5-6, grifo nosso).

A renúncia, assim como o tributo em si, faz parte do sistema tributário brasileiro e é um direito previsto nas competências dos entes da federação. Tais benefícios se constituem em um desvio ao sistema tributário, ou seja, beneficiam determinados grupos de contribuintes ao reduzir a arrecadação potencial e aumentar a disponibilidade econômica do contribuinte. Ainda segundo o autor, a renúncia fiscal, em termos econômico-financeiros, pode ser compreendida como um gasto tributário, termo baseado na tradução do termo *tax expenditure*, cunhado no final dos anos 1960 na literatura econômica nos Estados Unidos.

Na mesma toada, a Receita Federal do Brasil, pertencente ao Ministério da Fazenda (nomenclatura à época), adota o seguinte conceito para gasto tributário, conforme consta em seu site¹⁴:

“Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte” (RFB).

Almeida (2000), então, nos traz uma discussão a respeito da padronização de conceitos. Primeiro, ele aborda o termo “renúncia de receita” que, muitas vezes, expressa:

“Perdas de arrecadação tributária’ em decorrência dos diversos tipos de benefícios tributários (isenção, remissão, redução especial de base de cálculo ou de alíquotas, etc.) concedidos pelo poder público a contribuintes de determinados setores, regiões ou mesmo pessoas físicas” (ALMEIDA, 2000, p. 27).

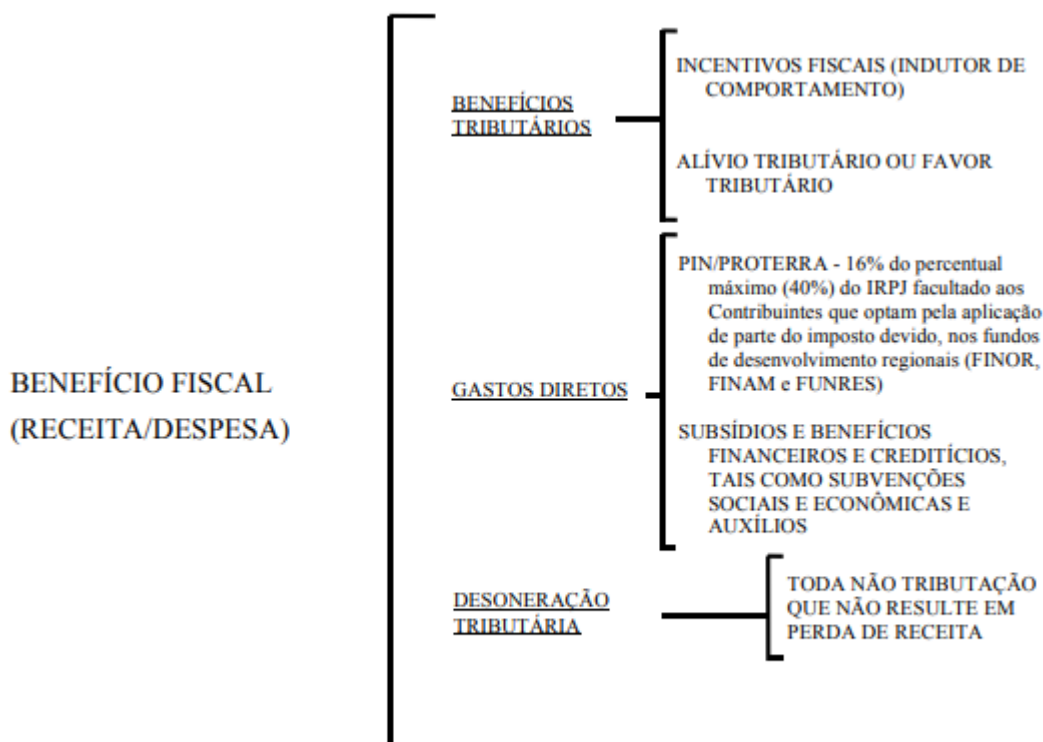
Em seguida, nos mostra que o termo “benefício tributário” seria o equivalente ao termo “gasto tributário” e, muitas vezes, é utilizado como sinônimo de “benefício fiscal” (o autor alerta que tal utilização é indevida, uma vez que o termo “fiscal” é mais abrangente e, assim, poderia considerar subvenções e subsídios). Já o termo “incentivo fiscal”, ainda segundo o autor, seria um subconjunto de benefícios tributários, sendo que necessita ser um indutor de comportamento para receber tal nomenclatura. Em relação a “alívios tributários” (*tax relief*), Almeida (2000) nos mostra que eles também são um subconjunto de benefícios tributários, mas são assim considerados quando pretendem mitigar situações desvantajosas dos contribuintes. Por fim, o autor discute o termo “desoneração tributária”, que representa a não tributação e que não resulta em perda de receita.

Portanto, para fins de definição, o presente trabalho adotará como termo central Renúncia de Receita, utilizando o mesmo conceito que a Receita Federal do Brasil utiliza no chamado Gasto Tributário e que Almeida apresenta como “Benefício Tributário”. Esse é o nosso objeto de estudo e, assim, o presente estudo focará nestas perdas de arrecadação tributária, englobando incentivos fiscais e benefícios

¹⁴ Receita Federal do Brasil. Conceito de Gasto Tributário. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario>>. Acesso em 25 de novembro de 2018.

tributários, ao passo que não serão considerados subsídios, gastos diretos, subvenções, benefícios creditícios e benefícios financeiros.

Para compreendermos a relação entre tais termos, Almeida (2000) apresenta a imagem abaixo:



Nota: o benefício fiscal é gênero enquanto o benefício tributário é espécie.

Imagem 4: Distinção entre as diferentes nomenclaturas.

Fonte: Almeida, 2000, p. 32.

Prosseguindo em seu estudo, Almeida (2000) nos explica que renunciar à receita pública é uma política de governo, assim como as demais funções que têm o objetivo de executar as atribuições do governo. Essa ação (renúncia) busca dar apoio financeiro à realização de programas, projetos e atividades que beneficiem a sociedade, além de poder auxiliar no desenvolvimento econômico, através do favorecimento de determinados grupos de contribuintes, de setores considerados estratégicos para o governo.

Porém, por mais que os objetivos das renúncias sejam públicos, a realização das atividades que os buscam muitas vezes não são, sendo realizadas por agentes alheios ao Estado e com instrumentos de planejamento, execução e controle que não estão presentes no orçamento público. Assim, Almeida (2000) nos diz:

“Tudo acontece à margem dos orçamentos públicos, e por esta razão, a aplicação de recursos decorrentes da renúncia de receita é tratada como gastos tributários indiretos, tratamento distinto daquele reservado aos recursos de custeio e investimento inseridos no contexto dos orçamentos da União, classificados como gastos diretos, a exemplo dos subsídios e recursos aplicados em gerações de crédito decorrentes dos Fundos Constitucionais (FNO, FCO e FNE)” (ALMEIDA, 2000, p. 20).

E, por mais que as renúncias de receita possam ser consideradas uma política pública consagrada, sendo aplicada em diversos países, devemos fazer uma ressalva, pois, quando comparamos a nossa realidade à de países mais desenvolvidos, principalmente em relação ao controle e monitoramento dos resultados alcançados, encontramos uma enorme diferença. No Brasil, não possuímos uma avaliação da eficácia e da efetividade dessa política. Assim, Almeida (2000) nos diz:

“Significa dizer que o Estado não tem controle do que deixa de arrecadar, sob a forma de renúncia de receita e não avalia os resultados desta política, adotando desta forma uma postura negligente na gestão de recursos [...] Em alguns países da Europa e da América do Norte, estes recursos são explicitados e classificados em orçamentos próprios ou constituem parte integrante do orçamento fiscal, sendo, desta forma, objeto de apreciação direta do Congresso ou Parlamento e, por via de consequência, da sociedade” (ALMEIDA, 2000, p. 20).

Tal situação é alarmante, principalmente quando percebemos, ainda segundo o autor, que no âmbito federal temos um quadro demonstrativo elaborado pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda que é elaborado com valores estimados, sem que haja uma comparação com a renúncia de receita realmente efetivada. E, considerando que tal demonstrativo consta como anexo da Lei de Diretrizes Orçamentárias, vemos que ele sequer é analisado consistentemente ou criticamente pelo legislativo.

Esse aspecto citado é extremamente relevante, de forma que poderemos analisá-lo, posteriormente, no âmbito do Estado de São Paulo. Já para o momento, partindo da conceituação de Renúncia de Receita e da análise da literatura do tema, podemos buscar como as renúncias de receita estão presentes no processo orçamentário brasileiro. E é isso o que faremos na próxima seção.

2.3. A Renúncia de Receita no Processo Orçamentário Brasileiro

“Segundo Allen Schick [...] todo o sistema orçamentário compreende, basicamente, o desempenho de três funções: planejamento, gerência e controle” (CORE, 2004, p. 1), de forma que o balanceamento entre essas funções, com a atribuição de pesos para cada uma delas, é a questão-chave do processo orçamentário.

Atualmente, o sistema orçamentário brasileiro é composto por peças que trabalham com categorias básicas de orçamento-programa e com um modelo orçamentário baseado em produtos e resultados, sendo que a função controle tem predominado o processo (CORE, 2004, pp. 2-8). Os marcos que caracterizam o nosso atual sistema são o Plano Plurianual (PPA) de 2000 a 2003 e a Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2000, ambas do Governo Federal, que inauguraram essas características na prática.

E, para compreendermos seu funcionamento, primeiro precisamos entender os princípios que regem o orçamento público, buscando estabelecer as regras básicas que conferem racionalidade, eficiência e transparência ao orçamento. Conforme o Manual Técnico de Orçamento 2015 (MTO 2015), que se baseia principalmente na Constituição Federal de 1988 (CF 1988) e na Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964 (Lei Nº 4.320/64), os princípios orçamentários são:

- Unidade ou Totalidade: “cada ente governamental deve elaborar um único orçamento [...] Todas as receitas previstas e fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal” (BRASIL, 2015, p. 13).
- Universalidade: “a [Lei Orçamentária Anual] LOA de cada ente federado deverá conter todas as receitas e as despesas de todos os Poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público” (BRASIL, 2015, p. 13).
- Anualidade ou Periodicidade: “exercício financeiro é o período de tempo ao qual se referem a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA [...] [coincidindo] com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro)” (BRASIL, 2015, pp. 13-14).
- Exclusividade: “a LOA não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa” (BRASIL, 2015, p. 14).

- Orçamento Bruto: “o registro das receitas e despesas na LOA [deve ser] pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções” (BRASIL, 2015, p. 14).
- Não Vinculação da Receita de Impostos: “veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria CF” (BRASIL, 2015, p. 14).

Partindo desses princípios, o processo orçamentário brasileiro é estruturado pela hierarquização de três leis ordinárias, na seguinte ordem: Lei do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA, segundo Marcos Mendes (2008), é a peça orçamentária mais abrangente, com duração de quatro anos. Sua principal função é fixar as diretrizes, os objetivos e as metas que o governo deseja para as despesas de capital (investimentos) e de duração continuada (que perduram por dois ou mais exercícios financeiros), ou seja, é um instrumento de planejamento de longo prazo.

Em relação à LDO, que possui validade de um ano, Mendes (2008) nos mostra que a sua principal função é fixar os parâmetros gerais e estabelecer metas e prioridades que orientarão a elaboração do orçamento do próximo ano. E, por ser subordinada ao PPA, ela não pode conter dispositivos que o contrariem, sendo que o PPA prevalece em caso de conflito.

Por fim, a LOA, ainda segundo o autor, tem como função primordial estimar a receita pública e fixar a despesa para o próximo o exercício financeiro, também possuindo validade de um ano. Ela é subdividida em três partes: 1) Orçamento Fiscal, que inclui os três poderes, a administração indireta, os fundos e as fundações mantidos pelo poder público; 2) Orçamento da Seguridade Social, que se refere à previdência social, assistência social e saúde, abrangendo todas as entidades dos ministérios ou secretarias que executam tais funções, inclusive a administração indireta, fundos e fundações mantidos pelo poder público; 3) Orçamento de Investimento das Empresas Estatais, que são aquelas que o governo detém a maioria do capital social com direito a voto. E, por ser subordinada tanto ao PPA quanto à LDO, a LOA não pode conter dispositivos que os contrariem. Caso isso ocorra, o PPA e a LDO, nessa ordem, prevalecem.

Ou seja, o PPA, que é o planejamento, nos fornece os principais rumos e as metas (qualitativas e quantitativas) das políticas públicas ao longo dos seus quatro anos de vigência, mostrando as prioridades do governo e trazendo a fixação dos valores financeiros que serão alocados. A LDO, por sua vez, é a peça que nos traz o desdobramento das metas do PPA, para cada ano, de forma que a realidade fiscal se sobreponha e auxilie no estabelecimento das prioridades para o orçamento do exercício seguinte, levando em consideração as disponibilidades financeiras do governo.

Nesse contexto, a LDO deve estabelecer “os limites do possível dentro da ampla declaração de intenções contida no PPA” (MENDES, 2008, p. 6), para que a LOA possa ter execução factível das prioridades, submetidas à realidade fiscal. Assim, o Orçamento Anual disporá sobre a execução dos projetos e atividades, garantindo que ocorram de acordo com a entrada efetiva de recursos fiscais.

Mendes (2008), ainda, nos frisa dois aspectos: 1) a vigência do PPA não coincide com o período do mandato do governante do Executivo, uma vez que ele é aprovado no primeiro ano do mandato, tendo sua vigência do segundo ano do mandato até o primeiro ano do próximo mandato; 2) a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe progressos importantes, reforçando o papel da LDO como instrumento de imposição do equilíbrio entre receitas e despesas (equilíbrio fiscal) e trazendo, também, anexos de metas e riscos fiscais, que trazem um conjunto de informações importantes acerca das hipóteses e projeções de indicadores econômicos e fiscais.

E é exatamente a partir da LRF que a renúncia de receita começa a ganhar importância e transparência, dentro do orçamento público brasileiro, aparecendo como um dos pilares da responsabilidade na gestão fiscal. A lei estabelece que a LDO deve conter um Anexo de Metas Fiscais com um “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado” (BRASIL, 2000 – Art. 4, §2º, V) e que a LOA deverá ser “acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado” (BRASIL, 2000 – Art. 5, II).

Além disso, a lei apresenta uma seção exclusiva sobre renúncia de receita, composta pelo Artigo 14, seus incisos e parágrafos, que estipulam que a concessão (ou

ampliação) de benefícios ou incentivos tributários que tragam renúncia de receita deverão ser acompanhados “de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes” (BRASIL, 2000 – Art. 14), além de atender ao disposto na LDO. Porém, tais aspectos serão abordados, de maneira aprofundada, no próximo capítulo.

Podemos perceber, portanto, que é a partir da LRF que o orçamento público brasileiro passa a ter maior foco sobre as renúncias de receita, uma vez que é ela que cria regramentos para o seu funcionamento e transparência, servindo para pautar as ações dos governos. Em resumo, a lei estabelece: 1) que a LDO deve conter um anexo com as estimativas de renúncia de receita; 2) que a LOA deve ser acompanhada de um documento que contenha as medidas de compensação para as renúncias de despesa; e 3) que medidas de concessão ou ampliação de renúncias de receita devem ser acompanhadas da estimativa do impacto orçamentário-financeiro para o exercício em que sua vigência se inicie e para os dois anos seguintes.

A partir da apresentação das bases e peças do orçamento público brasileiro, buscaremos compreender, a seguir, as etapas e processos que compõem esse sistema. Apenas fazemos uma ressalva de que, por ser um instrumento de planejamento e por não conter informações relativas à renúncia de receita, o PPA não será abordado neste detalhamento. Passamos, então, à Imagem 5 a seguir, que ilustra o processo orçamentário brasileiro como um todo.

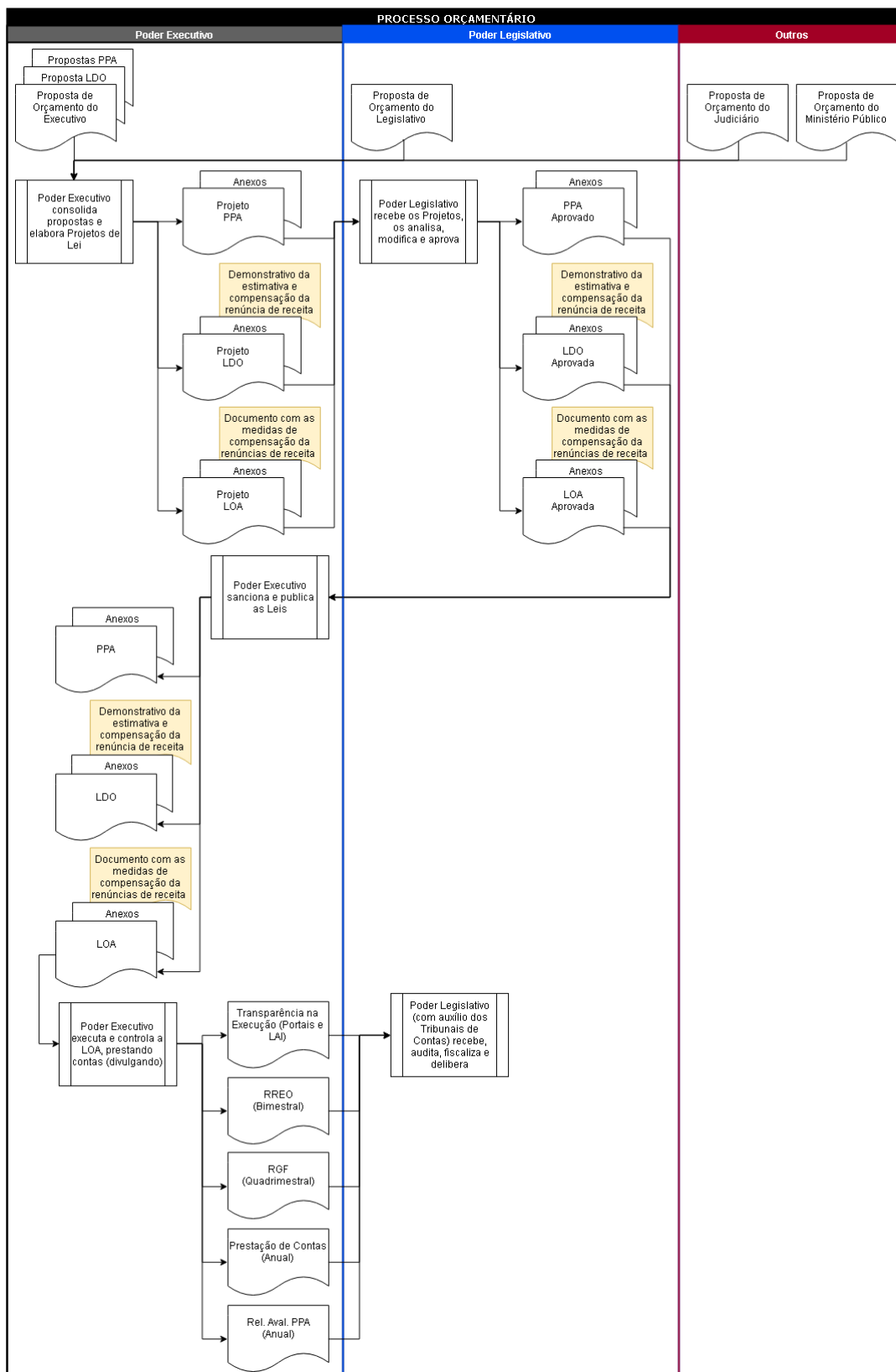


Imagem 5: Processo Orçamentário Brasileiro, com destaque (em laranja) para os documentos relacionados à Renúncia de Receita.

Fonte: Elaboração própria a partir de MOGNATTI, 2005, p.19 apud MOGNATTI, 2008, p. 21; Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000; MENDES, 2008; GIACOMONI, 2017.

Verificamos que o PPA, LDO e LOA são de iniciativa do Poder Executivo, sendo que o PPA e a LDO são instrumentos de planejamento e auxílio orçamentário e, assim, cabe apenas ao Executivo elaborar seu conteúdo. Já para a LOA, que contém a programação orçamentária (despesas) de toda a administração pública, cabe ao Executivo receber as propostas dos poderes Legislativo e Judiciário, além do Ministério Público, para consolidá-las junto à sua proposta, criando uma peça única para o orçamento anual. E, a partir de tal consolidação, o Executivo elabora o projeto de lei referente e o encaminha ao Legislativo.

Esse poder recebe os projetos (de todas as peças orçamentárias), faz a devida análise, modifica o que achar necessário (dentro dos regramentos existentes) e, por fim, aprova a lei. Uma vez aprovada pelo Legislativo, ela retorna para o Executivo, que irá sancionar e publicar a lei. Ou seja, é a partir desse momento que os projetos iniciais se tornam leis, devendo serem seguidas por todos os poderes.

