

RICARDO ALESSANDRO CASTAGNA

O direito financeiro dos gastos tributários

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2020

RICARDO ALESSANDRO CASTAGNA

O direito financeiro dos gastos tributários

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração de Direito Econômico e Financeiro, sob a orientação do Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2020

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Castagna, Ricardo Alessandro

O direito financeiro dos gastos tributários ;
Ricardo Alessandro Castagna ; orientador Heleno
Taveira Torres -- São Paulo, 2020.

581

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,
2020.

1. renúncia de receitas. 2. gastos tributários.
3. governança pública. 4. política fiscal. 5.
planejamento público. I. Torres, Heleno Taveira,
orient. II. Título.

Nome: Ricardo Alessandro Castagna

Título: O direito financeiro dos gastos tributários

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Doutor em Direito Econômico e Financeiro.

Aprovado em: ____ / ____ / _____

Banca Examinadora

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres.

Instituição: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição:

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição:

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição:

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição:

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição:

Assinatura: _____

À Daniela, ao Bruno e ao Pedro, razões do meu propósito.

AGRADECIMENTOS

Uma tese de doutorado é fruto de reflexões, ensinamentos e ponderações compartilhados, em especial com aqueles a quem admiramos. Muitos despenderam seu tempo e sua consideração para contribuir, contraditar e construir este trabalho; outros, como a família, conservaram-se na ausência de minha companhia, em muitos momentos, num esforço conjunto. Por isso, há muito para agradecer, comprazendo na alegria de todo o apoio recebido.

Agradeço de plano a meu orientador, Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres, não apenas pelos inestimáveis ensinamentos durante todo o curso de doutorado, mas também pela orientação sempre precisa e construtiva para o desenvolvimento desta tese. Levo para a vida os exemplos de excelência acadêmica e de docência do Professor Heleno, bem como sua paixão incansável pela construção de um Brasil mais justo e igual para todos.

Sou imensamente grato também ao Professor Wolfgang Schön e ao Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, pelo incrível apoio recebido durante o período de intensa pesquisa desenvolvida em Munique, onde pude colher fontes valiosas e empreender reflexões de enorme proveito.

Agradeço imensamente à Faculdade de Direito da USP, na pessoa dos mestres que me honraram com seu magistério, pelos serviços inestimáveis prestados à construção livre, sólida e permanente do Direito e da Justiça.

A meu sócio e amigo fraterno, Paulo Henrique Rodrigues Pereira, minha gratidão profunda por todos os conselhos, reflexões e debates sobre os caminhos desta tese, bem como pela compreensão e apoio nos momentos de ausência profissional. Agradeço ainda a meus demais sócios, Flavio Almeida e Maurício Locatelli, pela enorme compreensão que demonstraram nos diversos momentos dedicados à pesquisa, em detrimento dos compromissos da advocacia.

A todos os professores e amigos com quem compartilho a docência no CEU Law School, agradeço nas pessoas de Edison Carlos Fernandes, Rodrigo Sampaio e Ana Karam, por todo seu amparo e compreensão durante esta jornada.

Pelo enorme apoio na pesquisa empírica, essencial para a coleta e tratamento dos dados utilizados na tese, agradeço ao amigo e pesquisador Tarcísio M. Tamarini, em especial por enfrentar o desafio de obter dados oficiais perante órgãos públicos em todo o país.

Agradeço aos amigos fraternos que sempre estiveram disponíveis para ouvir e dividir as reflexões, em especial ao Guilherme Braidotti Filgueiras, com quem compartilhei inúmeras ideias e ponderações, por seu incrível e precoce discernimento sobre os desafios da vida.

De modo muito especial, agradeço à minha família, por dividir comigo, sem jamais esmorecer, todos os anseios de construção desta tese, tanto nos diversos momentos de minha teimosa ausência, quanto nas infindáveis palavras e demonstrações de amor incondicional.

Aqueles que conhecem a liberdade em relação à necessidade podem apreciar por completo o significado da liberdade em relação ao medo, e só aqueles que estão livres de ambos – necessidade e medo – têm condições de conceber uma paixão pela liberdade pública.

(Hannah Arendt)¹

¹ HARENDT, Hannah. *Liberdade para ser livre*. Rio de Janeiro: Bazar do Tempo, 2018.