Em relação aos prazos de elaboração, Giacomoni (2017) nos mostra que, enquanto as regras definitivas, que devem ser estabelecidas por lei complementar prevista pelo Artigo 165, §8º, da CF 1988 (para disciplinar o assunto em definitivo, para todos os entes federativos) não entrarem em vigor, o estabelecido no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) deve ser seguido pelo Governo Federal. Já para os demais entes da federação, fica a critério deles elaborarem normas próprias e adotar prazos diferentes, caso queiram.

Assim, Giacomoni (2017) nos mostra que, no âmbito federal, o projeto do PPA deve ser encaminhado, pelo Executivo ao Congresso Nacional, “até quatro meses antes do encerramento do exercício – 31 de agosto – e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa – 22 de dezembro” (GIACOMONI, 2017, p. 238). Já para o estado de São Paulo, a sua Constituição Estadual prevê, no §9º do Artigo 174, que o Governador enviará à Assembleia Legislativa, até 15 de agosto do primeiro ano do mandato do Governador eleito, o projeto de lei dispendo sobre o plano plurianual. E, quanto à sua vigência, em ambos os casos, ela se inicia no segundo ano do mandato governamental e se estende até o primeiro ano do próximo mandato, possuindo vigência total de quatro anos.

O projeto da LDO, por sua vez e no âmbito nacional, “deverá ser encaminhado ao Congresso Nacional até oito meses antes do encerramento do exercício – 15 de abril

–, e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa – 17 de julho” (GIACOMONI, 2017, p. 242). Para o estado de São Paulo, a Constituição Estadual prevê, no §9º do Artigo 174, que o Governador enviará à Assembleia Legislativa, até 30 de abril, anualmente, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias. E temos, para ambos os casos, que a LDO se refere ao próximo ano e possui vigência de um ano.

Por fim, o autor nos mostra que a LOA, tal como as demais peças, possui os prazos de encaminhamento ao Legislativo e devolução para sanção estabelecidos nas Constituições Federal e Estaduais, além de ‘também se referir ao próximo ano e possuir vigência de um ano. No caso federal, “o projeto de lei deve ser encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício – 31 de agosto – e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa – 22 de dezembro” (GIACOMONI, 2017, p. 249). No caso do estado de São Paulo, a Constituição Estadual prevê, no §9º do Artigo 174, que o Governador enviará à Assembleia Legislativa, até 30 de setembro, de cada ano, o projeto de lei da proposta orçamentária para o exercício subsequente.

Dessa forma, após a sanção e publicação das leis, caberá a todos os poderes segui-las, sendo que, no Brasil, o exercício financeiro do setor público coincide com o ano civil. E, como forma de acompanhamento da execução, o Executivo deve divulgar, periodicamente: 1) Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), bimestralmente; 2) Relatório de Gestão Fiscal (RGF), quadrimestralmente; 3) Prestação de Contas do Executivo, anualmente; 4) Relatório Anual e Avaliação do PPA, anualmente.

Além de tais instrumentos previstos, a partir da Lei da Transparência (Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009) e da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011 – LAI) começamos a ter acesso às informações praticamente em tempo real. Essas leis nos trouxeram que todas as entidades públicas deveriam publicar as informações, de receitas e despesas, em até vinte quatro horas, além de garantir que o cidadão pudesse solicitar diretamente às entidades as informações que julgar necessárias.

E é, a partir dessas informações, relatórios e documentos, que o Poder Legislativo fiscaliza as ações do Poder Executivo. É também, nesse âmbito, que os Tribunais de

Contas atuam, sendo órgãos acessórios do Legislativo, atuando como órgão consultivo e indicativo, porém sem poder de sanção. Temos, assim, o ciclo orçamentário completo, que se inicia com as propostas, passa por discussões e aprovações, é executado conforme o programado e, por fim, o há o controle sobre tal execução.

Agora que compreendemos o funcionamento geral do sistema orçamentário brasileiro, podemos retomar a Imagem 5. Nela verificamos a existência, na LDO e na LOA, de anexos e documentos (destacados em laranja) que envolvem a renúncia de receita. Passaremos então, a seguir, a discutir em mais detalhes as etapas e os atores envolvidos na elaboração, discussão e aprovação da LDO e da LOA, conforme a Imagem 6 nos mostra.

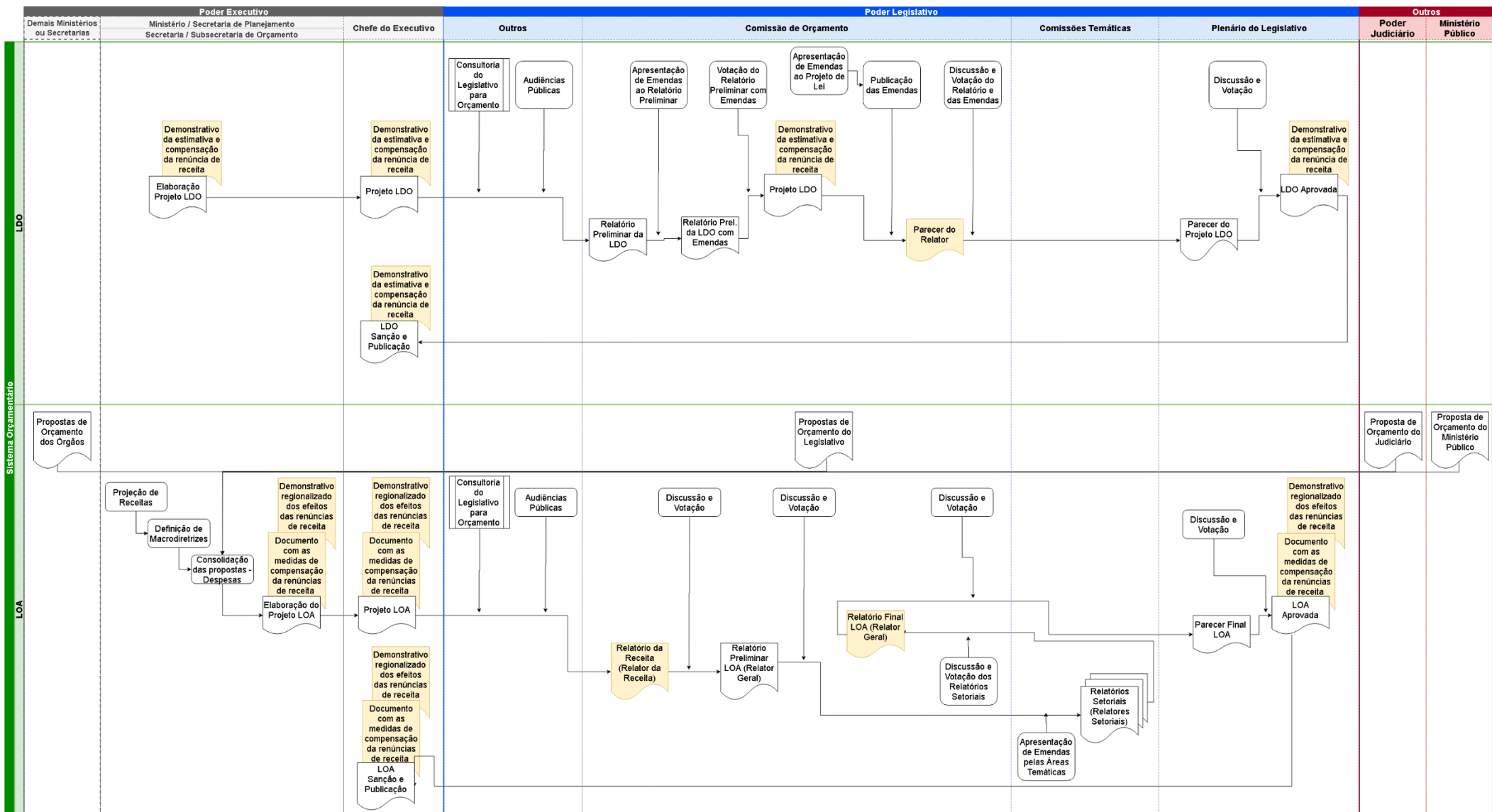


Imagem 6: Etapas de elaboração, discussão e aprovação da LDO e da LOA, com destaque (em laranja) para os documentos envolvendo Renúncia Fiscal.
 Fonte: Elaboração própria com base em GIACOMONI, 2017.

Um primeiro aspecto a ser destacado é que o processo apresentado aqui, baseado em Giacomoni (2017), se refere ao processo orçamentário completo, normalmente realizado no âmbito federal. Os processos estaduais podem ser mais simples e, portanto, podem não contar com todas as etapas que vemos na Imagem 6. Mas, destacamos, que as etapas mais importantes se mantêm.

Iniciamos nossa análise pela LDO, que é elaborada antes do que a LOA. Ela é confeccionada por um órgão do Poder Executivo – a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério da Fazenda (nomenclatura à época), no caso da União, ou, no caso do estado de São Paulo, pela Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Finanças da Secretaria da Fazenda e Planejamento – que compila as informações e monta a estrutura do projeto de lei. Assim, o órgão encaminha tal projeto para o Chefe do Executivo (Presidente ou Governador, respectivamente), para que ele encaminhe o projeto para o Legislativo. Nesse momento, o documento já deve conter, como anexo, o demonstrativo da renúncia de receita.

A seguir, no aspecto geral, o Legislativo recebe o projeto e inicia os seus trâmites internos, que podem contar com a Consultoria Orçamentária do próprio órgão ou com a realização de audiências públicas, que discutirão o conteúdo do projeto. Em seguida, o projeto e as informações discutidas são encaminhados para a Comissão do Orçamento da casa legislativa. Nesse momento, temos a elaboração de um Relatório Preliminar da LDO (etapa que pode não ocorrer, como por exemplo no caso do Estado de São Paulo) e a apresentação de emendas ao relatório, por parte dos membros do legislativo (deputados ou vereadores), com posterior votação e aprovação do relatório pela comissão.

Sendo aprovadas, o Projeto da LDO é substituído pelas alterações do relatório (contendo, ainda, o demonstrativo de renúncia de receitas), sendo apresentado, então, como projeto para a Comissão. Dessa forma, os legisladores podem apresentar emendas ao projeto para, em seguida, o Relator do projeto elaborar um Parecer do Projeto da LDO. Esse Parecer é votado pela comissão e, ao ser aprovado, é encaminhado para o plenário da casa. Por fim, ele é discutido e votado e, sendo aprovado, se transforma em Lei (constando, ainda, o demonstrativo de renúncia de receitas) e é encaminhado para o Chefe do Executivo, que irá sancionar e publicar a lei.

No caso específico do Estado de São Paulo, após a Assembleia Legislativa receber o Projeto da LDO, ele é colocado na pauta da casa pelo prazo de quinze sessões, para que possa receber emendas de qualquer deputado. Em seguida, o projeto e as emendas são encaminhados para a Comissão de Finanças, Orçamento e Planejamento, na qual um relator é designado pelo presidente da Comissão, de forma que ele avaliará tanto o projeto como as emendas, definindo quais serão aceitas ou não. Após a análise, o relator encaminha seu parecer para o plenário da Comissão, onde o relatório apresentado será discutido e votado. Sendo aprovado, o parecer segue para o plenário da Assembleia Legislativa, podendo receber novas emendas e passar por nova discussão. Por fim, a LDO é votada e, após ser aprovada, é encaminhada para o Governador, que poderá fazer vetos (e, se o fizer, tais vetos retornam para a Assembleia Legislativa, para que sejam discutidos e votados, decidindo pela sua permanência ou não) e, posteriormente, sancionar a lei.

Temos, então, nesse processo de elaboração, discussão e aprovação da LDO, o envolvimento de dois órgãos/instituições importantes: 1) secretaria/subsecretaria de orçamento, do ministério/secretaria da fazenda do Executivo; 2) comissão de orçamento do Legislativo. Esses atores possuem papel fundamental no processo da LDO, pois são eles que acabam dando forma ao conteúdo da lei. Assim, em um momento futuro da pesquisa, será importante analisá-los para que possamos compreender, mais profundamente, os reflexos de suas ações.

Além disso, o Demonstrativo de Renúncia de Receitas (tanto do projeto encaminhado pelo Executivo como do aprovado pelo Legislativo) é um documento-chave para as nossas análises, pois será a partir dele que poderemos obter as informações sobre as renúncias de receita. Assim, a investigação deles será essencial para a nossa pesquisa, nos permitindo acompanhar o andamento das projeções ao longo do período analisado.

Dando sequência à nossa análise, estudaremos o processo da LOA. Tal como na LDO, ela é elaborada por um órgão do Poder Executivo, Secretaria de Orçamento Federal do Ministério da Fazenda (nomenclatura à época), no caso da União, ou pela Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Finanças da Secretaria da Fazenda e Planejamento, no estado de São Paulo. De início, esse órgão faz a projeção das receitas e define as macrodiretrizes que guiarão o processo orçamentário. Em

seguida, ele elabora a proposta orçamentária (despesas) do Executivo e junta com as propostas dos demais poderes (Judiciário e Legislativo) e do Ministério Público (que possui autonomia para elaborar suas próprias propostas), consolidando as informações em um único orçamento.

Com todas essas informações, o órgão encaminha o Projeto da LOA (que deve conter documento mostrando as medidas de compensação da renúncia de receita) para o Chefe do Executivo, que envia o projeto para o Legislativo. Esse, ao receber, inicia os seus trâmites, contando com a ajuda da consultoria orçamentária interna e/ou de audiências públicas. A seguir, temos a designação de um relator da receita, que irá elaborar um Relatório da Receita. Nele, deve constar, também, uma análise sobre as renúncias de receita. Assim, para a nossa pesquisa, tal documento será de vital importância, uma vez que, a partir dele, poderemos compreender qual é a discussão que o Legislativo faz sobre o tema. Tal relatório da receita, após ser elaborado, é discutido e aprovado pela comissão.

Em seguida, o Relator Geral elabora um Relatório Preliminar sobre a LOA, contendo os aspectos gerais da lei, que é então discutido e aprovado pela comissão. A partir desse momento, a matéria é encaminhada para as comissões temáticas (conforme os temas especificados na LOA e os existentes na casa legislativa), onde os legisladores podem apresentar emendas, de forma que cada área elaborará um Relatório Setorial. Esses relatórios, após finalizados, retornam para a comissão de orçamento, passando por novas discussões e aprovações.

Por fim, com esse embasamento, o Relator Geral elabora o Relatório Final da LOA, que segue para discussão e aprovação, ainda na comissão de orçamento. Sendo aprovada por ela, esse relatório é encaminhado para o plenário do Legislativo, de forma que todos os legisladores possam discutir acerca da LOA, votando a aprovação da Lei no final. Dessa forma, temos, então, a aprovação da LOA, devendo conter documento anexo mostrando as medidas de compensação da renúncia de receita, que retorna para sanção e publicação, pelo Chefe do Executivo.

No caso específico do Estado de São Paulo, o processo da LOA é similar ao da LDO. Assim que a Assembleia Legislativa recebe o Projeto da LOA, o mesmo fica na pauta da casa pelo prazo de quinze sessões, podendo receber emendas de qualquer deputado. Em seguida, o projeto e as emendas são encaminhados para a Comissão

de Finanças, Orçamento e Planejamento, que designará um relator que avaliará o projeto e as emendas, definindo quais delas serão aceitas ou não. Em seguida, o relator encaminha seu parecer para o plenário da Comissão, para que relatório seja discutido e votado. Ao ser aprovado, o parecer segue para o plenário da Assembleia Legislativa, podendo receber novas emendas e passar por novas discussão. Por fim, temos a votação da LOA e, após ser aprovada, ela será encaminhada para o Governador, que poderá vetar trechos (caso os realize, os vetos retornam para a Assembleia, que discutirá e votará, decidindo pela sua permanência ou não) e, posteriormente, sancionar a lei.

E, novamente como no caso da LDO, o processo de elaboração, discussão e aprovação da LOA envolve alguns órgãos/instituições importantes: 1) secretaria/subsecretaria de orçamento, do ministério/secretaria da fazenda do Executivo; 2) comissão de orçamento do Legislativo. Percebemos, portanto, o quanto esses atores são relevantes no processo orçamentário, sendo responsáveis mais uma vez pelo conteúdo e forma da lei. Cabe ressaltar que, dentro da comissão de orçamento, o Relator da Receita possui um papel de destaque para a nossa pesquisa, uma vez que ele estará envolvido diretamente com a análise delas.

Já em relação aos documentos-chave, o documento contendo as medidas de compensação da renúncia de receita e o relatório da receita são extremamente importantes para as nossas análises, pois será a partir dele que obteremos as informações sobre as renúncias de receita. Assim, cabe investigá-los, acompanhando a evolução das renúncias ao longo do período analisado.

A seguir, sintetizaremos, em dois quadros, os principais atores (Poderes e seus órgãos) e documentos pertinentes para a pesquisa, já especificamente em relação ao Estado de São Paulo.

Atores e Documentos, do Processo Orçamentário da LDO, relacionados à Renúncia de Receita no Estado de São Paulo.			
Poder	Órgão	Documento	Fundamentação Legal
Executivo	Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Finanças da Secretaria da Fazenda e Planejamento	Projeto LDO - Demonstrativo de Renúncia de Receitas	Inciso V, § 2o, Art. 4o da LRF
Legislativo	Comissão de Finanças, Orçamento e Planejamento	Projeto LDO - Parecer do Relator da Comissão de Finanças, Orçamento e Planejamento	Art. 19 e Art. 21 CE SP 1989
		LDO - Demonstrativo de Renúncia de Receitas	Inciso V, § 2o, Art. 4o da LRF

Quadro 5: Atores e Documentos, do processo orçamentário da LDO, relacionados à renúncia de receitas no Estado de São Paulo.

Fonte: CE SP 1989.

Elaboração própria do autor.

Atores e Documentos, do Processo Orçamentário da LOA, relacionados à Renúncia de Receita no Estado de São Paulo.			
Poder	Órgão	Documento	Fundamentação Legal
Executivo	Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Finanças da Secretaria da Fazenda e Planejamento	Projeto LOA - Demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc.	§ 6º, Art. 165 da CF 1988 e Inciso II, Art. 5o da LRF
		Projeto LOA - Documento com medidas de compensação das renúncias de receita	Inciso II, Art. 5o da LRF
Legislativo	Comissão de Finanças, Orçamento e Planejamento	Projeto LOA - Parecer do Relator da Comissão de Finanças, Orçamento e Planejamento	Art. 19 e Art. 21 CE SP 1989
		LOA - Demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc.	§ 6º, Art. 165 da CF 1988 e Inciso II, Art. 5o da LRF
		LOA - Documento com medidas de compensação das renúncias de receita	Inciso II, Art. 5o da LRF

Quadro 6: Atores e Documentos, do processo orçamentário da LOA, relacionados à renúncia de receitas no Estado de São Paulo.

Fonte: CE SP 1989.

Elaboração própria do autor.

A partir dessa dimensão processual, podemos partir, agora, para analisar especificamente a renúncia de receita. Em todo seu livro, “Orçamento Público”, Giacomoni (2017) faz apenas uma pequena menção sobre incentivos, benefícios e subsídios. Transcrevemos, a seguir e em sua totalidade, a breve discussão realizada na seção de propostas orçamentárias:

“A mesma preocupação dedicada à universalidade orçamentária levou o constituinte de 1988 a estabelecer outro dispositivo de grande significado. É o seguinte: ‘O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia’ (Constituição Federal de 1988: art. 165, §6º).

Buscar e valorizar, em segmento pouco conhecido e obscuro, a transparência orçamentária é o principal mérito dessa disposição constitucional, marcada por originalidade e pioneirismo. Apesar de a maior parte dos entes federativos utilizarem, intensamente, esses mecanismos de apoio e incentivo nas diversas áreas de atividades, nunca houve, anteriormente à Constituição de 1988, efetivo interesse em contabilizar os custos que tais favorecimentos determinam para as finanças públicas. Outro aspecto a destacar é a abrangência dada ao conceito de benefício, alcançando-o em suas várias formas de representação – tributária, financeira e creditícia.

A efetiva observância dessa regra tem sido dificultada pela ausência de normas que fixem conceitos, definições, padrões e que estabeleçam

classificações que atendam às inúmeras modalidades de benefícios existentes” (GIACOMONI, 2017, p. 244, grifo nosso).

Fica nítido, mais uma vez, o quanto o tema renúncia de receitas ainda é incipiente e o quanto o processo orçamentário brasileiro é muito mais focado nas despesas. Tal visão vai de encontro ao apresentado por Almeida (2000), conforme vimos anteriormente, que nos diz que as renúncias estão à margem dos orçamentos públicos e, assim, temos dificuldades em seu controle.

Quanto à execução da receita, Giacomoni (2017) nos traz que ela é muito mais simples do que a despesa. Enquanto essa última é altamente descentralizada, sendo executada por diversas unidades, a receita é altamente centralizada em suas principais fontes (como pelo Ministério da Fazenda ou Secretaria da Fazenda, por exemplo). Além disso, enquanto a despesa é fixada, possuindo um limite, a receita é apenas estimada, podendo ficar aquém ou ultrapassar o valor estimado.

Outra diferença entre a receita e a despesa é que, enquanto a primeira utiliza a contabilização por regime de caixa (a receita é contabilizada apenas quando é arrecadada, com os valores entrando nos cofres públicos), a segunda utiliza o regime de competência (a despesa é contabilizada quando o seu evento gerador ocorreu, sem que necessariamente o pagamento já tenha sido efetuado). Assim, são contabilizadas como receitas do exercício as receitas que efetivamente foram nele arrecadadas.

E, sendo a maior parte da receita orçamentária oriunda da cobrança de tributos e contribuições, que são disciplinados por legislação específica, Giacomoni (2017) nos traz que, normalmente, existem três estágios de execução da receita: lançamento, arrecadação e recolhimento. Como a arrecadação representa a cobrança, recebimento e custódia, e o recolhimento representa a centralização da arrecadação em uma unidade única (órgão fazendário), sendo ambas etapas operacionais após o fato gerador, iremos nos ater aqui ao lançamento da receita. Segundo Giacomoni (2017):

“De conformidade com a norma tributária, a autoridade administrativa deve proceder ao *lançamento* do crédito tributário, entendido como o procedimento administrativo que: (i) verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; (ii) determina a matéria tributável; (iii) calcula o montante do tributo devido; (iv) identifica o sujeito passivo; e (v) propõe, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível” (GIACOMONI, 2017, p. 337).

Portanto, a renúncia de receitas está vinculada à etapa de lançamento das receitas, uma vez que é neste momento em que se verifica a ocorrência do fato gerador, se determina a legislação tributária pertinente e se calcula o montante devido (inclusive, levando em consideração, os benefícios tributários existentes).

Outro aspecto que se verifica, e que corrobora a visão de Almeida (2000), é o quanto as renúncias de receita estão à margem do processo orçamentário, uma vez que elas são discutidas apenas em anexos, sem que entrem, de fato, na discussão principal do orçamento. Aliás, de maneira geral, a receita possui muito menos importância no sistema orçamentário do que a despesa. Obviamente que, para os órgãos públicos, a programação orçamentária que eles possuirão é de vital importância. Porém, fica nítido que as formas de financiamento do estado são muito pouco exploradas em todo o processo, ficando muito mais restrita às análises e projeções da secretaria/subsecretaria de orçamento do que na discussão do Chefe do Executivo ou do Poder do Legislativo.

Dadas a revisão bibliográfica do tema, a conceituação formal das renúncias de receitas e a forma como elas se encaixam no processo orçamentário brasileiro, inclusive já dando enfoque ao Estado de São Paulo, podemos, agora, partir para a discussão do arcabouço normativo-legal que envolve o ICMS.

3. O ICMS E A RENÚNCIA DE RECEITA

Para compreendermos o funcionamento das renúncias de receita, devemos delinear, primeiramente, o contexto no qual elas estão inseridas. Dentro do aspecto federativo brasileiro, conseguimos compreender, de maneira geral e conforme exposto anteriormente, a estrutura tributária que financia os estados. Agora, daremos enfoque para o principal imposto dos Estados: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). E, para realizar tal estudo, seguiremos a ordem cronológica de criação do arcabouço normativo legal. Assim, a nossa jornada se inicia com as origens do ICMS e passará pelas transformações legais que ocorreram ao longo do período,

buscando compreender em que momento, e de qual forma, as renúncias de receita foram inseridas.

3.1. As origens do ICMS

Yamao (2014) nos traz que o primeiro registro que se tem notícia, no Brasil, de um tributo sobre o consumo data de 1922, ocorreu na “Lei Federal de nº4.625, que instituía, além do imposto sobre a renda, o Imposto sobre Vendas Mercantis – IVM, sendo, no primeiro momento, um tributo de competência da União, tal qual eram aqueles nos quais foram inspirados” (YAMAQ, 2014, p. 45). Temos, então, a Constituição Federal de 1934 que, ainda segundo a autora, trouxe duas grandes alterações:

“O IVM deixa de incidir somente sobre operações de compra e venda, para recair sobre as operações de consignação, passando a ser conhecido como Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, estendendo ainda sua aplicação aos produtores em geral, incluindo os agrícolas, e agora incidindo sobre todas as operações da cadeia, gerando o efeito chamado ‘cascata’” (YAMAQ, 2014, p. 46).

Essa mesma Constituição proibiu “a cobrança de imposto de exportação na venda entre estados, concedendo, então, a liberdade aos estados de instituírem seus IVCs através de leis estaduais nas formas que mais conviessem aos mesmos” (YAMAQ, 2014, p. 46). Dessa forma, além de agora possuir um caráter de tributo estadual, as alíquotas variavam de um estado para outro, o que gerava diferenças nos preços dos produtos.

Tais características se mantiveram até a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que foi editada após uma reforma tributária. Em seguida, o Código Tributário Nacional (CTN – Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e a Constituição Federal de 1967 abarcaram tais alterações, convertendo o IVC em Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM.

Nesse aspecto temporal, cabe uma ressalva em relação à Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964, que entrou em vigor nesse ínterim. Por mais que ela seja uma lei muito importante para o orçamento público e para o direito financeiro, inclusive por apresentar alguns princípios orçamentários, conforme vimos anteriormente, ela não

faz menção às isenções e/ou renúncias de receita e, assim, não será tratada por nós nesta seção.

Continuando, uma das principais diferenças do ICM para o IVC, segundo Yamao (2014), foi a aplicação do princípio da não-cumulatividade, de forma que o valor pago de imposto em cada operação anterior poderia ser deduzido na operação posterior, eliminando, assim, o efeito cascata. Ainda, segundo a autora, “outra inovação foi a estipulação constitucional de limites para as alíquotas aplicáveis aos produtos, determinando que a alíquota deveria ser igual para um mesmo produto em todo o território nacional” (YAMAHO, 2014, p. 47). Já, por outro lado, a competência não foi alterada, mantendo-se como relativa aos estados.

A próxima norma, conforme a ordem cronológica, é o Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172 / 66), que traça as diretrizes gerais do sistema tributário brasileiro e, em relação ao nosso objeto de estudo, apresenta uma seção exclusiva, além de fazer referências em relação à vigência da legislação tributária anterior, conforme podemos observar a seguir:

“Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

[...]

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, **pode ser revogada ou modificada por lei**, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)

Art. 179. **A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa**, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão” (BRASIL, 1966, grifo nosso).

Um aspecto importante a ser destacado, em relação ao CTN, é o estabelecido pelo seu Art. 176: a isenção de tributos é sempre decorrente de lei, sendo que a mesma deve estabelecer as condições, requisitos e tributos da isenção e, quando for o caso,

deve estabelecer, também, o prazo de sua duração. Ou seja, a lei supracitada determina que as isenções só podem existir a partir de uma lei específica para ela, onde, inclusive, devem ser determinadas as condições e requisitos para tal concessão.

Prosseguindo, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, define como ente competente, para a cobrança dos impostos relativos à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, os estados e o Distrito Federal, com a aplicação do princípio da não-cumulatividade (anulação do efeito cascata). Já quanto às isenções e/ou renúncias, essa Constituição não faz nenhuma previsão legal.

Pouco tempo depois, temos a edição do Ato Complementar Nº 34, de 30 de janeiro de 1967 (AC Nº 34/67), que estabeleceu, para estados e municípios, uma política comum relativa ao ICM, permitindo a celebração de convênios entre regiões geoeconômicas em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais. O seu texto traz:

“Art. 1º Os Estados e Territórios situados em uma mesma região geo-econômica, dentro de 30 (trinta) dias da data da publicação dêste Ato, celebrarão **convênios estabelecendo uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais, relativamente ao impôsto sôbre circulação de mercadorias.**

§ 1º A revogação ou alteração do disposto nos Convênios a que se refere êste artigo sômente poderá ser feita por outro Convênio ou por Protocolo aditivo ao Convênio original.

§ 2º **Os Convênios e Protocolos independem de ratificação pelas Assembléias Legislativas dos Estados participantes.**

Art. 2º **A partir de 1º de março de 1967, são revogadas, para todos os efeitos legais, quaisquer disposições de leis,** decretos e outros atos que tenham outorgado ou venham a outorgar isenções, reduções e outros favores fiscais, relativamente aos impostos sôbre vendas e consignações e sôbre circulação de mercadorias, não previstos nos Convênios e Protocolos a que se refere o artigo anterior ou nos já celebrados em conformidade, com o que nêle se dispõe” (BRASIL, 1967, grifo nosso).

Essa norma é a que dá início aos convênios entre estados, permitindo isenções, reduções ou outros benefícios fiscais em relação ao ICM. Além disso, ela revoga

qualquer benefício anterior a ela, ou seja, iniciam-se do zero os benefícios. Por último, o parágrafo segundo do primeiro artigo diz que os convênios e protocolos firmados independem de ratificação do Poder Legislativo do estado, ou seja, as Assembleias Legislativas Estaduais são alijadas desse processo.

Em uma primeira análise, superficial, o disposto pelo parágrafo segundo do primeiro artigo do AC Nº 34/67 pode parecer contrariar o Artigo 176 do CTN. Porém, como o Ato Constitucional se refere especificamente a ratificar Convênios e Protocolos em seu âmbito, ele apenas diz respeito à aceitação (ratificação) do convênio perante os outros estados, o que não significa colocar o convênio em prática (o que demandaria uma lei específica, conforme o CTN). Assim, o Ato Complementar Nº 34/67 não se contrapõe ao CTN.

Como próxima norma, temos, em 1968, o Decreto-Lei Nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que revogou as definições do ICM estadual do Código Tributário Nacional e trouxe novas diretrizes, chegando a incluir, no próprio texto da lei, algumas situações de isenção do imposto. Em relação à seção de isenção do referido código, este Decreto-Lei não fez nenhuma alteração.

Com a edição, em 1969, da Emenda Constitucional Nº 1, de 17 de outubro de 1969, (EC Nº 1/69) tivemos o texto da Constituição Federal de 1967 editado. Em relação ao Sistema Tributário Nacional, o texto da lei diz:

“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

[...]

§ 6º As isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos têrmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar” (BRASIL, 1969, grifo nosso).

Essa Emenda Constitucional, que reformou a Constituição Federal de 1967, manteve o ICM como imposto de competência dos estados e com caráter não cumulativo.

Quanto às isenções do ICM, o parágrafo sexto do Artigo 23 estabeleceu que as elas seriam concedidas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos estados. Assim, dois pontos importantes surgem: 1) novamente o Poder Legislativo fica aliado do processo de ratificação dos convênios; 2) ele estabelece que uma lei complementar deve ser editada para que se criem regras relativas a essas isenções.

Quando a EC Nº 1/69 estabelece que as isenções serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, verificamos que há a separação entre concessão e revogação (previstas nos Art. 176 e Art. 178 do CTN) e convênios (Art. 1 do AC Nº 34/67). Assim, enquanto a concessão ou revogação exige a edição de uma lei específica, o convênio (que é apenas o acordo entre estados que estabelece as diretrizes das isenções) exige apenas a ratificação do Poder Executivo dos estados.

Após, é apenas em 1975 que teremos uma nova modificação normativa, com a edição da Lei Complementar nº 24 (LC 24/75), de 7 de janeiro de 1975, que atende ao disposto na Emenda Constitucional Nº 1, de 17 de outubro de 1969, conforme o que se segue:

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

[...]

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

[...]

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

[...]

Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

[...]

Art. 13 - O art. 178 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104" (BRASIL, 1975b, grifo nosso).

Um primeiro aspecto a se destacar da LC 24/75 é o seu segundo artigo, o qual cria, por assim dizer, o que virá a ser o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). A criação desse conselho surge quando esse artigo estabelece que os convênios do ICM serão celebrados em reuniões que contenham representantes dos estados e do Distrito Federal, sendo que um representante do Governo Federal presidirá as reuniões. Além disso, o Art. 11 estabelece que um regimento dessas reuniões deverá ser aprovado em um convênio, fato que se concretizou poucos meses depois.

O segundo aspecto importante da Lei Complementar é o seu Art. 1, que estabelece que as isenções do ICM serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. O que aparentemente pode ser uma contradição com o CTN, é desmistificado quando analisamos o texto da lei, pois verificamos que o Art. 1 diz que as isenções serão concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados, ou seja, as isenções ainda devem ser criadas através de lei específica, conforme previsto nos Art. 176 e Art. 178 do CTN, de forma que a LC 24/75 apenas estabelece que tais isenções devem seguir o disposto por convênio.

Tal visão é corroborada ao analisamos o Art. 10 da referida Lei Complementar, que nos diz que os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder tais benefícios, ou seja, os convênios podem apenas estabelecer as principais condições dos acordos entre os estados, de forma que a implementação do mesmo, em cada estado, deve ser realizada dentro do contexto individual de cada um. E, para que isso ocorra, é necessário que cada estado crie uma lei específica, devendo debater, durante o processo de aprovação legislativo, as diretrizes específicas para que tal convênio possa funcionar dentro do estado.

Prosseguindo, logo em seguida temos a edição do Convênio ICM 08/75, publicado no Diário Oficial da União em vinte e três de abril de mil novecentos e setenta e cinco. Essa norma nomeia as reuniões como "Conselho de Política Fazendária" e, em

conjunto, apresenta o Regimento de tais encontros. Além disso, ele define que os representantes do Governo Federal e dos estados serão, respectivamente, o Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou Finanças, e estabelece as competências do Conselho. Por fim, o Regimento prevê as competências do conselho, conforme seu Art. 2º:

“Art. 2º Compete ao Conselho:

I - **promover a celebração de convênios concedendo ou revogando benefícios fiscais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias**, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

II - **promover a celebração de convênios estabelecendo as condições gerais** em que se concederão, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória e parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias” (BRASIL, 1975^a, grifo nosso).

Dentro das competências listadas pelo Art. 2, os incisos I e II se referem especificamente à concessão ou revogação de benefícios fiscais do ICMS. Enquanto o segundo inciso se coaduna com todas as normas anteriores, o mesmo não ocorre com o primeiro. Quando o texto diz especificamente que a competência do Confaz é “promover a celebração de convênios concedendo ou revogando benefícios fiscais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975” (BRASIL, 1975^a, grifo nosso), temos margem para que se interprete que tais convênios podem, por si só, conceder ou revogar os benefícios fiscais referentes ao ICMS, e que tal competência estaria respaldada pela LC 24/75.

Porém, tal visão fere diretamente tanto o disposto no Art. 176 do CTN, que diz que a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos, como o disposto na LC 24/75, que diz que as isenções do ICM serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, que são aqueles que definem as condições gerais em que se poderão conceder tais benefícios.

Ou seja, a visão de que um Convênio ICMS pode, por si só, conceder ou revogar benefícios fiscais não possui sustentação jurídica. Assim, devemos compreender o disposto no inciso I do Art. 2º do Convênio ICM 08/75 com o mesmo entendimento do CTN e da LC 24/75, de que tais convênios estabelecem as diretrizes gerais das

isenções do ICMS entre os estados, devendo ser implementada através de lei específica. Tal compreensão será corroborada, posteriormente, quando analisarmos o atual regimento do Confaz (Convênio ICMS 133/97), uma vez que ele altera esse texto e, assim, corrige essa distorção.

3.2. A atual estrutura normativa-legal do ICMS

Dando mais um passo em nossa linha cronológica, Yamao (2014) nos mostra que será apenas com Constituição Federal de 1988 (CF 1988) que teremos uma nova mudança em relação ao tema, onde ocorre a conversão do ICM em Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Assim, ele passa a incidir para além das vendas, que era objetivo inicial de sua criação, para incidir, também, sobre serviços de transporte, telecomunicações, entrada de mercadoria importada e serviços prestados no exterior, energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais:

“Continua sendo um imposto de competência dos estados, conforme **art. 155, II, CF, com regras gerais instituídas através da Lei Complementar 87/96 e regulada por meio de leis ordinárias estaduais que se convertem nos chamados Regulamentos do ICMS – RICMS.**

O princípio da não-cumulatividade foi mantido, proporcionando créditos que são descontados do montante devido ao ente tributante, após apuração das entradas e saídas de mercadorias” (YAMAQ, 2014, p. 48, grifo nosso).

Característica importante, citada pela autora, é a de que o ICMS incide com alíquotas mais onerosas para produtos que são considerados prejudiciais à saúde ou supérfluos, ao mesmo tempo em que isenções, reduções de alíquota e imunidades são concedidas para produtos considerados essenciais para a sociedade, como nos casos de saúde, educação e cultura, por exemplo. É uma tentativa, a princípio, de se buscar justiça fiscal, atuando através da função distributiva do Estado.

E, dado que a Constituição Federal de 1988 é a Lei Maior que rege a República Federativa do Brasil e que abarca o nosso pacto federativo, faz-se necessário compreendermos, mais profundamente, esse contexto, no qual o ICMS está inserido.

Assim, a CF 1988 nos traz, em seu Artigo 1º, que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. Neste aspecto, Abrucio e Franzese (2007) nos explicam que “A Federação é uma forma de organização político-territorial baseada no compartilhamento tanto da legitimidade como das decisões coletivas entre mais de um nível de governo” (ABRUCIO; FRANZESE, 2007, p. 13). Desta forma, temos a nossa República Federativa formada pelos entes União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cada qual com suas responsabilidades e direitos:

“Trata-se de um acordo capaz de estabelecer um compartilhamento da soberania territorial, fazendo com que coexistam, dentro de uma mesma nação, diferentes entes autônomos e cujas relações são mais contratuais do que hierárquicas. O objetivo é **compatibilizar o princípio de autonomia com o de interdependência entre as partes**, resultando numa divisão de funções e poderes entre os níveis de governo” (ABRUCIO; FRANZESE, 2007, p. 14, grifo nosso).

Ou seja, o pacto federativo garante a coexistência dos entes, sem que haja hierarquia entre eles, e define os direitos, deveres e funções de cada um. Além disso, é a própria Constituição que nos traz as respectivas competências dos entes, sendo os Artigos 21 e 22 referentes à União, o Artigo 25 aos Estados, o Artigo 30 aos municípios e o Artigo 32 ao Distrito Federal.

Neste aspecto, devemos ressaltar dois pontos: 1) a competência dos estados, conforme o § 1º do Artigo 25, é residual, ou seja, cabe aos estados tudo aquilo que a própria Constituição não lhes vede; 2) os Artigos 23 e 24 estabelecem as competências comuns e os direitos de legislação concorrentes à União, Estados e Municípios, ou seja, define os temas que cabem a todos legislar.

Como o intuito do presente trabalho não é discutir as competências de cada ente ou detalhar as suas funções exclusivas, delegadas ou concorrentes, ou mesmo analisar a União e os Municípios, partiremos da premissa (que pode tanto ser verificada no dia-a-dia do cidadão como na análise das funções que o estado possui em seu orçamento, algo que será parcialmente discutido posteriormente) que os Estados são responsáveis por funções como Educação (Ensino Médio, Ensino Profissionalizante e Ensino Universitário, por exemplo), Saúde (Atendimentos de Média e Alta

Complexidade, Vigilância Sanitária, Atenção Básica e Hospitais, por exemplo), Segurança Pública (Polícias, Defesa Civil e Bombeiros, por exemplo) e etc. Assim, conseguimos ter a dimensão das ações e funções deles, revelando a sua importância dentro do pacto federativo.

E, para que cada ente possa ter a sua autonomia para executar as suas funções, é necessário que existam formas para que se financiem. Nesse bojo, surge o Sistema Tributário Nacional, estipulado na CF 1988 e que traz as regras para que os entes federativos possam exercer esse poder de tributação.

Em relação aos estados e ao Distrito Federal, o Artigo 155 da CF 1988 especifica os impostos que eles podem instituir: 1) “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”; 2) “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”; 3) “propriedade de veículos automotores”.

E, ao analisarmos as fontes de receita dos estados, tal como exposto no Quadro 3 no Capítulo 1, vemos que a Receita Tributária é a principal fonte de arrecadação, sendo o ICMS o tributo com maior volume de arrecadação própria dos estados, chegando a corresponder, em média, a 55% de toda a arrecadação dos estados. Assim, apresentamos, a seguir, os principais pontos dispostos no Art. 155 da CF 1988 (texto original), relativos ao ICMS e suas isenções:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

[...]

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso I, b , atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (BRASIL, 1988).

Yamao (2014) já nos apresentou que os primeiros incisos do parágrafo segundo estabelecem que o ICMS deve ser não cumulativo e pode ser seletivo. Além disso, o Art. 155 estabelece que cabe à Lei Complementar regular mais algumas matérias, sendo a alínea “g” a mais importante para o nosso estudo, uma vez que ela prevê que tal lei deve regular a forma como os estados, através de deliberação, concederão ou revogarão isenções e benefícios fiscais.

E, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF 1988, o parágrafo oitavo do Art. 34, diz:

“Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria” (BRASIL, 1988).