RESUMO

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. *O direito financeiro dos gastos tributários*. 563 p. Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

A partir da perspectiva do direito financeiro, a presente tese examina as renúncias de receitas tributárias de caráter interventor na ordem econômica, instituídas com o fim precípua de perseguir os objetivos da atividade financeira do Estado, voltados, em última análise, à consecução dos propósitos fundamentais da República, com destaque para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Inseridas no seio dos desígnios da Constituição Financeira, as renúncias em questão são consideradas como sucedâneos de despesas públicas, com as quais compartilham as mesmas funções. Com esta premissa metodológica, que abre caminho para designar estas renúncias como gastos tributários, a pesquisa visa determinar os critérios que permitem distingui-los no direito positivo, sob as bases fundamentais do sistema constitucional tributário. Cumprida esta tarefa essencial, permite-se investigar, sob a luz do direito financeiro, a respeito das etapas elementares do ciclo de existência do gasto tributário estabelecidos na Constituição Federal e na lei complementar, com destaque para sua integração nas funções elementares da política fiscal, nas bases do planejamento público - inclusive no seio do federalismo fiscal - e nas etapas do processo orçamentário. Ao final, são investigados os instrumentos de controle de legalidade, eficácia, eficiência e efetividade dos gastos tributários utilizados pelos três Poderes da República, com auxílio do controle externo, apresentando-se uma proposta abrangente de controle dos gastos tributários em cada uma das suas etapas de existência, para que possam efetivamente alcançar seus propósitos interventores e os resultados socioeconômicos pretendidos com sua instituição.

Palavras-chave: Direito financeiro, subvenções, renúncia de receitas, gastos tributários, governança pública, política fiscal, planejamento público, controle.

ABSTRACT

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. *The financial law of tax expenditures*. 563 p. Doctorate – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

From the perspective of financial law, this thesis examines the tax revenues waivers of an intervening nature in the economic order, instituted with the primary purpose of pursuing the objectives of the State's financial activity, ultimately aimed at achieving the fundamental purposes of the Republic, with emphasis on the construction of a free, just and solidary society. As part of the purposes of the Financial Constitution, the waivers in question are considered as substitutes for public spending, with which they share the same functions. With this methodological premise, which paves the way for designating these waivers as tax expenditures, the research aims to determine the criteria that allow them to be distinguished in positive law, under the fundamental bases of the constitutional tax system. Once this essential task has been accomplished, it is possible to investigate, under the light of financial law, the elementary stages of the tax spending cycle established in the Federal Constitution and in the complementary law, with emphasis on their integration in the elementary functions of tax policy, in the bases of public planning - including within fiscal federalism - and in the stages of the budgetary process. In the end, the instruments of control of legality, effectiveness, efficiency and effectivity of tax expenditures used by the three Powers of the Republic are investigated, with the help of external control, presenting a comprehensive proposal for control of tax expenditures at each of its stages of existence, so that they can effectively achieve their intervening purposes and the socio-economic results intended with their institution.

Keywords: financial law, subsidies, revenue waiver, tax expenditure, public governance, tax policy, public planning, control.

RIASSUNTO

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. *Il diritto finanziario delle spese fiscali*. 563 p. Dottorato - Facoltà di Giurisprudenza, Università di São Paulo, São Paulo, 2020.

Dal punto di vista del diritto finanziario, la presente tesi esamina le rinunce alle entrate fiscali di natura interveniente nell'ordinamento economico, istituite con lo scopo primario di perseguire gli obiettivi dell'attività finanziaria dello Stato, finalizzata in ultima analisi al raggiungimento dei fini fondamentali della Repubblica, con particolare attenzione alla costruzione di una società libera, giusta e solidale. Ai fini della Costituzione Finanziaria, le dimissioni in questione sono considerate sostitutive della spesa pubblica, con la quale condividono le medesime funzioni. Con questa premessa metodologica, che apre la strada alla designazione di queste rinunce come spese fiscali, la ricerca mira a determinare i criteri che consentono di distinguerle in diritto positivo, secondo le basi fondamentali del sistema fiscale costituzionale. Una volta assolto questo compito essenziale, è possibile indagare, alla luce del diritto finanziario, le fasi elementari del ciclo delle spese fiscali stabilite nella Costituzione Federale e nella legge complementare, ponendo l'accento sulla loro integrazione nelle funzioni elementari della politica fiscale, nelle basi della pianificazione pubblica - anche nell'ambito del federalismo fiscale - e nelle fasi del processo di bilancio. In definitiva, gli strumenti di controllo della legalità, dell'efficacia, dell'efficienza e dell'effettività delle spese fiscali utilizzati dalle tre Potenze della Repubblica vengono indagati, con l'ausilio di un controllo esterno, presentando una proposta globale di controllo delle spese fiscali in ciascuna delle sue fasi di esistenza, in modo che esse possano effettivamente raggiungere le finalità di intervento e i risultati socio-economici previsti con la loro istituzione.