Ou seja, o Constituinte estabeleceu a necessidade da Lei Complementar para regular a matéria e estipulou que, caso ela não fosse editada em até sessenta dias após a promulgação da Constituição, um convênio poderia ser celebrado entre os estados, nos termos da LC 24/75, para que tais normas fossem provisoriamente estabelecidas. E foi isso o que ocorreu, pois não tivemos a edição de nenhuma Lei Complementar para a matéria e, assim, o Convênio ICM 66/88, 14 de dezembro de 1988, trouxe as normas para regulá-la provisoriamente.

Esse convênio estabeleceu o fato gerador do imposto, a não-incidência, a base de cálculo, o contribuinte, o responsável, a localização da operação e da prestação, a compensação final, mas não fez menção às formas de regular como os incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos ou revogados. Portanto, as exigências constitucionais não foram totalmente cumpridas.

Já em 1990, temos a publicação do Convênio ICMS 17/90, que renomeia o conselho previsto na LC 24/75 para Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e revisa o seu Regimento, revogando, assim, o Convênio ICM 08/75. A edição desse novo regimento é importante, pois adapta a norma à Constituição de 1988, ao mesmo tempo em que mantém as principais características do seu predecessor.

Um fato que chama a atenção é o Art. 2º do Regimento do Confaz, que em seu inciso I estabelece, como competência do Conselho:

“Art. 2º

Compete ao Conselho:

I - promover a celebração de convênios concedendo ou revogando benefícios fiscais do Imposto de que trata a alínea "b" do inciso I do artigo 155 da Constituição, nos termos do disposto no § 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975” (BRASIL, 1990).

Podemos perceber, primeiramente, que o convênio evoca para o Conselho a competência supracitada, se utilizando do disposto no § 8º do artigo 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF 1988. E, isso é feito, pois não houve a edição de nenhuma Lei Complementar para regular o tema. Além disso, o Convênio ICM 66/88, vigente à época e que regulava provisoriamente diversos aspectos do ICMS, também não regulava a questão das isenções do imposto.

Porém, deve ficar claro que o disposto no ADCT apenas concede a competência de regular provisoriamente a questão tratada no Art. 155 da CF 1988. Além disso, vemos, também, que o texto diz “promover a celebração de convênios concedendo ou revogando benefícios fiscais” (BRASIL, 1990) – texto que se mantém igual ao disposto no Convênio ICM 08/75 e que, tal como ele, dá margem para a interpretação de que os Convênios ICMS, por si só, bastariam para conceder ou revogar os benefícios fiscais referentes ao ICMS.

Mas, assim como já discutido anteriormente, essa questão não possui embasamento jurídico, de forma que devemos manter o entendimento do CTN e da LC 24/75, de que tais convênios estabelecem apenas as diretrizes gerais das isenções do ICMS entre os estados, sendo que elas devem ser implementadas através de lei específica. Além disso, tal incorreção no texto é corrigida no atual regimento do Confaz, que será apresentado posteriormente.

Então, em 1992, a Lei Nº 8.429, de 2 de junho de 1992, (Lei de Improbidade Administrativa) é aprovada. Essa lei é um importante marco legal no país, pois nos traz punições para agentes públicos que cometam atos de improbidade administrativa. E, para a nossa pesquisa, ela também se mostra importante, uma vez que ela prevê

casos de improbidade administrativa, relacionadas à renúncia de receita, que possam causar prejuízo ao erário. Vejamos:

“Art. 1º Os atos de improbidade praticados por qualquer agente público, servidor ou não, contra a administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios [...] serão punidos na forma desta lei.

[...]

Art. 10. **Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário** qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

[...]

VII - conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie” (BRASIL, 1992, grifo nosso).

O inciso VII do Artigo 10, da Lei de Improbidade Administrativa, é cristalino quanto à informação de que constitui ato de improbidade administrativa, com lesão ao erário (recursos do Estado), conceder benefício fiscal, tal como a renúncia de receita, sem que as devidas formalidades legais sejam seguidas. E, caso isso ocorra, o inciso II do Artigo 12 nos traz que, como pena, o agente público pode perder sua função pública e seus direitos políticos, pelo prazo de cinco a oito anos, por exemplo:

“Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está **o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações**, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato: (Redação dada pela Lei nº 12.120, de 2009).

[...]

II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, **perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos**, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos” (BRASIL, 1992, grifo nosso).

Por fim, outros dois aspectos são importantes: 1) a aprovação ou rejeição das contas, por órgão interno ou pelo Tribunal de Contas, não interfere na possível aplicação das sanções previstas na lei; 2) o prazo de prescrição, para que ações questionando tais atos sejam impetradas, é de até cinco anos após o término do exercício do mandato.

“Art. 21. A aplicação das sanções previstas nesta lei independe:

I - da efetiva ocorrência de dano ao patrimônio público, salvo quanto à pena de ressarcimento; (Redação dada pela Lei nº 12.120, de 2009).

II - da aprovação ou rejeição das contas pelo órgão de controle interno ou pelo Tribunal ou Conselho de Contas.

[...]

Art. 23. As ações destinadas a levar a efeitos as sanções previstas nesta lei **podem ser propostas:**

I - até cinco anos após o término do exercício de mandato, de cargo em comissão ou de função de confiança” (BRASIL, 1992, grifo nosso).

Assim, por mais que essa lei não aborde diretamente aspectos relacionados à concessão de renúncia de receita, ela é importante por especificar que tais ações estão sujeitas à regramento rigoroso, inclusive prevendo as punições para os casos de improbidade que causem prejuízo ao erário.

Seguindo em nossa ordem cronológica, temos, em 1993, a aprovação da Emenda Constitucional Nº 3 (EC 03/93), de 17 de março de 1993, que alterou alguns aspectos constitucionais. Citamos, primeiramente, os ajustes no Art. 155, que especifica os detalhes dos tributos de competência dos estados, sendo que a essência do texto não foi alterada, mas sim a ordem e numeração do referido artigo.

Já a outra alteração importante é em relação às isenções e benefícios fiscais, sendo que o novo texto do parágrafo sexto do Art. 150 especificou que os benefícios fiscais (renúncias, isenções, redução de base de cálculo e etc.) só podem ser concedidos mediante lei específica, reforçando o disposto no Art. 176 do Código Tributário Nacional:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou

contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g” (BRASIL, 1993).

Ou seja, agora, além do CTN, temos a própria Constituição especificando que isenções e benefícios fiscais só podem ser concedidos mediante lei específica, seja ela da União, dos estados ou dos municípios. E além disso, o novo texto diz que tal especificação se dá sem prejuízo da alínea “g” do inciso XII do § 2.º do XII Art. 155, que é o texto que prevê a Lei Complementar que regulará como os estados, mediante deliberação, definirão as formas de concessão ou revogação das isenções e benefícios fiscais.

Ou seja, essa mudança constitucional estabelece que todas as isenções e benefícios fiscais devem ter lei específica, sem que isso prejudique a lei complementar que regulará as formas de concessão ou revogação de tais benefícios. Portanto, as leis específicas que concederem benefícios não podem ser contrárias ao que for disposto por lei complementar que regular a forma de isenção e revogação dos benefícios do ICMS.

E, passados praticamente oito anos da promulgação da CF 1988, será apenas em 1996 que teremos a edição dessa lei, com a Lei Complementar Nº 87 (LC 87/96), de 13 de setembro de 1996, prevista no Art. 155 da Carta Magna e que ficou conhecida como Lei Kandir. Ao entrar em vigência, o Convênio ICM 66/88 perdeu sua eficácia e, assim, a LC 87/96 é que passou a regular o ICMS.

Essa Lei Complementar nos traz as disposições gerais sobre o ICMS, definindo, por exemplo, sobre quais operações ele incide, quem são considerados contribuintes, quais são as regras de substituição tributária, como se dá a base de cálculo e etc., ou seja, é um guia geral sobre o ICMS, mas que, ao mesmo tempo, não faz nenhuma menção às renúncias de receita, tal como o Convênio ICM 66/88, seu predecessor.

No ano seguinte, em 1997, temos uma nova alteração no Regimento do Confaz, feita através da edição do Convênio ICMS 133/97, substituindo o anterior (Convênio ICMS 17/90). E, quando comparamos os dois, percebemos que a essência é praticamente a mesma, sendo que apenas alguns ajustes foram realizados, principalmente aqueles

relacionados ao funcionamento do Conselho. Abaixo, transcrevemos parte do disposto no terceiro artigo do convênio, referente às competências:

“Art. 3º Compete ao Conselho:

I - **promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções**, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975” (BRASIL, 1997).

Fazendo a comparação com os textos dos regimentos anteriores, percebemos que a expressão utilizada foi alterada. Enquanto os predecessores davam margem à interpretação de que a celebração dos convênios bastaria para conceder ou revogar os benefícios fiscais do ICMS, essa nova redação elimina qualquer dúvida. Ao utilizar o termo “para efeito”, o legislador deixa clara a ideia de que a competência do Confaz é apenas promover a celebração de convênios, sendo que tais convênios servirão para que se busque o resultado almejado, que é a isenção. Ou seja, a concessão ou revogação das isenções e benefícios fiscais não são um resultado direto dos convênios, mas sim se baseiam neles, e apenas isso.

Desta forma, a nova redação se adequou ao estabelecido tanto no Código Tributário Nacional como na Lei Complementar 24/75, resolvendo a interpretação problemática anterior e deixando clara a ideia de que os convênios apenas estabelecem as diretrizes gerais das isenções do ICMS entre os estados (para que se tenha um equilíbrio tributário entre os estados), sendo que elas devem ser implementadas através de lei específica.

Outro dispositivo interessante deste novo regimento é o que consta no parágrafo segundo do artigo onze: “§2º As proposições de isenções, incentivos e benefícios fiscais deverão ser acompanhadas, ainda, de informações que revelem o impacto do efeito dessas medidas na receita do Estado” (BRASIL, 1997). Ou seja, na seção referente às proposições de convênios, o último regimento estabeleceu que as propostas deveriam ser encaminhadas com os respectivos estudos que apontassem o impacto que tal benefício traria nas receitas do estado. Tal fato é muito importante, pois trouxe uma inovação no sentido de preencher as discussões com mais detalhes técnicos, além de trazer mais transparência às informações e propostas.

Prosseguindo, a próxima norma relacionada é a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) e que estabelece as normas de finanças públicas que são voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal pública. Ela é muito importante no cenário brasileiro, pois trouxe diretrizes que passaram a guiar as finanças públicas. A seguir, transcrevemos os principais pontos relacionados ao nosso tema:

“Art. 4o A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2o do art. 165 da Constituição e:

[...]

§ 2o O Anexo [de Metas Fiscais] conterà, ainda:

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

[...]

Art. 5o O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

[...]

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6o do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

[...]

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” (BRASIL, 2001).

A LRF, por mais que não trate diretamente sobre o ICMS, aborda as renúncias de receitas, contendo, inclusive, um capítulo exclusivo sobre isso, como pudemos ver acima. Como principais pontos, ela: 1) estabelece que a Lei de Diretrizes

Orçamentárias deve conter um Anexo de Metas Fiscais, que deve ser integrado por um demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita; 2) a Lei Orçamentária Anual (LOA) deve ser acompanhada de documento contendo as medidas de compensação a renúncias de receita; 3) a concessão ou ampliação de incentivos fiscais, dos quais decorram renúncia de receita, devem estar acompanhados da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, devendo conter, além, ou demonstração de que tal renúncia foi considerada nas estimativas de receita da LOA ou a concessão deve estar acompanhada das medidas de compensação.

Portanto, temos uma regulação e um direcionamento dados pela LRF no sentido de trazer mais transparência e responsabilidade para as questões de renúncias de receita. E, por serem questões gerais, devem ser aplicadas para todas as renúncias de receita, com o ICMS aí incluído.

Prosseguindo no tempo, em 2009 temos a Lei Complementar Nº 131, de 27 de maio de 2009, mais conhecida como Lei da Transparência. Ela acrescenta itens à LRF, buscando trazer transparência às ações públicas através da determinação da disponibilização, em tempo real, de informações sobre a execução orçamentária e financeira da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Tal lei também é de grande valor para o nosso estudo, pois é graças a ela que temos a disponibilização de diversas informações sobre as contas públicas. Mas, como ela não trata especificamente sobre o ICMS ou sobre renúncias de receita, não aprofundaremos o estudo sobre ela aqui.

Após, é em 2010 que temos novas alterações no Regimento do Confaz (Convênio ICMS 133/97), com a edição do Convênio 07/10, de 26 de março de 2010. As mudanças por ele trazidas são referentes a questões organizacionais e processuais, sem que haja alteração substancial no conteúdo aqui tratado por nós.

Em 2011, temos uma outra lei importante: a Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, mais conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI). Tal como a LRF e a Lei da Transparência, ela é de suma importância, pois garante o acesso às informações públicas pela sociedade. Mas, como ela também não trata especificamente sobre ICMS ou renúncia fiscal, ela também não será discutida aqui por.

Já em 2012, temos o Convênio 80/12, de 30 de julho de 2012, que trouxe uma mudança importante no regimento do Confaz:

“Cláusula primeira **Fica revogado o §2º, do artigo 11**, do Anexo do Convênio ICMS 133/97, de 12 de dezembro de 1997, que aprovou o regimento interno do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, admitidas para todos os fins, as proposições apresentadas até a presente data, ainda que desacompanhadas das informações referidas no dispositivo revogado.

Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional” (BRASIL, 2012).

Conforme vimos anteriormente, o dispositivo revogado por este convênio era de extrema importância, pois ele estabelecia que as proposições de benefícios fiscais deveriam ser acompanhadas de estudos que abordassem o efeito das medidas na receita do estado. Ou seja, tivemos um retrocesso normativo nesta questão, tirando parte da transparência e do conteúdo técnico das propostas de possíveis benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Por fim, a última alteração realizada no Regimento do Confaz foi com o Convênio ICMS 89/17, de 14 de julho de 2017. Porém, a mudança realizada foi em relação aos substitutos dos representantes dos estados, um ajuste funcional e que também não altera substancialmente a matéria.

Dado o grande volume de informações dispostas nesse capítulo, buscamos sintetizar o arcabouço legal-normativo discutido no Quadro 7, a seguir. Ele apresenta a linha do tempo das leis e normas, indicando quais foram os principais eventos e ações que cada uma delas trouxe.

Ano	Norma	Ementa	Evento
1922	Lei Nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922.	Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923	Primeiro tributo sobre consumo no Brasil
1934	Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934		Cria o Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, sobre todas as operações da cadeia (efeito cascata)
1964	Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964	Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.	Traz as principais regras e definições do direito financeiro Elaboração e controle dos orçamentos públicos
1965	Emenda Constitucional Nº 18, de 1º de dezembro de 1965	Reforma do Sistema Tributário.	Converte o IVC em Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM
1966	Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Código Tributário Nacional)	Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.	Regula o Sistema Tributário Nacional, criando diretrizes para o ICM Previsão das Renúncias de Receita, mediante lei específica
1966	Ato Complementar Nº 31, de 28 de dezembro de 1966	Dispõe sobre o imposto de circulação de mercadorias cobrado pelos Estados, extingue o pertencente aos Municípios, e dá outras providências.	Revoga a participação dos municípios, como ente que pode cobrar o ICM, estabelecida pelo Código Tributário Nacional
1967	Constituição da República Federativa do Brasil de 1967		Define que compete aos estados e ao Distrito Federal os impostos relativos à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, com aplicação do princípio da não-cumulatividade (anula o efeito cascata).
1967	Ato Complementar Nº 34, de 30 de janeiro de 1967	Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias.	Permitiu a celebração de convênios entre Estados e Territórios situados em uma mesma região geoeconômica em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais, relativamente ao ICM. Estabelece que os convênios não precisam ser ratificados pelas Assembleias Legislativas dos Estados. "Início" das Renúncias de Receita do ICMS
1968	Decreto-Lei Nº 406, de 31 de dezembro de 1968	Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.	Revoga as definições do ICM estadual do Código Tributário Nacional e traz novas diretrizes. Inclui, no texto da lei, algumas situações de isenção
1969	Emenda Constitucional Nº 1, de 17 de outubro de 1969	Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967.	Estabelece o ICM para Estados e Distrito Federal e estabelece que as isenções serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Quadro 7: Linha do tempo de leis e normas relacionadas à pesquisa.
Elaboração própria do autor.

Ano	Norma	Ementa	Evento
1975	Lei Complementar Nº 24, de 7 de janeiro de 1975	Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.	Estabelece regras gerais para os convênios de isenção e cria o instituto do atual CONFAZ, ao estabelecer que os convênios seriam celebrados em reuniões com representantes dos estados, sob a presidência de representantes do Governo Federal. Cria o instituto do atual CONFAZ
1975	Convênio ICM 08/75	O colegiado estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, passa a se denominar "Conselho de Política Fazendária", regendo-se pelo Regimento anexo.	Nomeia e apresenta o Regimento das reuniões do "Conselho de Política Fazendária", previsto na LC 24/75 Cria o que é o atual CONFAZ
1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988		ICM se torna Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ainda de competência estadual e não cumulativo. Passa a incidir, além das vendas, sobre alguns serviços Estipula que Lei Complementar deve regular as renúncias de receita do ICMS
1988	Convênio ICM 66/88	Tendo em vista o disposto no § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte	Regula provisoriamente a instituição do ICMS, conforme § 8º do Art. 34 do ADCT/88.
1990	Convênio ICMS 17/90	O colegiado estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, passa a denominar-se "Conselho Nacional de Política Fazendária -CONFAZ", regendo-se pelo Regimento anexo.	Substitui o Regimento ICM 08/75, adaptando-o à CF 1988 Nomeia e apresenta o Regimento das reuniões do "Conselho de Política Fazendária", previsto na LC 24/75 Altera o nome para CONFAZ
1992	Lei Nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa)	Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências.	Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais. Pena de perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos. Prescrição após cinco anos do término do mandato
1996	Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir)	Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.	Traz as principais definições sobre o ICMS, regulando o tema

Quadro 7 (cont.): Linha do tempo de leis e normas relacionadas à pesquisa.
Elaboração própria do autor.

Ano	Norma	Ementa	Evento
1997	Convênio ICMS 133/97 (Confaz - Atual Regimento)	O Colegiado estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, denomina-se “Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ”, passando a reger-se pelo Regimento anexo.	Substitui o Regimento ICMS 17/90 Altera o Regimento do CONFAZ (é o atual)
2000	Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF)	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.	Normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal pública Capítulo específico para Renúncias de Receitas
2003	Emenda Constitucional Nº 3, de 17 de março de 1993	Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal.	Ajustes nos detalhes dos tributos dos estados e do DF Traz que os benefícios fiscais só podem ser concedidos
2009	Lei Complementar Nº 131, de 27 de maio de 2009. (Lei da Transparência)	Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.	Acrescenta itens à LRF, trazendo transparência com a determinação da disponibilização, em tempo real, de informações sobre a execução orçamentária e financeira
2010	Convênio ICMS 07/10	Altera o Anexo do Convênio ICMS 133/97, que aprovou o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.	Faz alterações no regimento do Confaz (Convênio ICMS 133/97), em questões de organização e processos
2011	Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. (LAI)	Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.	Lei de Acesso à Informação, garantindo a publicização de informações e o acesso aos mesmos pela sociedade
2012	Convênio ICMS 80/12	Altera o Convênio ICMS 133/97 que aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.	Faz alterações no regimento do Confaz (Convênio ICMS 133/97), revogando o parágrafo que previa o acompanhamento de estudo de impacto nas receitas do estado nas propostas
2017	Convênio ICMS 89/17	Altera os §§ 2º e 3º do art. 2º do Convênio ICMS 133/97 que aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ Indicação de Conselheiros Substitutos.	Faz alterações no regimento do Confaz (Convênio ICMS 133/97), em relação aos substitutos dos representantes dos estados

Quadro 7 (cont.): Linha do tempo de leis e normas relacionadas à pesquisa.
Elaboração própria do autor.

Sintetizamos, também, os principais pontos vigentes, em relação às renúncias de receita do ICMS, à época em que esta dissertação foi escrita. Tais informações podem ser encontradas no Anexo 2, que compõe este trabalho. Por fim, e com base em todas as informações relatadas ao longo deste capítulo, elaboramos o Quadro 8, a seguir, que elenca todas as condições necessárias para que uma isenção ou benefício fiscal seja concedido no âmbito do ICMS.

#	Condições para concessão de isenções e de benefícios fiscais do ICMS	Fundamentação legal
1	Deve ser estabelecida através de lei específica	Art. 176 do CTN e Art. 150, § 6º, da CF 1988
2	A lei deve estipular as condições e requisitos para sua concessão	Art. 176 do CTN
3	A lei deve, quando for aplicável, estipular o prazo de sua duração	Art. 176 do CTN
4	A lei deve seguir os termos do Convênio ICMS, do Confaz, referente a esta concessão	Art. 1º da LC 24/75
5	A lei deve ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes	Art. 14 da LRF

Quadro 8: Condições legais-normativas para a concessão de isenções e de benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Elaboração própria do autor.

Agora que temos a compreensão do funcionamento do aparato normativo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e de suas isenções e benefícios fiscais, passaremos a estudar, na seção seguinte, a forma como tais isenções e benefícios se enquadram no Processo Orçamentário Brasileiro, para que possamos entender como tais renúncias funcionam dentro das regras e prazos, tanto no aspecto federal como no estadual (especificamente ao estado de São Paulo, no nosso caso).

4. METODOLOGIA

A presente dissertação de mestrado se iniciou com a pesquisa bibliográfica acerca da tributação e de como ela se relaciona com as funções do estado, para que pudessemos compreender o contexto macro da nossa pesquisa. Em seguida, revisamos os estudos relativos à desigualdade de renda no Brasil, buscando compreender de que formas ela está associada à tributação. Assim, com esse contexto mais amplo, levantamos a literatura referente ao contexto tributário atual no Brasil, trazendo para a nossa pesquisa a noção sobre o funcionamento do sistema tributário brasileiro e de como ele se relaciona com a desigualdade de renda.

Em seguida, para trazer luz à atual questão tributária no Brasil, fizemos um levantamento dos dados referente às informações orçamentárias da União, dos Estados e dos Municípios, dando enfoque nas receitas. E, como explicado no Capítulo 1, as informações foram obtidas através dos sites do Tesouro Nacional Transparente e do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), de forma que analisamos as informações a partir da visão orçamentária da obra de Giacomoni (2017), que faz um amplo estudo sobre o orçamento público brasileiro. Assim, selecionamos os tipos de receita devidos, conforme explanado anteriormente, e fechamos as pesquisas que resultaram no Capítulo 1.

Dando prosseguimento, e já tendo o nosso objeto de estudo definido e a pesquisa delineada, realizamos uma nova pesquisa bibliográfica, agora da literatura pertinente às renúncias de receita específicas do ICMS. Em seguida, buscando calcar o nosso trabalho em bases sólidas, buscamos estudos que abordassem a definição conceitual do termo renúncia de receita. Por fim, aprofundamos os nossos estudos bibliográficos em cima do orçamento público, dando foco para as renúncias de receita dentro desse processo. Como resultado dessa etapa, apresentamos o Capítulo 2 do presente trabalho.

Os resultados expostos no Capítulo 3, por sua vez, foram frutos tanto de pesquisa bibliográfica, onde buscamos estudos relacionados diretamente ao funcionamento do ICMS, como de pesquisa documental, onde analisamos as leis e normas relativas ao ICMS, Sistema Tributário Nacional, Renúncias de Receita, Transparência, Responsabilidade Fiscal e etc.

Como fontes de dados das pesquisas bibliográficas, utilizamos, principalmente, os seguintes sites:

- Catálogo de Teses e Dissertações da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES):
 - <https://catalogodeteses.capes.gov.br/>
- Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações:
 - <http://bdtd.ibict.br/>
- Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da USP:
 - <https://www.teses.usp.br/>
- Google Acadêmico:

- <https://scholar.google.com/>.

Já a análise documental, que se mostrou de extrema importância para este estudo, uma vez que a leitura das fontes primárias do tema – leis e normas – nos permitiu compreender os ditames legais que envolvem a renúncia de receita do ICMS, se baseou na busca de tais regramentos nos seguintes sites, principalmente:

- Portal da Legislação – Palácio do Planalto:
 - <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>
- Legislação – Atividade Legislativa – Câmara dos Deputados
 - <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao>
- LexML – Rede de Informação Legislativa e Jurídica
 - <https://www.lexml.gov.br/>
- Convênios – Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ
 - <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios>
- Legislação Estadual – Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo
 - <https://www.al.sp.gov.br/alesp/pesquisa-legislacao/>

Iremos, a seguir, explorar a metodologia que foi empregada no próximo capítulo, onde analisamos os documentos e dados das renúncias de receita do ICMS no Estado de São Paulo.

4.1. Análise das renúncias de receita do ICMS a partir da LDO

Para fazer a análise das informações de renúncia de receita relacionadas à LDO, referentes ao Estado de São Paulo, utilizamos como base o arcabouço teórico apresentado ao longo deste trabalho, com enfoque para as informações sumarizadas no Quadro 5, que nos apresenta os atores e os documentos do processo orçamentário.

Assim, a primeira fonte de dados utilizada foi o site de Legislação sobre o Orçamento¹⁵ da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo (Alesp). Nele, acessamos a LDO de cada ano e, em seguida, buscamos os respectivos Projeto da LDO e Parecer da Comissão de Finanças, Orçamento e Planejamento (CFOP). Assim, realizamos a leitura de cada um desses documentos, para cada ano do período analisado, verificando as questões que serão apresentadas à frente.

Em seguida, utilizamos como fonte de dados o site da atual Secretaria de Projetos, Orçamento e Gestão do Estado de São Paulo (SPOG), referente às LDO¹⁶. Nele, acessamos a LDO de cada ano, realizando a leitura do documento, verificando as questões definidas abaixo.

E, buscando compreender os aspectos que envolvem a renúncia de receita, para podermos responder a nossa questão de pesquisa, desenvolvemos as seguintes perguntas:

1. O Projeto da LDO (PLDO) está disponível no site da Alesp?
 - Teve como objetivo verificar se há transparência no acesso ao Projeto da LDO enviada pelo Executivo ao Legislativo.
2. PLDO contém Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita?
 - Teve como objetivo verificar se o Projeto da LDO cumpre as disposições legais, conforme Quadro 5.
3. Parecer do PLDO na CFOP da Alesp está disponível em site?
 - Teve como objetivo verificar se há transparência no acesso à discussão do Projeto da LDO.
4. Parecer do PLDO na CFOP da Alesp comenta ou discute as renúncias de receita?
 - Teve como objetivo verificar se há documentação das discussões em relação às renúncias de receita no Projeto da LDO.

¹⁵ ALESP. Legislação. Orçamento. Disponível em <<https://www.al.sp.gov.br/leis/orcamento/>>. Acesso em 19 de outubro de 2019.

¹⁶ SPOG. LDO. Disponível em <<http://www.planejamento.sp.gov.br/?cmVkaXI9aHR0cDovL3d3dy5vcmNhbWVudG8ucGxhbmVqYW1lbnRvLnNwLmdvdi5ici9pbmljaWFsJmlkc2lzdGVtYT0xNiZwZXJmaWw9UHVibGljbyZ1cmxyZWRpcj0mc2lnbGE9U1BhJTlW5W5mbyUyMENlbnRyYWwIMjBkZSUyMEluZm9ybWEIQzMIQTclQzMIQjVlcyZ0cHNpc3RlbnWE9QSZ0cGNhdGVnb3JpYT1QT1JUQUIT>>. Acesso em 19 de outubro de 2019.

5. LDO está disponível no site da SPOG/SP?
 - Teve como objetivo verificar se há transparência no acesso à LDO aprovada.
6. LDO contém Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita?
 - Teve como objetivo verificar se a LDO aprovada cumpre as disposições legais, conforme Quadro 5.

A partir da resposta de tais perguntas, pudemos analisar se o Poder Executivo do Estado de São Paulo e a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo possuem transparência em relação à Lei de Diretrizes Orçamentárias, se cumprem as determinações legais referentes às renúncias de receita e pudemos verificar se existiram discussões, dentro do processo legislativo, envolvendo as renúncias.

Além disso, a leitura desses documentos nos permitiu extrair as informações quantitativas referentes às renúncias de receita do ICMS que estavam presentes nos PLDO e LDO. Assim, buscamos os dados das Estimativas de renúncia de receita do ICMS e das Previsões de arrecadação do ICMS. Tais dados serão utilizados, conforme discutiremos posteriormente. A seguir, discutiremos como se deu a análise a partir da LOA.

4.2. Análise das renúncias de receita do ICMS a partir da LOA

Essa análise, tal como a da LDO, utilizou o contexto teórico abordado pelo presente trabalho. Assim, focamos nas informações sumarizadas no Quadro 6, que nos apresenta os atores e os documentos do processo orçamentário relacionados à LOA.

Nesse caso, utilizamos também utilizamos sites da Alesp e da SPOG como fonte de dados. No primeiro caso, o site foi o mesmo, uma vez que a Alesp disponibiliza no mesmo local a LDO e a LOA. No segundo caso, acessamos o site da SPOG referente à LOA¹⁷.

¹⁷ SPOG. http://www.orcamento.planejamento.sp.gov.br/orcamento_historico

Nessa análise também realizamos a leitura de cada um dos documentos disponibilizados pela Alesp (PLOA e Parecer da CFOP sobre a PLOA) de cada ano do período analisado, assim como da LDO disponível no site da SPOG. Tais leituras se deram com base nas seguintes questões:

1. PLOA está disponível no site da Alesp?
 - Teve como objetivo verificar se há transparência no acesso ao Projeto da LOA enviada pelo Executivo ao Legislativo.
2. PLOA contém documento com as medidas de compensação a renúncias de receita?
 - Teve como objetivo verificar se o Projeto da LOA cumpre as disposições legais, conforme Quadro 6.
3. PLOA possui demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc.?
 - Teve como objetivo verificar se o Projeto da LOA cumpre as disposições legais, conforme Quadro 6.
4. PLOA demonstra que as renúncias de receita foram consideradas na estimativa da receita?
 - Teve como objetivo verificar se o Projeto da LOA cumpre as disposições legais, conforme Quadro 6.
5. Parecer do PLOA na CFOP da Alesp está disponível em site?
 - Teve como objetivo verificar se há transparência no acesso à discussão do Projeto da LOA.
6. Parecer do PLOA na CFOP da Alesp comenta ou discute renúncias de receita?
 - Teve como objetivo verificar se há documentação de discussões em relação às renúncias de receita no Projeto da LOA.
7. LOA está disponível no site da SPOG/SP?
 - Teve como objetivo verificar se há transparência no acesso à LOA aprovada.
8. LOA contém documento com as medidas de compensação a renúncias de receita?
 - Teve como objetivo verificar se a LOA aprovada cumpre as disposições legais, conforme Quadro 6.

9. LOA possui demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc.?
- Teve como objetivo verificar se a LOA aprovada cumpre as disposições legais, conforme Quadro 6.
10. LOA demonstra que as renúncias de receita foram consideradas na estimativa da receita?
- Teve como objetivo verificar se a LOA aprovada cumpre as disposições legais, conforme Quadro 6.

A análise dessas respostas nos permitiu analisar se o Poder Executivo do Estado de São Paulo e a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo possuem transparência em relação à Lei Orçamentária Anual e também se seguem os ditames legais referentes às renúncias de receita. Além disso, também pudemos verificar se ocorreram discussões, referentes às renúncias, na análise da PLOA pelo Legislativo.

Esses documentos, também foram fonte de informações quantitativas referentes às renúncias de receita do ICMS. Assim, os dados das Estimativas de renúncia de receita do ICMS e das Previsões de arrecadação do ICMS foram levantados, para serem usados nas análises a seguir.

4.3. Análise quantitativa das renúncias de receita do ICMS

A partir das informações extraídas das LDO e LOA, pudemos sistematizar os dados para apresentá-los em gráficos e tabelas, que nos darão a dimensão de como as renúncias se comportaram ao longo do período analisado. E, para que pudéssemos fazer essa comparação temporal, fizemos a atualização monetária dos valores pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), conforme índices constantes no Anexo 1.

E, tendo noção do tamanho dessas renúncias, fizemos duas comparações, para que pudéssemos compreender como elas se encaixam no contexto orçamentário do Estado. Assim, a primeira comparação se dá entre as renúncias do ICMS em relação às despesas com as funções do estado. Dessa forma, conseguimos dimensionar o quanto, perante a atuação do estado, as renúncias representam. Já a segunda

comparação se dá com os investimentos do Estado, algo que nos mostrou o quanto as renúncias podem impactar o estado.

5. As Renúncias de Receita do ICMS no Estado de São Paulo

Buscando compreender como as renúncias de receita, referentes ao ICMS, se comportaram de 2002 a 2020 no Estado de São Paulo, partimos para a análise dos dados levantados, que foram obtidos conforme a metodologia explicada previamente. Assim, esse capítulo está dividido em três partes, seguindo a ordem exposta no capítulo anterior.

5.1. As Renúncias de Receita do ICMS a partir das LDO

Partindo das questões levantadas na metodologia, verificamos, primeiramente, que para todos os anos do período analisado (2002 a 2020) o Projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias enviado pelo Governo do Estado estavam disponíveis. Assim, podemos afirmar que há transparência nessa questão, de forma que o projeto inicial de cada ano foi encontrado.

Em seguida, verificamos se os projetos continham o Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, conforme estabelecido pela LRF. De 2002 a 2009, temos apenas as previsões da arrecadação do ICMS e da perda de arrecadação (renúncia de receita). Ou seja, temos apenas os valores referentes à estimativa, mas sem que haja uma memória de cálculo que nos permita compreender tais números. E, quanto à compensação da renúncia de receita, não há qualquer informação. Assim, podemos afirmar que esses anos não cumpriram devidamente o regramento legal.

De 2010 até 2018, além de manterem as estimativas totais presentes nas PLDO do período anterior, outras informações foram inseridas, mas ainda sem apresentar tudo o que deveria conter no demonstrativo. Uma delas foi uma breve explicação de como o cálculo é realizado, porém ainda não temos uma memória de cálculo que nos permita compreender e criticar tais valores. Outra informação adicionada nos PLDO de 2010 a 2018 foi a estimativa de renúncia do ICMS por setor econômico

(Agropecuária; Indústria; Comércio e Serviços; e Outras). Porém, mais uma vez, tais informações trazem apenas estimativas totais de arrecadação e renúncia para esses setores.

E, por fim, novamente não temos informações quanto à compensação da renúncia de receita. Portanto, podemos afirmar, também, que esses anos não cumpriram as normas jurídicas.

Já os PLDO de 2019 e 2020 trazem um grande avanço em relação à demonstração dos valores de renúncia estimados. Agora, além de trazerem um texto mais informativo, os projetos também apresentaram a base efetiva da renúncia de receita realizada dois anos antes de quando o projeto foi elaborado. Ou seja, agora existe uma memória de cálculo que permite compreender o funcionamento das renúncias conforme os setores econômicos. Inclusive, a divisão desses setores passou a seguir a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), apresentando um agrupamento por CNAE 2 dígitos.

Porém, tal como em todos os anos anteriores, não existe nenhuma menção em relação às medidas de compensação das renúncias de receita. Tal fato é extremamente grave, uma vez que o Estado não mostra como pretende recuperar tais perdas de arrecadação. Assim, podemos afirmar que, por mais que o detalhamento de informações das renúncias de receita tenha melhorado, o demonstrativo continua sem seguir o disposto na lei.

Portanto, os Projetos da Lei de Diretrizes Orçamentárias enviados pelo Governo do Estado de São Paulo para a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, em nenhum dos anos analisados – 2002 a 2020, cumpriu com todas as exigências legais, disponibilizando todas as informações necessárias.

Partimos, agora, para a próxima questão, que buscou verificar se há transparência no acesso à discussão legislativa acerca dos PLDO. De todos os anos analisados, apenas para o PLDO de 2019 não estava disponível o parecer elaborado pelo Relator designado na Comissão de Finanças, Orçamento e Planejamento da Alesp. Assim, podemos dizer que há transparência quanto a essa questão.

Em seguida, analisamos o conteúdo desses pareceres. Descobrimos, nessas leituras, que nos casos em que algum deputado foi contrário ao parecer do relator e, com isso,

apresentou um voto em separado sobre o PLDO, tal voto foi adicionado ao parecer inicial. Assim, pudemos compreender melhor como algumas das discussões legislativas ocorreram, algo muito importante para a transparência do processo legislativo.

Assim, encontramos apenas nos anos de 2005, 2008, 2009, 2015 e 2016 votos em separado, contrários ao parecer do Relator, que, em seu texto, faziam uma crítica informando que o disposto pela LRF não estava sendo cumprido no PLDO. E, como mostrado anteriormente, que em nenhum dos anos analisados tivemos o cumprimento integral das exigências da LRF quanto ao Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, vemos que apenas em aproximadamente 25% das discussões legislativas é que tivemos deputados que se atentaram a tal fato.

Ou seja, temos aqui uma questão que pode indicar um baixo comprometimento dos deputados tanto quanto à correta análise dos PLDO quanto à disposição em exigir o devido cumprimento das normas jurídicas.

Mas, de toda forma, tais votos contrários ao parecer do Relator não foram aprovados na Comissão e, assim, a crítica realizada não integrou o parecer final do PLDO. Ou seja, em 100% dos casos de análise da PLDO pela CFOP tivemos um parecer que ignorou o fato de o governo não cumprir as disposições legais. Com isso, a discussão no plenário da casa, que se baseia em tal parecer, saiu prejudicada, além de termos a aprovação da Lei sem que nenhuma alteração em tal demonstrativo fosse realizada.

Dando continuidade, verificamos que, para todos os anos analisados, a LDO (ou seja, a lei que foi aprovada após o processo legislativo) estava disponível no site da SPOG. Assim, verificamos que há transparência nessa questão.

E, quanto à existência e conteúdo do Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, como ele não sofreu nenhuma alteração pela Assembleia Legislativa, temos que os dados são os mesmos do PLDO. Assim, a análise é rigorosamente a mesma que fizemos anteriormente.

De forma a facilitar a compreensão da nossa discussão, elaboramos o Quadro 9, a seguir, que apresenta um resumo das informações encontradas e discutidas aqui.

Ano	PLDO está disponível no site da Alesp?	PLDO contém Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita?	Parecer do PLDO na CFOP da Alesp está disponível em site?	Parecer do PLDO na CFOP da Alesp comenta/discute renúncias de receita?	LDO está disponível no site da Sefaz/SP?	LDO contém Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita?
2002	Sim	Em termos. Apenas estimativa total	Sim	Não	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2003	Sim	Em termos. Apenas estimativa total	Sim	Não	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2004	Sim	Em termos. Apenas estimativa total	Sim	Não	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2005	Sim	Em termos. Apenas estimativa total	Sim	Sim Voto em Separado, contrário ao relator, diz que o disposto na LRF, em relação às renúncias, não é cumprido pelo estado	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2006	Sim	Em termos. Apenas estimativa total	Sim	Sim Relator apresenta subemenda para que governo detalhe as renúncias na LOA. Foi vetado pelo governador.	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2007	Sim	Em termos. Apenas estimativa total	Sim	Sim Relator apresenta subemenda para que governo detalhe as renúncias na LOA. Foi vetado pelo governador.	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2008	Sim	Em termos. Apenas estimativa total	Sim	Sim Voto em Separado, contrário ao relator, diz que o disposto na LRF, em relação às renúncias, não é cumprido pelo estado	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2009	Sim	Em termos. Apenas estimativa total	Sim	Sim Voto em Separado, contrário ao relator, diz que o disposto na LRF, em relação às renúncias, não é cumprido pelo estado	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO

Quadro 9: Análise dos itens constantes no PLDO, Parecer da CFOP da ALESP e LDO relacionados a Renúncia de Receita ICMS do Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: Alesp e Sefaz/SP.
Elaboração própria do autor.

Ano	PLDO está disponível no site da Alesp?	PLDO contém Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita?	Parecer do PLDO na CFOP da Alesp está disponível em site?	Parecer do PLDO na CFOP da Alesp comenta/discute renúncias de receita?	LDO está disponível no site da Sefaz/SP?	LDO contém Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita?
2010	Sim	Em termos. Apenas a estimativa, separada por total e por setor econômico (4 setores, para 2008)	Sim	Sim Voto em Separado, contrário ao relator, critica os altos valores das renúncias.	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2011	Sim	Em termos. Apenas a estimativa, separada por total e por setor econômico (4 setores, para 2009)	Sim	Sim Voto em Separado, contrário ao relator, critica os altos valores das renúncias.	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2012	Sim	Em termos. Apenas a estimativa, separada por total e por setor econômico (4 setores, para 2010)	Sim	Não	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2013	Sim	Em termos. Apenas a estimativa, separada por total e por setor econômico (4 setores, para 2011)	Sim	Não	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2014	Sim	Em termos. Apenas a estimativa, separada por total e por setor econômico (4 setores, para 2012)	Sim	Não	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2015	Sim	Em termos. Apenas a estimativa, separada por total e por setor econômico (4 setores, para 2013)	Sim	Sim Voto em Separado, contrário ao relator, diz que o disposto na LRF, em relação às renúncias, não é cumprido pelo estado e critica os altos valores das renúncias	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO

Quadro 9 (cont.): Análise dos itens constantes no PLDO, Parecer da CFOP da ALESP e LDO relacionados a Renúncia de Receita ICMS do Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: Alesp e Sefaz/SP.

Elaboração própria do autor.