Parole chiave: diritto finanziario, sovvenzioni, rinuncia alle entrate, spesa fiscale, governance pubblica, politica fiscale, pianificazione pubblica, controllo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	23
CONTEXTO DA TESE	23
PROBLEMA, QUESTÕES E HIPÓTESES DE PESQUISA.....	27
DELIMITAÇÃO DO OBJETO E METODOLOGIA	28
JUSTIFICATIVA	33
PARTE I – TEORIA GERAL.....	35
1.OS GASTOS TRIBUTÁRIOS NA TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA.....	35
1.1. <i>A função de preservação do Estado Fiscal da Constituição Financeira e os gastos tributários.....</i>	35
1.1.1. A unidade da Constituição como método interpretativo	35
1.1.2. Conteúdo da Constituição Financeira	41
1.1.3. A função de preservação do Estado Fiscal da Constituição Financeira	43
1.1.4. Os gastos tributários na preservação do Estado Fiscal	46
1.2. <i>Os gastos tributários na função integrativa da Constituição Financeira.....</i>	58
1.3. <i>Histórico da identificação e do controle orçamentário dos gastos tributários.....</i>	69
1.4. <i>Terminologia e definição adequadas à Constituição Financeira.....</i>	88
1.4.1. Cambiariedade entre gastos tributários e despesas públicas.....	88
1.4.2. Gastos tributários como modalidades de subvenção	96
1.4.3. Terminologia de “gastos tributários”	98
1.4.4. Definição.....	101
2.DO “DESVIO DA TRIBUTAÇÃO NORMAL” À EXTRAFISCALIDADE EM SENTIDO LATO: IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	104
2.1. <i>Núcleo da relação entre a Constituição Financeira e a Constituição Tributária.....</i>	104
2.2. <i>Gastos tributários e renúncia de receitas públicas derivadas.....</i>	105
2.3. <i>Crítérios distintivos dos gastos tributários.....</i>	108
2.3.1. Extrafiscalidade	108
2.3.2. Substitutividade	109
2.3.3. Seletividade de beneficiários	110
2.3.4. Renúncia de receitas	112
2.3.5. Gerenciabilidade	113

2.3.6.	Pretensão do legislador	114
2.3.7.	Finalidade da lei interpretada pelo aplicador	115
2.3.8.	Pragmático	120
2.3.9.	“Desvio da tributação normal”	123
2.3.10.	Critérios difundidos no panorama internacional	124
2.4.	<i>O critério do “desvio da tributação normal”: construção da norma-decisão a partir do sistema constitucional tributário</i>	138
2.4.1.	Terminologia adequada ao sistema constitucional tributário: o critério da “extrafiscalidade em sentido lato”	138
2.4.2.	Desafios à delimitação do sistema tributário de referência	141
2.4.3.	Sistema constitucional tributário como o “sistema tributário de referência”	143
2.4.4.	A concretização do sistema constitucional tributário e da norma tributária sob investigação a partir do caso concreto	144
2.4.4.1.	Concorrência no âmbito normativo de regras ou princípios	153
2.4.5.	As extrafiscaisidades obrigatória e facultativa na conformação do sistema tributário de referência	159
2.4.6.	Norma extrafiscal facultativa como gênese dos gastos tributários	164
2.5.	<i>Fundamentos do sistema constitucional tributário e os gastos tributários</i>	168
2.5.1	Neutralidade	168
2.5.2.	Legalidade	177
2.5.2.1.	Aspectos gerais	177
2.5.2.2.	Medidas provisórias	181
2.5.2.3.	Contornos da legalidade dos gastos tributários	185
2.5.2.4.	Limites específicos do ISS	190
2.5.2.5.	Delegação	193
2.5.2.6.	Mitigações	194
2.5.3.	Anterioridade	196
2.5.3.1.	Revogação de gastos tributários	198
2.5.4.	Igualdade e capacidade contributiva	202
2.5.4.1.	Aspectos gerais	202
2.5.4.2.	Gastos tributários e capacidade contributiva	205
2.5.4.3.	Regime tributário alternativo e praticabilidade	212
2.5.5.	Progressividade	217
2.5.6.	Seletividade	224