Ano	PLDO está disponível no site da Alesp?	PLDO contém Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita?	Parecer do PLDO na CFOP da Alesp está disponível em site?	Parecer do PLDO na CFOP da Alesp comenta/discute renúncias de receita?	LDO está disponível no site da Sefaz/SP?	LDO contém Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita?
2016	Sim	Em termos. Apenas a estimativa, separada por total e por setor econômico (4 setores, para 2014)	Sim	Sim Voto em Separado, contrário ao relator, diz que o disposto na LRF, em relação às renúncias, não é cumprido pelo estado e critica os altos valores das renúncias	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2017	Sim	Em termos. Apenas a estimativa, separada por total e por setor econômico (4 setores, para 2015)	Sim	Não	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2018	Sim	Em termos. Apenas a estimativa, separada por total e por setor econômico (4 setores, para 2016)	Sim	Não	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2019	Sim	Em termos. Apenas a estimativa total. Explica como os cálculos foram feitos. Traz a renúncia realizada em 2017, separada por tipo e setor econômico (CNAE 2 dígitos)	Não	-	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO
2020	Sim	Em termos. Apenas a estimativa total. Explica como os cálculos foram feitos. Traz a renúncia realizada em 2018, separada por tipo e setor econômico (CNAE 2 dígitos)	Sim	Sim O relator apenas comenta as emendas apresentadas pelos deputados, para informar se é favorável ou contrário	Sim	Em termos. Igual ao da PLDO

Quadro 9 (cont.): Análise dos itens constantes no PLDO, Parecer da CFOP da ALESP e LDO relacionados a Renúncia de Receita ICMS do Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: Alesp e Sefaz/SP.

Elaboração própria do autor.

5.2. As Renúncias de Receita do ICMS a partir das LOA

Seguiremos, agora, para a análise proveniente do processo orçamentário que envolve a Lei Orçamentária Anual. Primeiramente, verificamos que, para todos os anos do período analisado, o PLOA está disponível no site da Alesp, algo que confirma que há transparência nessa questão. E, em relação à PLOA conter tanto as medidas de compensação da renúncia de receita como um demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc., verificamos que, em nenhum ano do período analisado, tais informações estavam presentes. Ou seja, há, por parte do governo, um total descaso em relação a essas informações, descumprindo as disposições legais da CF 1988 e da LRF.

Em relação à demonstração de que as renúncias de receita foram consideradas na estimativa da receita, os PLOA apresentam um anexo chamado “Demonstrativo dos efeitos sobre as receitas e as despesas, de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. Um primeiro fato que chama a atenção é que os textos de todas as PLOA são praticamente iguais, uma vez que usam um texto padrão. E, quanto ao conteúdo, ele apenas nos informa que é possível estimar, com base nos dados da própria secretaria da fazenda, que um determinado montante de renúncias poderá ser atingido.

Em um sentido estrito, tal informação demonstra o quanto será perdido de receita, ou seja, mostra que as renúncias foram consideradas na estimativa da receita. Dessa forma, podemos dizer que os PLOA seguem essa regra jurídica. Porém, quanto à informação que tal demonstrativo pode trazer à população, vemos que ela é praticamente nula, pois não traz nenhuma informação que nos permita analisar ou compreender a situação.

Dando continuidade, verificamos a disponibilização do parecer dos PLOA na CFOP, sendo que o documento foi encontrado para todos os anos, algo que afirma a transparência quanto a esse quesito. Já em relação ao parecer ou voto em separado (caso semelhante aos PLDO) comentar ou discutir as renúncias, encontramos algo apenas nos anos de 2003, 2004 e 2005, ou seja, apenas em 15% dos anos.

Nos dois primeiros anos, o voto em separado, contrário ao parecer do Relator, criticou tanto os altos valores das renúncias de receita como a falta de informações

relacionadas a essa questão. E, apenas em 2005, o voto separado diz que o PLOA não está seguindo a LRF. Assim, tal como no caso dos PLDO, nos parece que ou há baixo comprometimento dos deputados quanto à correta análise dos PLOA ou não há disposição em se exigir que o governo cumpra os ditames legais.

E, também como no caso das PLDO, esses votos em separados não foram aprovados. Com isso, o parecer do relator foi encaminhado para o plenário da casa sem que nenhuma crítica fosse feita, prejudicando, assim, a discussão do projeto.

Dando continuidade, após a aprovação do PLOA, verificamos se a LOA estava disponível no site da SPOG, sendo que os documentos foram encontrados para todos os anos. E, quanto à LOA conter tanto as medidas de compensação da renúncia de receita como um demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc., elas já não estavam presentes no PLOA e continuaram sem existir após a sua aprovação, contrariando a disposição legal. Assim, reafirmamos, aqui, o descaso do governo em relação a essas informações, que são exigidas pela Constituição Federal de 1988 e pela LRF.

Por fim, ao verificarmos a demonstração na LOA de que as renúncias de receita foram consideradas na estimativa da receita, encontramos um fato curioso. Em todos os anos, conforme vimos, os PLOA foram acompanhados pelo anexo “Demonstrativo dos efeitos sobre as receitas e as despesas, de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, que demonstravam tal consideração das renúncias na estimativa da receita. Era de se esperar que, por constar no PLOA, tal anexo deveria estar presente na LOA.

Porém, isso só ocorreu entre 2002 a 2005. De 2006 em diante, esse anexo, que consta no PLOA, não consta na LOA. Para verificarmos o que ocorreu, analisamos o parecer final elaborado pela CFOP, que propõe a redação final da PLOA que será encaminhada ao plenário da casa, para posterior aprovação. E constatamos que, nessas redações finais, o anexo havia sido suprimido. Ou seja, a falta desse demonstrativo na LOA é decorrente de exclusão realizada pela Alesp. Assim, as LOA, a partir de 2006, deixam de cumprir esse requisito legal.

E, para facilitar a compreensão da nossa discussão, elaboramos o Quadro 10, a seguir, que apresenta um resumo das informações encontradas e discutidas aqui.

Ano	PLOA está disponível no site da Alesp?	PLOA contém documento com as medidas de compensação a renúncias de receita?	PLOA possui demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc.?	PLOA demonstra que as renúncias de receita foram consideradas na estimativa da receita?	Parecer do PLOA na CFOP da Alesp está disponível em site?	Parecer do PLOA na CFOP da Alesp comenta ou discute renúncias de receita?	LOA está disponível no site da Sefaz/SP?	LOA contém documento com as medidas de compensação a renúncias de receita?	LOA possui demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc.?	LOA demonstra que as renúncias de receita foram consideradas na estimativa da receita?
2002	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	O Relator cita para rejeitar emendas.	Sim	Não	Sim. Igual ao PLOA	Sim. Igual ao PLOA
2003	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	O Relator cita para rejeitar emendas. Voto em separado critica valores e falta de informações	Sim	Não	Sim. Igual ao PLOA	Sim. Igual ao PLOA
2004	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Voto em separado critica valores e falta de informações	Sim	Não	Sim. Igual ao PLOA	Sim. Igual ao PLOA
2005	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Voto em separado critica valores e falta de informações e diz que governo não cumpre a LRF	Sim	Não	Sim. Igual ao PLOA	Sim. Igual ao PLOA
2006	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2007	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não

Quadro 10: Análise dos itens constantes no PLOA, Parecer da CFOP da ALESP e LOA relacionados a Renúncia de Receita ICMS do Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: Alesp e Sefaz/SP.
Elaboração própria do autor.

Ano	PLOA está disponível no site da Alesp?	PLOA contém documento com as medidas de compensação a renúncias de receita?	PLOA possui demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc.?	PLOA demonstra que as renúncias de receita foram consideradas na estimativa da receita?	Parecer do PLOA na CFOP da Alesp está disponível em site?	Parecer do PLOA na CFOP da Alesp comenta ou discute renúncias de receita?	LOA está disponível no site da Sefaz/SP?	LOA contém documento com as medidas de compensação a renúncias de receita?	LOA possui demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc.?	LOA demonstra que as renúncias de receita foram consideradas na estimativa da receita?
2008	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2009	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2010	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2011	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2012	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2013	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não

Quadro 10 (cont.): Análise dos itens constantes no PLOA, Parecer da CFOP da ALESP e LOA relacionados a Renúncia de Receita ICMS do Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: Alesp e Sefaz/SP.

Elaboração própria do autor.

Ano	PLOA está disponível no site da Alesp?	PLOA contém documento com as medidas de compensação a renúncias de receita?	PLOA possui demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc.?	PLOA demonstra que as renúncias de receita foram consideradas na estimativa da receita?	Parecer do PLOA na CFOP da Alesp está disponível em site?	Parecer do PLOA na CFOP da Alesp comenta ou discute renúncias de receita?	LOA está disponível no site da Sefaz/SP?	LOA contém documento com as medidas de compensação a renúncias de receita?	LOA possui demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc.?	LOA demonstra que as renúncias de receita foram consideradas na estimativa da receita?
2014	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2015	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2016	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2017	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2018	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
2019	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	O Relator cita para rejeitar emendas.	Sim	Não	Não	Não
2020	Sim	Não	Não	Em termos. Diz que foram consideradas, mas não demonstra.	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não

Quadro 10 (cont.): Análise dos itens constantes no PLOA, Parecer da CFOP da ALESP e LOA relacionados a Renúncia de Receita ICMS do Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: Alesp e Sefaz/SP.
Elaboração própria do autor.

5.3. Análise quantitativa das Renúncias de Receita do ICMS

Nesta seção, discutiremos os dados quantitativos referentes às renúncias de receita do ICMS no Estado de São Paulo, para o período de 2002 a 2019. Primeiramente discutiremos os dados extraídos das LDO e que estão sintetizados no Quadro 11 e no Gráfico 1. Devemos nos lembrar que esses dados se tratam de uma previsão de renúncia de receita, pois esse é o dado informado pelo Governo do Estado.

O primeiro aspecto que podemos destacar é que, de 2002 para 2019, as previsões das renúncias de receita apresentam um crescimento real de 152%, sendo que entre 2002 e 2009 os valores se mantêm praticamente estáveis, com uma média de aproximadamente R\$ 7 bilhões. A partir de 2010 e até 2013, vemos um crescimento constante ano a ano, chegando a um valor de quase R\$ 18 bilhões em 2013, valor maior em quase R\$ 10 bilhões, quando comparado a 2009.

Assim, a partir de 2013, mas com exceção nos anos de 2015 e 2019, temos valores que ficam próximos de R\$ 17 bilhões. Esses dois anos, principalmente 2019, possuem um crescimento expressivo da previsão das renúncias de receita. Porém, não é possível sabermos os motivos de tais variações, uma vez que o governo fornece poucas informações sobre as renúncias de receita.

Analisando, agora, o quanto a renúncia representa em relação à arrecadação total do ICMS, vemos que, de 2005 a 2011, elas sofreram uma diminuição ao passo que, a partir de 2012, vemos uma inflexão na curva e, assim, temos um aumento da participação das renúncias em relação à arrecadação. Ou seja, nos últimos anos, a renúncia de receitas do ICMS vem apresentando um crescimento tanto em valores absolutos como no percentual de representação da arrecadação do ICMS.

Tal fato possui, como hipótese, o fato de termos uma relativa crise econômica nesses anos e, com isso, dois cenários são possíveis: 1) o valor das renúncias se mantém ou crescem pouco, por não ser tão fácil retirar tais benefícios, ao passo que a arrecadação diminui, devido ao menor consumo gerado pela crise econômica; 2) o valor das renúncias crescem, como uma forma do governo incentivar a economia em um momento de desaceleração, ao passo que a arrecadação cai ou cresce pouco, também devido à crise econômica. Mas, de toda forma, o presente estudo não analisará tais hipóteses. Assim, temos uma sugestão para estudos futuros.

LDO - Previsão Em R\$ milhões (nominal)	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Renúncias de Receitas	2.350	2.177	2.650	3.347	3.539	3.680	3.649	4.185	4.686	7.199	10.772	12.180	12.583	15.015	14.585	14.612	15.004	23.081	17.415
Arrecadação de ICMS	25.815	28.430	34.192	34.805	40.876	43.696	47.003	53.177	61.205	91.902	113.610	117.742	127.340	132.452	133.320	132.663	133.571	143.911	157.207
% Renún. ICMS / Arrec. ICMS	9,1%	7,7%	7,8%	9,6%	8,7%	8,4%	7,8%	7,9%	7,7%	7,8%	9,5%	10,3%	9,9%	11,3%	10,9%	11,0%	11,2%	16,0%	11,1%

LDO - Previsão Em R\$ milhões de jan/20 (IPCA)	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Renúncias de Receitas	6.899	5.679	6.325	7.423	7.427	7.487	7.106	7.697	8.261	11.984	16.838	17.988	17.546	19.676	17.270	16.278	16.236	24.075	17.415
% Var. a.a. Renún. ICMS	-	-17,7%	11,4%	17,4%	0,0%	0,8%	-5,1%	8,3%	7,3%	45,1%	40,5%	6,8%	-2,5%	12,1%	-12,2%	-5,7%	-0,3%	48,3%	-27,7%

Quadro 11: Previsões de Arrecadação e Renúncia de Receitas do ICMS, previstas na LDO, no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: LDO.

Elaboração própria do autor.

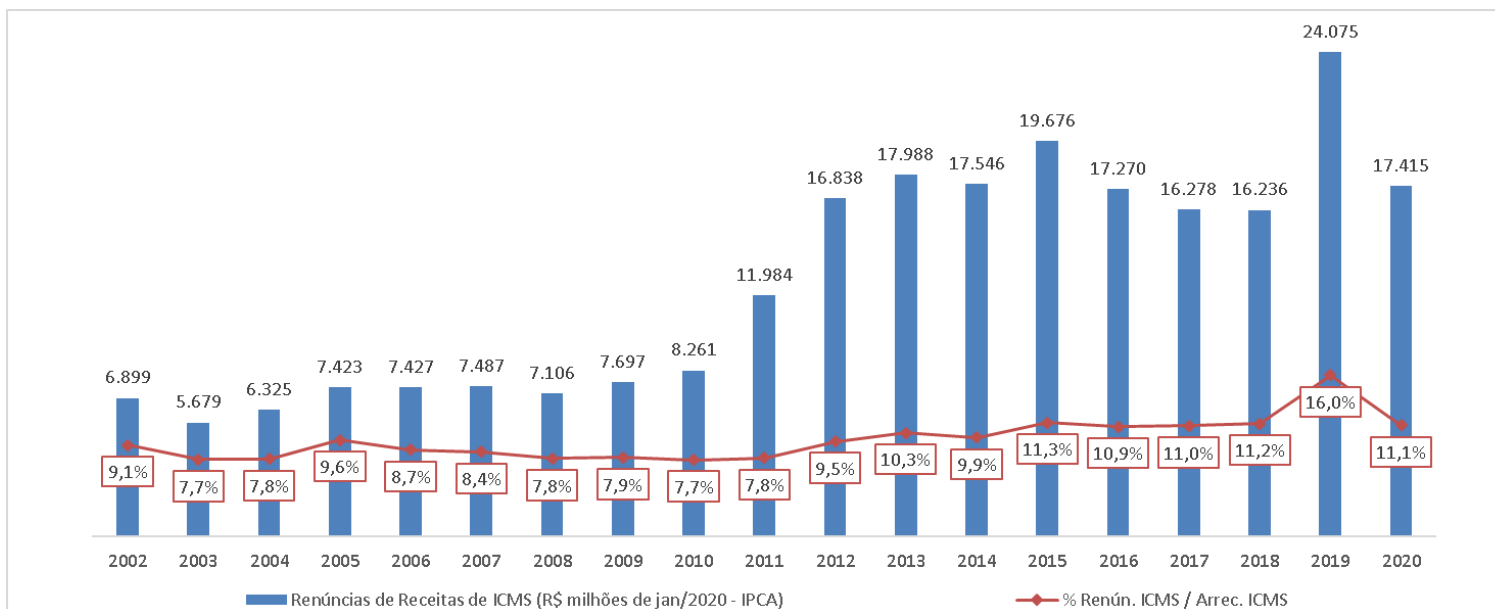


Gráfico 1: Previsões de Arrecadação e Renúncia de Receitas, previstas na LDO, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: LDO.

Elaboração própria do autor.

Prosseguindo em nossas análises, trabalharemos com as informações coletadas nas LOA, de forma que sintetizamos os dados no Quadro 12 e no Gráfico 2. E, quando comparamos esses valores com os extraídos das LDO, percebemos que de 2002 a 2010, os valores entre ambas as peças orçamentárias possuíam pequena variação. A partir de 2011, os valores passam a ter uma grande divergência, sendo que, em todos esses anos, a LOA apresentou, no mínimo, um valor 23% menor do que o apresentado na LDO, mas chegando a uma diferença de até 40%, como em 2012.

Uma parcela dessa variação é explicada pela alteração na previsão da arrecadação do ICMS, uma vez que as previsões das renúncias de receita são calculadas através de um percentual em cima da arrecadação. Mas, de toda forma, tal fato nos chama a atenção, pois isso nos mostra que há uma falha grave no processo orçamentário do estado, seja ele superestimando os valores na LDO ou subestimando os valores na LOA. Além disso, temos uma diminuição na credibilidade dos números fornecidos pelo governo, pois, como não temos acesso aos cálculos realizados, não conseguimos analisar o que, de fato, está ocorrendo.

Analisando, agora, os valores apresentados nas LOA, vemos que, de 2002 a 2019, temos um crescimento real de 77% (metade do crescimento previsto na LDO) nas renúncias de receita, sendo que, após relativa estabilidade entre 2002 e 2008, vemos um crescimento nos valores a partir de 2009.

Já em relação ao percentual que as renúncias representam no total a ser arrecadado de ICMS, vemos, de 2005 a 2011, uma diminuição no valor (tal como ocorreu com as previsões da LDO). Temos, então, um crescimento em 2012 e 2013, com relativa estabilização em um patamar próximo de 11%. Esses movimentos se assemelham às variações das previsões da LDO, mas, tal como explicado, as discrepâncias nos valores absolutos trazem incertezas quanto aos dados.

Por fim, podemos destacar que um percentual de renúncia de 11% é um valor elevado, principalmente por ele se dar no imposto que é a principal fonte de renda do estado. Mais até, como o governo não disponibiliza muitas das informações referentes às renúncias, não temos como analisar se elas estão trazendo benefícios ou prejuízos para a sociedade. E, ao pensarmos nos conceitos da justiça fiscal, percebemos que tais atitudes do governo vão na contramão.

Demonstrativo dos efeitos sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia																			
LOA - Previsão Em R\$ milhões (nominal)	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
(1) Renúncias de Receitas de ICMS	2.445	2.266	2.462	3.430	3.532	3.654	3.849	4.452	4.571	5.654	7.711	9.941	10.207	11.112	10.913	10.663	11.379	17.683	12.708
(2) Arrecadação de ICMS	26.804	29.576	31.768	36.352	40.787	43.560	51.687	56.564	59.707	77.171	81.329	86.573	92.893	98.025	99.759	96.807	101.296	110.519	114.483
% (1) Renún. ICMS / (2) Arrec. ICMS	9,1%	7,7%	7,7%	9,4%	8,7%	8,4%	7,4%	7,9%	7,7%	7,3%	9,5%	11,5%	11,0%	11,3%	10,9%	11,0%	11,2%	16,0%	11,1%

Demonstrativo dos efeitos sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia																			
LOA - Previsão Em R\$ milhões de jan/20 (IPCA)	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
(4) Renúncias de Receitas de ICMS	7.176	5.910	5.875	7.607	7.412	7.434	7.497	8.188	8.059	9.412	12.053	14.681	14.233	14.562	12.922	11.879	12.314	18.444	12.708
(5) % Var. a.a. Renún. ICMS	-	-17,6%	-0,6%	29,5%	-2,6%	0,3%	0,8%	9,2%	-1,6%	16,8%	28,1%	21,8%	-3,1%	2,3%	-11,3%	-8,1%	3,7%	49,8%	-31,1%

Quadro 12: Previsões de Arrecadação e Renúncia de Receitas, previstas na LOA, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.
Fonte: LOA. Elaboração própria do autor.

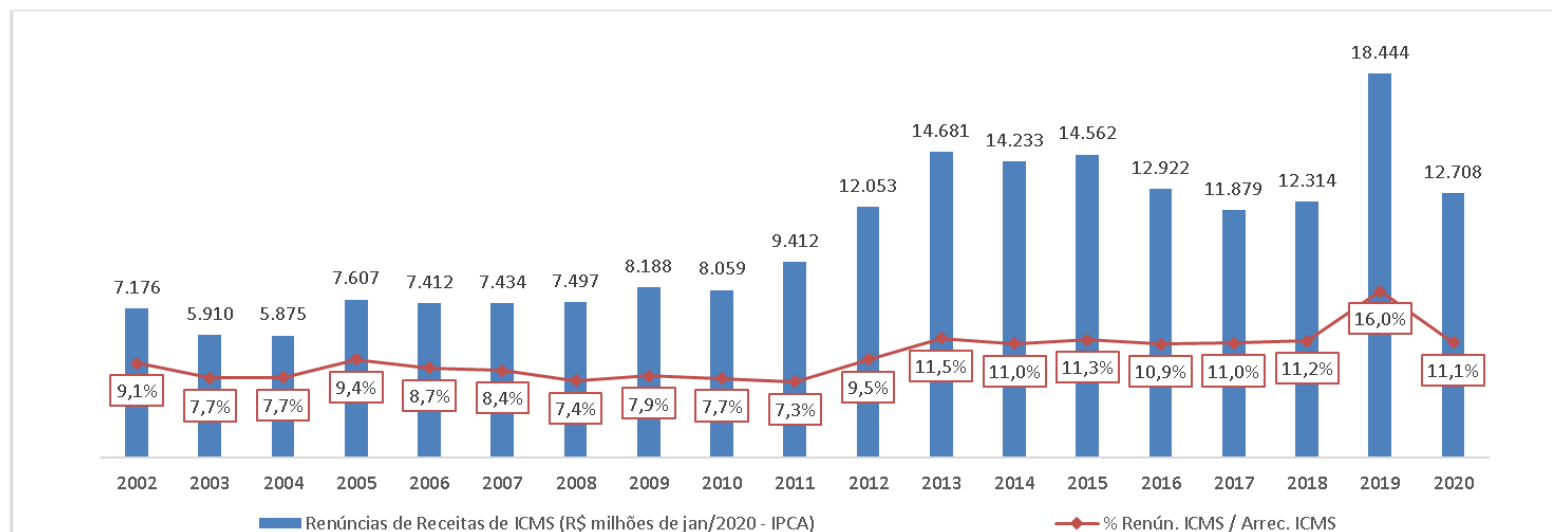


Gráfico 2: Previsões de Arrecadação e Renúncia de Receitas, previstas na LOA, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.
Fonte: LOA.
Elaboração própria do autor.

Outra análise realizada, a comparação das renúncias de receita com as despesas por função do estado, está sintetizada no Quadro 13 e no Gráfico 3. E, para efeitos de comparação, utilizamos os valores disponibilizados nas LOA.

Ao passo que as renúncias cresceram 77%, de 2002 a 2019, as despesas cresceram 75%, o que nos mostra que tais previsões estão alinhadas. Mas, mais importante do que essa comparação é vermos o quanto, em relação às funções desempenhadas pelo estado, as renúncias se refletem. Assim, temos que, entre 2002 e 2012, as renúncias equivaliam, na média, à oitava maior função do estado. E, a partir de 2013, vemos que as renúncias começam a ultrapassar algumas das funções, chegando a 2019 com a equivalência de ser a sexta maior função.

Ou seja, quando comparamos o tamanho dos gastos do estado com o tamanho das renúncias, vemos que ela só perde, em 2019, para as funções Educação, Encargos Especiais, Previdência Social, Saúde e Segurança Pública. Ou seja, o montante que se renúncia de receita é maior do que os orçamentos das áreas de transportes, habitação, direitos da cidadania, administração e etc.

Por fim, comparamos os valores estimados com as renúncias de receita com os valores previstos para despesas com investimentos. Assim, as informações estão sintetizadas no Quadro 14 e no Gráfico 4.

Nesse caso, vemos que os valores dos investimentos e das renúncias, entre 2002 e 2007, eram relativamente próximos, sendo que, de 2008 a 2011, temos uma grande elevação nos investimentos, ao passo que as renúncias crescem menos. Dessa forma, há um descolamento entre os valores, mas, em 2012, a situação se reverte, inclusive apresentando valores de renúncia maiores do que os investimentos previstos. Depois, entre 2013 e 2015, temos um novo crescimento dos investimentos, sendo que os mesmos superam os valores das renúncias de receita.

Porém, de 2016 para cá, temos uma nova inversão, fazendo com que as renúncias de receita com ICMS atinjam valores maiores do que aqueles que o estado pretende investir. Assim, fica nítida a opção do governo, de aceitar conceder benefícios fiscais ao invés de utilizar os recursos para investimentos. E essa é uma característica que faz com que o nosso sistema tributário continue sendo injusto fiscalmente, possuindo caráter regressivo e privilegiando a concentração de renda.

Despesas Empenhadas por Função - Em R\$ bilhões de jan/2020 (IPCA)	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ADMINISTRACAO	5,6	5,2	7,4	7,1	7,0	13,2	7,5	7,2	8,1	7,7	8,0	8,0	7,5	7,4	5,6	5,6	5,6	5,5
DIREITOS DA CIDADANIA	2,3	2,3	2,8	2,6	3,3	4,1	4,7	5,4	5,7	6,4	6,2	6,7	7,3	7,0	6,6	6,3	6,1	6,0
EDUCACAO	34,1	32,8	32,6	33,8	35,3	37,5	43,4	42,2	47,9	50,6	50,4	55,8	54,3	54,7	49,0	47,6	48,1	49,6
ENCARGOS ESPECIAIS	44,8	44,2	44,9	47,7	52,2	55,0	62,0	61,6	66,5	73,0	74,2	77,5	76,8	76,6	62,7	62,8	69,0	76,4
ESSENCIALA JUSTICA	0,7	0,7	1,6	1,6	1,8	2,0	6,9	6,5	7,0	5,2	4,9	4,8	5,0	5,2	5,1	5,2	5,5	5,4
JUDICIARIA	10,8	11,6	9,9	11,4	12,2	13,0	9,8	9,7	9,7	10,3	12,1	12,7	13,1	13,5	13,0	13,5	13,5	13,6
PREVIDENCIA SOCIAL	7,5	7,7	7,4	7,5	8,4	9,0	28,3	28,2	29,3	31,4	34,9	36,6	37,6	38,7	37,4	37,1	39,1	40,0
SAUDE	13,7	15,0	18,7	18,8	19,9	21,0	24,0	25,0	26,4	26,8	27,5	29,4	30,5	30,8	28,4	28,3	28,6	28,3
SEGURANCA PUBLICA	14,4	13,4	12,6	13,8	14,9	15,5	17,4	18,6	19,1	20,4	22,5	23,2	24,8	25,4	23,3	22,8	22,8	22,9
TRANSPORTE	8,2	7,2	9,5	12,1	8,7	13,5	19,2	22,7	25,5	19,6	15,9	22,1	20,9	16,4	16,8	16,9	12,3	10,9
OUTRAS FUNÇÕES	11,6	10,2	9,5	12,1	13,2	11,6	11,8	13,3	14,1	14,8	14,1	15,5	14,9	13,3	11,7	12,4	11,2	10,3
Total Geral	153,9	150,1	156,8	168,5	176,9	195,5	235,2	240,5	259,3	266,3	270,6	292,2	292,6	289,0	259,6	258,4	261,9	269,1
Ren. Rec. de ICMS (LOA)	7,2	5,9	5,9	7,6	7,4	7,4	7,5	8,2	8,1	9,4	12,1	14,7	14,2	14,6	12,9	11,9	12,3	18,4
% Renún. ICMS / Despesas Totais	4,7%	3,9%	3,7%	4,5%	4,2%	3,8%	3,2%	3,4%	3,1%	3,5%	4,5%	5,0%	4,9%	5,0%	5,0%	4,6%	4,7%	6,9%
Posição, em relação às dez maiores funções	8	8	9	7	8	9	9	8	9	8	8	7	7	7	8	8	8	6

Quadro 13: Principais Despesas Empenhadas por Função e a Renúncia de Receita, prevista na LDO, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: LOA.

Elaboração própria do autor.

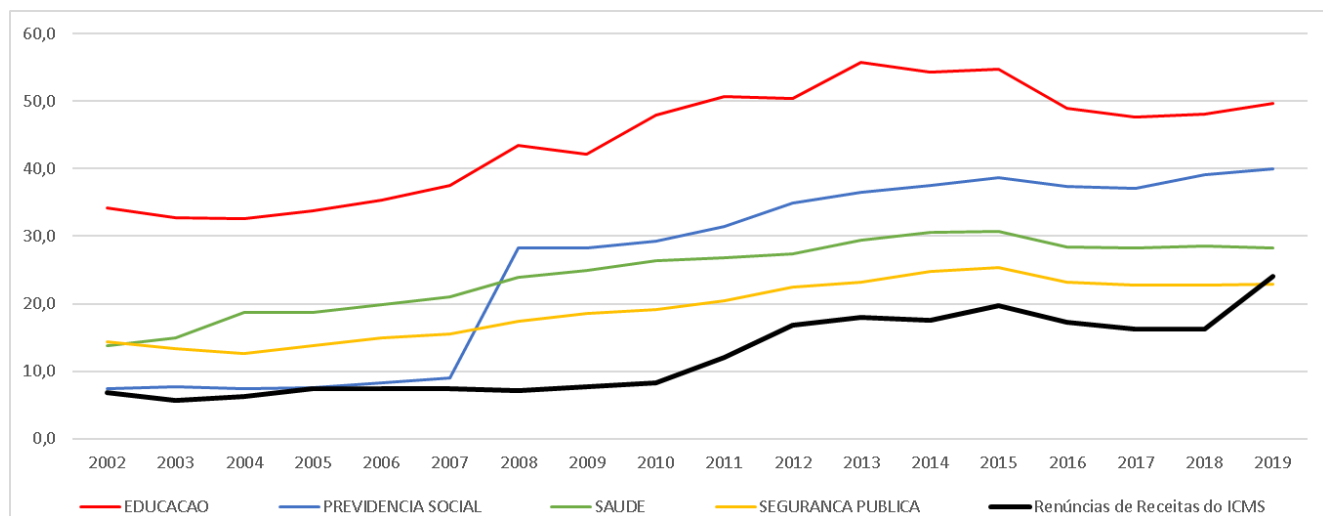


Gráfico 3: Principais Despesas Empenhadas por Função e a Renúncia de Receita, prevista na LDO, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: LOA.

Elaboração própria do autor.

Valores em R\$ bilhões de jan/2020	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Investimentos - Dotação Inicial	5,90	6,80	6,48	6,59	8,15	6,88	11,79	19,87	22,24	17,71	15,85	20,62	21,40	21,45	16,62	15,08	13,78	13,45
Renúncias de Receita (LDO)	6,90	5,68	6,32	7,42	7,43	7,49	7,11	7,70	8,26	11,98	16,84	17,99	17,55	19,68	17,27	16,28	16,24	24,07

% Renúncia / Dotação	16,9%	-16,5%	-2,4%	12,7%	-8,9%	8,8%	-39,7%	-61,3%	-62,9%	-32,3%	6,2%	-12,8%	-18,0%	-8,3%	3,9%	7,9%	17,9%	79,0%
----------------------	-------	--------	-------	-------	-------	------	--------	--------	--------	--------	------	--------	--------	-------	------	------	-------	-------

Quadro 14: Despesas com investimentos e a Renúncia de Receita, prevista na LDO, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: LOA.

Elaboração própria do autor.

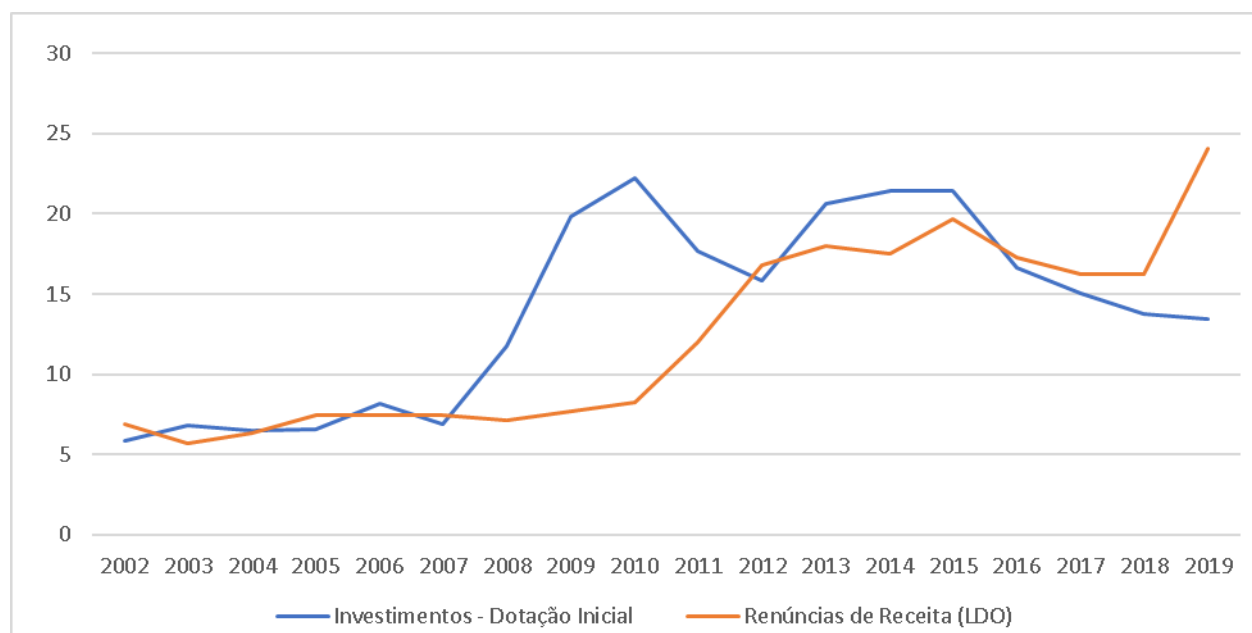


Gráfico 4: Despesas com Investimentos e a Renúncia de Receita, prevista na LDO, do ICMS no Estado de São Paulo, de 2002 a 2019.

Fonte: LOA.

Elaboração própria do autor.

6. Considerações finais

A presente dissertação de mestrado teve como objeto de pesquisa as renúncias de receita, estudando essa questão em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no Estado de São Paulo, para o período de 2002 e 2020, de forma a explorar as dimensões financeira-orçamentária e normativa-legal envolvidas.

Para fazermos isso, iniciamos o nosso estudo, no Capítulo 1, a partir da compreensão de que tributos são uma arrecadação compulsória imposta pelo Estado à população, com o objetivo de financiar o Estado e a execução das suas políticas públicas. Eles são pautados por princípios tributários constitucionais, como o da legalidade, que nos traz que tributos só podem ser criados ou majorados através de lei, o da isonomia (equidade horizontal), que estabelece que contribuintes em situação equivalente não podem receber tratamento tributário desigual, e o da capacidade contributiva (equidade vertical), que transfere o maior ônus àqueles que possuem maior capacidade de recursos (progressividade do sistema tributário). Além disso, diferenciamos os tributos diretos, que são aqueles que incidem sobre o patrimônio e a renda e são pagos diretamente pelos consumidores, dos tributos indiretos, que incidem sobre o consumo de bens e serviços, de forma que seus valores estão embutidos no preço final pago pelo consumidor.

Em conjunto, compreendemos as funções que o Estado exerce e de que forma elas estão relacionadas aos tributos. Assim, além de serem uma ferramenta de financiamento e de manutenção do contrato social, eles são importantes para a disponibilização de bens e serviços públicos (função alocativa), a manutenção da estabilidade macroeconômica (função estabilizadora) e a distribuição de renda (função distributiva).

Dando continuidade, vimos como a tributação e a desigualdade de renda se relacionam no Brasil. Nesse aspecto, verificamos que o país possui uma alta concentração de renda pelas camadas mais abastadas, o que traz uma grande desigualdade social. Ao mesmo tempo, vimos que as formas de arrecadação e taxação pelo Estado estão intimamente ligadas à desigualdade.

E, ao analisarmos o contexto tributário específico do Brasil, vimos que, em comparação a outros países, possuímos uma tributação centrada no consumo, com baixas alíquotas sobre renda e patrimônio. Tal fato faz com que o nosso sistema contribua para a desigualdade social, pois promove a acumulação de patrimônio pelas camadas sociais mais altas através da baixa progressividade do sistema. Em conjunto, verificamos que o estado brasileiro acaba por trabalhar com a distribuição de renda apenas a partir de programas sociais de distribuição de renda (função alocativa), ao invés de trabalhar com um sistema que atue já na arrecadação para tal diminuição na concentração de renda (função distributiva).

Buscando detalhar mais essas questões, apresentamos dados gerais sobre as receitas arrecadadas pelos entes da federação, que confirmaram a visão da literatura de que possuímos uma alta carga tributária (impostos e contribuições) e de que os impostos sobre bens e serviços possuem grande participação na arrecadação, sendo que os estados são os grandes responsáveis por essa receita. Assim, vimos que o ICMS é a grande fonte de financiamento dos estados, sendo, inclusive, o imposto com maior volume de arrecadação no país e correspondendo a aproximadamente 55% de toda a receita corrente arrecadada pelos estados.

E isso representa um problema, pois essa grande fonte de recursos estaduais é praticamente pautada no ICMS, que é um tributo indireto, baseado sobre o consumo de bens e serviços, e que não segue o princípio da capacidade contributiva, uma vez que não há diferenciação dos contribuintes conforme a disponibilidade financeira. Tais fatos contribuem fortemente para que o sistema tributário brasileiro, como um todo, seja cumulativo, fortemente regressivo e que privilegia a acumulação de renda e patrimônio pelas camadas sociais mais altas.

Dado esse contexto, e buscando aprofundar os nossos estudos, nos deparamos com o baixo número de estudos analisando o ICMS dentro de um contexto de justiça fiscal. Outra questão que também nos chamou a atenção foi em relação às renúncias de receita envolvendo o ICMS, pois, além do baixo número de estudos, vimos que essas renúncias poderiam tornar ainda mais regressivo esse imposto, piorando a desigualdade social e de renda no Brasil.

Esses aspectos inspiraram a nossa pesquisa e, dessa forma, aprofundamos os estudos sobre as renúncias de receita, a partir do Capítulo 2. A partir da revisão

bibliográfica do tema, encontramos dois tipos de estudos: aqueles que abordam o conceito de renúncia de receita do ICMS e aqueles que se ocupam da dimensão quantitativa dessas renúncias. E, por mais que os estudos sejam escassos, eles foram importantes para que pudéssemos compreender o atual desenvolvimento da literatura do tema. Um fato que diversos desses estudos apontaram foi a dificuldade para se obter dados quantitativos, seja pela falta de transparência ou de padronização nas leis e seus conteúdos.

E, após a conceituação formal do termo renúncia de receita, alinhando o termo utilizado pelo presente estudo à literatura do tema, analisamos como a renúncia de receita se apresenta dentro do processo orçamentário brasileiro. Partindo das bases e peças do orçamento público brasileiros, analisamos quais eram os documentos presentes nas etapas do ciclo orçamentário, já buscando encaixar na nossa análise, além do contexto da União, também o contexto do Estado de São Paulo.

Como resultados, apresentamos os Quadro 5 e Quadro 6, que nos descrevem os atores e documentos relacionados à renúncia de receita no Estado de São Paulo, dentro do processo orçamentário da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), respectivamente. Essa etapa foi de extrema importância, uma vez que foi, a partir dela, que pudemos identificar quais deveriam ser os documentos a serem pesquisados para que pudéssemos atingir um dos objetivos desse estudo e ajudar a responder a nossa questão de pesquisa.

Conhecendo o funcionamento das renúncias dentro do processo orçamentário, passamos a estudar especificamente o ICMS e suas renúncias de receita, já no Capítulo 3. Primeiramente delineamos a história desse imposto, mostrando suas definições, competências, atribuições e etc. Em seguida, analisamos a atual estrutura normativa-legal do ICMS, dando destaque aos regramentos estipulados pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

A criação e atuação do Conselho Nacional Fazendário (Confaz) também é abordada nesse capítulo, sendo ele de grande importância para o nosso tema, uma vez que as renúncias de receita que envolvem o ICMS são discutidas por ele, que conta com a participação de todos os estados.

Como resultado, elaboramos o Quadro 7, que nos apresenta a linha do tempo da estrutura normativa-legal que envolve o ICMS, o Confaz e as renúncias de receita do ICMS. Além de ser um guia para compreendermos a evolução desse imposto, esse quadro nos traz tanto a ementa das normas como os principais pontos que elas trouxeram.

Em seguida, essa estrutura nos permitiu elaborar o Quadro 8, que nos apresenta as condições que as leis e normas estabelecem para que uma isenção ou benefício fiscal do ICMS seja concedido. Esse é outro resultado importante da nossa pesquisa, pois ele nos mostra quais são as regras necessárias e suas fundamentações legais, para que possamos verificar se as renúncias de receita concedidas seguem as disposições legais.

Além de nos ajudarem a atingir outro objetivo da pesquisa, dando mais um passo para respondermos a nossa questão, esse ponto traz uma possibilidade para estudos futuros. Uma vez que temos um quadro esquemático que nos mostra quais são as condições necessárias para que uma renúncia do ICMS seja feita, podemos analisar cada uma das concessões realizadas, verificando se existem benefícios que não seguem as normas legais.

Inclusive, um fato que chama a atenção para essa questão é que o Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo (MPC / SP) publicou parecer¹⁸ em que defende a rejeição das contas do ano de 2019 do Governador do Estado João Dória, exatamente por questões ligadas às renúncias de receita. Outro parecer¹⁹, o primeiro na história a indicar a rejeição das contas do governo e também indicando falhas em relação às renúncias de receita, foi publicado em relação às contas de 2018, envolvendo os Governadores Geraldo Alckmin e Márcio França. E, nesses casos, uma das críticas feitas pelo MPC / SP foi o fato de o governo conceder isenções através de decretos do governador, ou seja, sem que haja uma lei específica e que tenha passado pelo processo legislativo.

¹⁸ OLIVEIRA, M. Renúncia fiscal leva MPC a defender rejeição das contas de Doria. Congresso em Foco. 28 de junho de 2020. Disponível em < <https://congressoemfoco.uol.com.br/economia/renuncia-fiscal-leva-mpc-a-defender-rejeicao-das-contas-de-doria/>>. Acesso em 14 de julho de 2020.

¹⁹ MARQUES, J; LINHARES, C. Gastos de Alckmin e França em ano eleitoral têm pedido inédito para reprovação. Folha de São Paulo. 22 de maio de 2019. Disponível em < <https://www1.folha.uol.com.br/poder/2019/05/ministerio-publico-de-contas-pede-rejeicao-de-gastos-de-alckmin-e-franca-em-2018.shtml>>. Acesso em 14 de julho de 2020.

Portanto, percebemos que essa questão, além de entrar recentemente na agenda, possui poucas análises e estudos. Assim, o Quadro 8 pode ser utilizado na criação de uma metodologia de análise dos casos de concessão de renúncias de receita, para que se verifique, caso-a-caso, se elas seguem as disposições legais. Tal estudo se mostra como um importante avanço na análise do tema, devendo ser desenvolvido futuramente.

Dado o embasamento fornecido por esses três primeiros capítulos, fomos capazes de desenhar uma metodologia de pesquisa, no Capítulo 4, que nos permitiu atingir os demais objetivos propostos. Construímos, então duas metodologias, uma para analisar as LDO e outra para as LOA do Estado de São Paulo, verificando se os aspectos legais relacionados à renúncia de receita estavam presentes e se houve discussão legislativa acerca do tema.

Assim, essa construção também se mostra como um importante resultado dessa pesquisa, uma vez que tal metodologia pode ser replicada para analisar as LDO e LOA dos demais estados, uma possibilidade de pesquisa futura interessante, que nos auxiliaria a compreender a real dimensão das renúncias de receita do ICMS nos estados do país.

Por fim, para analisarmos os valores das renúncias, extraídos dos documentos levantados pela presente pesquisa, estabelecemos uma metodologia para analisar a evolução das estimativas de renúncia presentes nas LDO e LOA, buscando compreender seu aspecto orçamentário-financeiro. E, de tal levantamento, fizemos a comparação de quanto essas renúncias representam em relação às despesas por função do Estado e aos investimentos realizados pelo Estado.

Dessa forma, os resultados obtidos foram abordados no Capítulo 5. Primeiro tivemos a análise das renúncias do ICMS a partir do processo orçamentário das Leis de Diretrizes Orçamentárias do Estado de São Paulo, verificando a dimensão normativa-legal. Como resultado, encontramos que o Estado não cumpriu para nenhum ano do período analisado, 2002 a 2020, as exigências legais.

Temos, por exemplo, a falta de memória de cálculo sobre as estimativas de renúncia de receitas e a falta de informações sobre a compensação da renúncia de receita, no Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita da LDO,

conforme estabelecido pela LRF. E, por mais que tenhamos obtido avanços nos últimos anos, 2019 e 2020, por exemplo, apresentam a base efetiva da renúncia realizada dois anos antes, ainda temos informações faltantes.

Portanto, nesse quesito, podemos afirmar que o Governo do Estado de São Paulo não cumpre as disposições legais, de forma que os agentes públicos responsáveis, como o Governador do Estado e o Secretário da Fazenda, incorrem em improbidade administrativa que causa lesão ao erário, conforme Art. 10, inciso VII, da Lei de Improbidade Administrativa, estando sujeitos às cominações previstas no Art. 12, inciso II, como perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos.

Prosseguindo, fizemos análise similar, porém quanto às renúncias de receita em relação às Leis Orçamentárias Anuais do Estado de São Paulo, ainda abarcando a dimensão normativa-legal. Como resultado, verificamos que, tal como no caso das LDO, o Governo do Estado não cumpriu as exigências legais em nenhum dos anos analisados.

Tais fatos se mostram pela ausência das medidas de compensação da renúncia de receita e do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias e etc., por exemplo. Assim, tal como na análise anterior, podemos afirmar o Governador do Estado de São Paulo e o Secretário da fazenda, agentes públicos responsáveis no caso, por exemplo, incorrem em improbidade administrativa que causa lesão ao erário, conforme Art. 10, inciso VII, da Lei de Improbidade Administrativa, estando sujeitos às cominações previstas no Art. 12, inciso II, como perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos.

Além do descaso do Poder Executivo, talvez motivada pela falta de punição, vemos que, em ambas as análises, a atuação dos deputados da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo é extremamente baixa em relação às renúncias de receitas do ICMS. Encontramos pouquíssimos casos em que os deputados questionaram tais falhas do Executivo, algo que nos mostra deficiência no papel de controle que o Legislativo deveria executar.

Nesse ponto, conseguimos mensurar a dimensão normativa-legal das renúncias de receita do ICMS no Estado de São Paulo, respondendo, assim, parcialmente à nossa questão de pesquisa.

Dando continuidade, verificamos os aspectos orçamentários-financeiros das renúncias, de forma que encontramos um crescimento real de mais de 150%, de 2002 para 2019, das estimativas de renúncia de receita com ICMS na LDO, chegando a valores próximos a R\$ 17 bilhões nos últimos anos. As LOA apresentam valores diferentes, mas também nos mostram o mesmo movimento ao longo do período analisado.

Tal diferença entre as peças orçamentárias é um problema, pois nos mostra que os cálculos e as estimativas não possuem muita acurácia. De qualquer forma, as LOA nos mostram que, nos últimos anos, tivemos uma taxa de renúncia de receita de ICMS próxima de 11%. Ou seja, esse montante é o quanto o Estado tem deixado de arrecadar com o imposto.

E, quando comparamos essas renúncias com as despesas do estado, verificamos, em 2019, por exemplo, que apenas as funções Educação, Encargos Especiais, Previdência Social, Saúde e Segurança Pública possuem valores maiores do que o de renúncias. Portanto, o valor que o governo abre mão de arrecadação é maior do que as despesas das áreas de transportes, habitação, direitos da cidadania, administração e etc., por exemplo. Isso nos dá a dimensão do peso de tais renúncias perante o orçamento público do estado. E, por fim, comparamos os valores das renúncias com os investimentos do estado, sendo que encontramos que, a partir de 2016, os valores renunciados superam os investimentos do estado.

Encontramos, assim, a dimensão orçamentária-financeira das renúncias de receita do ICMS no Estado de São Paulo, algo que nos deixou claro o tamanho e a importância que elas vêm adquirindo dentro do orçamento do estado. Tal informação é extremamente importante, pois nos mostra que as renúncias se encontram em um patamar relativamente elevado, fazendo com que o governo abra mão de gastar ou investir em determinadas áreas.

Concluindo, o presente estudo conseguiu nos mostrar as dimensões supracitadas, em relação à renúncia de ICMS em São Paulo, indo desde a explicação sobre o que são

e como funcionam as renúncias de receita, passando pelo arcabouço normativo-legal delas, e chegando à compreensão da estrutura atual vigente. E, conforme pudemos verificar, ao longo dessa pesquisa, essa área temática ainda necessita de aprofundamento documental e analítico, de forma a explorar os problemas advindos desse tipo de tributação regressiva que contribui para o aumento da desigualdade social e de renda no Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRUCIO, F. L.; FRANZESE, C. **Federalismo e políticas públicas: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil**. In: ARAÚJO, M. F. I.; BEIRA, L. (Orgs.). Tópicos de economia paulista para gestores públicos, v.1. São Paulo: Edições FUNDAP, 2007. p. 13-31.

AFONSO, J. R. R. (Coord.) et al. **A renúncia tributária do ICMS no Brasil**. Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Fevereiro/2014. Disponível em: <<http://www.gefin.net.br/upload/arquivos/cc16dc55ee89adcd858fff1f6b03e818.pdf>>. Acesso em: 17 de novembro de 2019.

ALMEIDA, F. C. R. **Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal**. Revista do Tribunal de Contas, n. 84. 2000.

ALMEIDA, A. F. de.; SILVA, L. B. da. **Governo Federal Fixa Alíquota de ICMS Interestadual em 4% para os Produtos Importados, Independente do Estado da Federação e tenta acabar com a Guerra Fiscal entre os Portos**. Revista de Administração do Unisal, Vol. 3, N. 3 (2013).

ARRETCHE, Marta. **Trajetória das desigualdades no Brasil, por Marta Arretche**. Um Brasil. Entrevista disponível em: <<https://youtu.be/s715x5VxQTo>>. Acesso em: 03 de outubro de 2017.

AVILA, R. I.; CONCEIÇÃO, J. B. S. **A economia política da tributação no Brasil**. Anais do XXIII Encontro Nacional de Economia Política. Niterói: 12 a 15 de junho de 2018.

BAUMGARTNER, F. R.; JONES, B. D. **Agendas and Instability in American Politics**. Chicago: University of Chicago Press, 1993.

BORDIN, L. C. V. **ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial**. Brasília: ESAF, 2003. 51 p. Monografia agraciada com menção honrosa no VIII Prêmio Tesouro Nacional – 2003, Tributação, Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Pública, Porto Alegre (RS).

BRASIL. **Ato Complementar Nº 34, de 30 de janeiro de 1967**. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. Brasília, 1967.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.

_____. **Convênio ICM 08/75**, de 15 de abril de 1975. Brasília, 1975a.

_____. **Convênio ICMS 17/90**, de 13 de setembro de 1990. Brasília, 1990.

_____. **Emenda Constitucional Nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, 1969.

_____. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Brasília, 1993.

_____. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 1964.

_____. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966.

_____. **Lei 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ, 1992.

_____. **Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216

da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, 2011.

_____. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975b.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, 1996.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 2000.

_____. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.** Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, 2009.

_____. **Manual técnico de orçamento 2015 (MTO 2015).** Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Brasília, 2015.

BRASIL, Felipe. **A dinâmica das políticas de saúde e de assistência social no Brasil: Incrementalismo e pontuações na atenção governamental entre 1986 e 2003.** Tese de doutorado em Ciência Política, UFSCAR, 2017

BRECHT, B. (1937): BRECHT, Bertold. **Os fuzis da Senhora Carrar.** Tradução: Antonio Bulhões. Título original: Die Gewehre der Frau Carrar. In: _____. Teatro completo. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991. v.6, p.11-50. Disponível em: <<http://joinville.ifsc.edu.br/~luciana.cesconetto/Textos%20teatrais/Bertolt%20Brecht/Bertolt%20Brecht%20-%20Os%20fuzis%20da%20senhora%20Carrar.pdf>>. Acesso em 23 de julho de 2020.

BREYNER, F. M. **Benefícios fiscais e regressividade tributária**. In: DERZI, M. A. M.; MELO, J. P. F. A. (coord.). *Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

CAFÉ, P. F. M.; SOUZA, P. C. de; RAMMINGER, R. **Gap Tributário: Estimativa, Detecção, Prevenção e Combate**. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB. *Previsão e Análise do Desempenho das Receitas Estaduais – 2010*. ESAF.

CAMPOS, H. S. O. **O Brasil: uma breve visão histórica do Estado, das constituições e dos tributos**. *Revista ESMAFE: Escola de Magistratura Federal da 5. Região, Recife*, n. 6, p. 75-123, abr. 2004.

CORE, F. G. **Reformas orçamentárias no Brasil: uma trajetória de tradição e formalismo na alocação dos recursos públicos**. IX Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Madrid, España, 2 - 5 nov. 2004.

COSTA, L. A. **Sistema Tributário Nacional**. FGV Direito Rio. Graduação. 2016. Disponível em https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/sistema_tributario_nacional_2016-2.pdf. Acesso em 12 de agosto de 2020.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 17ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

GOBETTI, S.; ORAIR, R. **Progressividade Tributária: A agenda negligenciada**. Texto para discussão n. 2190. IPEA. Rio de Janeiro: 2016.

GOULARTI, J. G. **Renúncia fiscal e a política de apoio a indústria em Santa Catarina: um estudo do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense [PRODEC]**. IV Conferência Internacional de História Econômica. Sem data.

IPEA. **Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas**. Editores: Bernardo Alves Furtado, Patrícia A. M. Sakowski, Marina H. Tóvolli. Brasília: IPEA, 2015.

LIMA, A. N. **Renúncias Fiscais da União**. Estudo Técnico. Consultoria Legislativa. Câmara dos Deputados. fev./2017.

LINDBLOM, C. E.; BRAYBROOKE, D. **A Strategy of Decision: Policy Evaluation as a Social Process**. New York: The Free Press of Glencoe, 1963

LOWI, T. **American Business, Public Policy, Case Studies and Political Theory.** World Politics, vol. XVI, 1964.

MENDES, M. J. **Sistema orçamentário brasileiro: Planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público.** Consultoria Legislativa do Senado Federal. Coordenação de Estudos. Textos para discussão 39. Brasília, fev. 2008.

MILANOVIC, Branko. **Global inequality: a new approach for the age of globalization.** Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2016.

MOGNATTI, M. C. F. **Transparência e Controle na Execução das Emendas Parlamentares ao Orçamento da União.** Orientador: Vander Gontijo. Monografia (especialização), 78 f. Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público. Brasília: 2008.

MORGAN, Marc. **Extreme and Persistent Inequality: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal Data, 2001-2015.** WID.world Working Paper Series N° 2017/12. agosto de 2017.

NASCIMENTO, L. R. C. **Incentivos Fiscais ao Capital e Crescimento Econômico na Região Norte.** Tese Apresentada à Universidade Federal de Pernambuco. Dezembro 2012.

NUNES, S. P. P. **Segundo Seminário Internacional de Gastos Tributários: Ruciendo Abusos y Mejorando la Efectividad.** BID/FMI. Sem data.

OLLAIK, L. G. et al. **Quatro modelos teóricos de relevância para pesquisas orçamentárias no Brasil.** Encontro de Administração Pública e Governança – EnAPG. Vitória: 2010.

PEDROSA, I. V.; CARVALHO, M. R. de; OLIVEIRA, M. F. C. de A. **Renúncia fiscal do estado de Pernambuco: estimativa referente ao ICMS de 1996.** Revista de Administração Pública, Vol. 34, no. 1 (2000).

PERES, Ursula; GRANADO, Antonio. **Reforma Tributária: Aspectos Importantes acerca da Federação, Atribuições dos Entes e o Financiamento da Ação Pública.** Cadernos ADENAUER. Ano XI, N° 1, p. 22-30. São Paulo: 2010.

PERES, U. D.; SANTOS, F. P. **Gasto Público e Desigualdade Social. O orçamento do governo federal brasileiro entre 1995 e 2016.** Revista Brasileira de Ciências Sociais, Vol. 35, Nº 103. 2020.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca: 2014.

PRADO, S. **Competições e Políticas estaduais de Desenvolvimento.** Apresentação em Power Point. Instituto de Economia – Unicamp. Sem data.

REDE, M. **O “Rei da Justiça”: soberania e ordenamento na antiga Mesopotâmia.** PHOÏNIX, RIO DE JANEIRO, 15-1: 135-146, 2009.

SÃO PAULO. **Constituição Estadual, de 05 de outubro de 1989.** São Paulo, SP: Sala das Sessões da Assembleia Legislativa, na Cidade de São Paulo, 1989.

SIDOU, J. M. O. **Os tributos no curso da história.** Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Revista Nº 18. [2000?]. Disponível em: <<http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf>>. Acesso em 27 de abril de 2020.

SOUZA, B. P. de. et al. **Análise de Receitas.** Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB. Previsão e Análise do Desempenho das Receitas Estaduais – 2010. ESAF.

TRUE, J.; JONES, B.; BAUMGARTNER, F. **Punctuated-equilibrium theory: explaining stability and change in public policymaking.** In: SABATIER, P. (org.). Theories of the public process. Cambridge: Westview, 2007.

VIOL, A. L. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade.** II Seminário de Política Tributária. Receita Federal. Brasília: junho/2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 23 de janeiro de 2020.

WILDAVSKY, A. **The Politics of the Budgetary Process.** Toronto: Little, Brown and Co, 1964.

YAMAO, C. **A história do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – Do IVM ao ICMS.** Revista Jurídica, v. 3, n. 36, p. 40-53, 2014. ISSN 2316-753X. Disponível em:

< <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>>. Acesso em:
27 set. 2019.

ANEXO 1

ÍNDICE DE PREÇOS AO CONSUMIDOR AMPLO (IPCA) – VALORES UTILIZADOS NA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) - Valores utilizados na atualização monetária

Ano	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total Ano	Acum. jan/2020	Índice Mult.
2019	0,32%	0,43%	0,75%	0,57%	0,13%	0,01%	0,19%	0,11%	-0,04%	0,10%	0,51%	1,15%	4,30%	4,31%	1,043060400
2018	0,29%	0,32%	0,09%	0,22%	0,40%	1,26%	0,33%	-0,09%	0,48%	0,45%	-0,21%	0,15%	3,59%	8,21%	1,082128041
2017	0,38%	0,33%	0,25%	0,14%	0,31%	-0,23%	0,24%	0,19%	0,16%	0,42%	0,28%	0,44%	2,94%	11,40%	1,114022140
2016	1,27%	0,90%	0,43%	0,61%	0,78%	0,35%	0,52%	0,44%	0,08%	0,26%	0,18%	0,30%	6,28%	18,41%	1,184072466
2015	1,24%	1,22%	1,32%	0,71%	0,74%	0,79%	0,62%	0,22%	0,54%	0,82%	1,01%	0,96%	10,67%	31,05%	1,310454417
2014	0,55%	0,69%	0,92%	0,67%	0,46%	0,40%	0,01%	0,25%	0,57%	0,42%	0,51%	0,78%	6,40%	39,44%	1,394423312
2013	0,86%	0,60%	0,47%	0,55%	0,37%	0,26%	0,03%	0,24%	0,35%	0,57%	0,54%	0,92%	5,91%	47,68%	1,476845137
2012	0,56%	0,45%	0,21%	0,64%	0,36%	0,08%	0,43%	0,41%	0,57%	0,59%	0,60%	0,79%	5,84%	56,31%	1,563071759
2011	0,83%	0,80%	0,79%	0,77%	0,47%	0,15%	0,16%	0,37%	0,53%	0,43%	0,52%	0,50%	6,50%	66,47%	1,664720020
2010	0,75%	0,78%	0,52%	0,57%	0,43%	0,00%	0,01%	0,04%	0,45%	0,75%	0,83%	0,63%	5,91%	76,31%	1,763089464
2009	0,48%	0,55%	0,20%	0,48%	0,47%	0,36%	0,24%	0,15%	0,24%	0,28%	0,41%	0,37%	4,31%	83,91%	1,839114381
2008	0,54%	0,49%	0,48%	0,55%	0,79%	0,74%	0,53%	0,28%	0,26%	0,45%	0,36%	0,28%	5,90%	94,77%	1,947664676
2007	0,44%	0,44%	0,37%	0,25%	0,28%	0,28%	0,24%	0,47%	0,18%	0,30%	0,38%	0,74%	4,46%	103,45%	2,034478526
2006	0,59%	0,41%	0,43%	0,21%	0,10%	-0,21%	0,19%	0,05%	0,21%	0,33%	0,31%	0,48%	3,14%	109,84%	2,098397263
2005	0,58%	0,59%	0,61%	0,87%	0,49%	-0,02%	0,25%	0,17%	0,35%	0,75%	0,55%	0,36%	5,69%	121,78%	2,217790472
2004	0,76%	0,61%	0,47%	0,37%	0,51%	0,71%	0,91%	0,69%	0,33%	0,44%	0,69%	0,86%	7,60%	138,64%	2,386356833
2003	2,25%	1,57%	1,23%	0,97%	0,61%	-0,15%	0,20%	0,34%	0,78%	0,29%	0,34%	0,52%	9,30%	160,83%	2,608286810
2002	0,52%	0,36%	0,60%	0,80%	0,21%	0,42%	1,19%	0,65%	0,72%	1,31%	3,02%	2,10%	12,53%	193,51%	2,935113939

ANEXO 2

**DISPOSITIVOS LEGAIS VIGENTES, À ÉPOCA DESSA DISSERTAÇÃO,
RELACIONADOS À RENÚNCIA DE RECEITA DO IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

- Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional:

“Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração” (BRASIL, 1966).

- Lei Complementar Nº 24, de 7 de janeiro de 1975 – LC 24/75:

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal” (BRASIL, 1975).

- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (com texto dado pela EC 03/93) – CF 1988

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

[...]

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” (BRASIL, 1988).

- Convênio ICMS 133/97 (com as alterações posteriores, dos Convênios ICMS 07/10, 80/12 e 89/17)

“Art. 3º Compete ao Conselho:

I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975” (BRASIL, 1997).

- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – LRF

“Art. 4o A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2o do art. 165 da Constituição e:

[...]

§ 1o Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2o O Anexo conterà, ainda:

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

[...]

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

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

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

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