2.5.7.	Imunidades.....	227
2.6.	<i>Não exercício de competências tributárias.....</i>	229
2.6.2.	A obrigatoriedade de exercício da competência tributária para instituir o ICMS.....	233
2.6.3.	A exigência do artigo 11 da LRF.....	235
2.7.	<i>Figuras afins na atividade financeira do Estado.....</i>	238
2.7.1.	Benefícios creditícios.....	239
2.7.2.	Benefícios financeiros.....	240
PARTE II – FORMAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS		243
3.POLÍTICA FISCAL DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS		243
3.1	<i>Introdução.....</i>	243
3.2.	<i>A política fiscal no exercício da atividade financeira do Estado: estágio primário de formação dos gastos tributários.....</i>	244
3.2.1.	Perspectiva jurídica da política fiscal de gastos tributários	246
3.2.2.	Perspectiva econômica da política fiscal de gastos tributários	256
3.3.	<i>Metodologia de análise dos gastos tributários a partir das funções da política fiscal: eficiência da administração pública e eficiência econômica.....</i>	276
3.3.1.	Gastos tributários na função distributiva da política fiscal.....	281
3.3.2.	Gastos tributários na função estabilizadora da política fiscal.....	290
4.PLANEJAMENTO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS		296
4.1.	<i>O planejamento da Constituição Econômica como etapa essencial de formação do gasto tributário.....</i>	296
4.2.	<i>Etapas do planejamento de gastos tributários: experiências nacionais e internacionais.....</i>	300
4.3.	<i>Proposta de planejamento mínimo de gastos tributários em dez etapas elementares.....</i>	310
4.3.1.	Identificação das necessidades.....	311
4.3.2.	Análise de opções	311
4.3.3.	Definição de objetivos e metas	312
4.3.4.	Inserção e harmonização nos planos de desenvolvimento e outras ações em curso ou em avaliação.....	312
4.3.5.	Desenho jurídico-institucional.....	314
4.3.6.	Análise de viabilidade econômica (<i>ex ante</i>)	316
4.3.7.	Impacto orçamentário e financeiro e riscos fiscais.....	317
4.3.8.	Análise de sensibilidade e risco	318
4.3.9.	Medidas de gestão e transparência.....	318

4.3.10.	Plano de ações e estratégia de implantação	320
4.4.	<i>Planejamento integrado no âmbito do federalismo fiscal</i>	320
4.4.1.	Os modelos de federalismo fiscal: entre cooperação e competição.....	320
4.4.2.	O federalismo fiscal cooperativo equilibrado na Constituição Federal	334
4.4.3.	Mecanismos constitucionais de cooperação entre os entes federativos em matéria de gastos tributários	346
4.4.4.	Gastos tributários em tributos de arrecadação compartilhada no federalismo fiscal cooperativo.....	352
4.4.5.	A “tributação oblíqua” dos gastos tributários no âmbito do federalismo fiscal cooperativo.....	365
4.4.6.	Propostas de planejamento integrado em matéria de gastos tributários.....	371
5. GASTOS TRIBUTÁRIOS NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO		380
5.1.	<i>Orçamento público e efetivação de direitos fundamentais</i>	380
5.2.	<i>Governança orçamentária como instrumento de realização das funções do orçamento</i>	384
5.3.	<i>O Plano Plurianual (PPA) no contexto do orçamento-programa</i>	394
5.3.1.	Gastos tributários no Plano Plurianual.....	399
5.4.	<i>Os gastos tributários na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)</i>	410
5.4.1.	Gastos tributários e as “alterações na legislação tributária”	414
5.4.2.	Gastos tributários e o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita.....	421
5.5.	<i>Os gastos tributários na Lei Orçamentária Anual (LOA)</i>	424
5.5.1.	Gastos tributários na proposta da LOA.....	426
5.5.1.1.	Orçamento bruto, normas contábeis demonstração apartada de gastos tributários.....	431
5.5.1.2.	Relatórios de gastos tributários dentro e fora do orçamento na experiência internacional	437
5.5.1.3.	O sistema brasileiro de demonstrativo regionalizado do efeito dos gastos tributários sobre as receitas e despesas no projeto da LOA	446
5.5.1.4.	O “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA” da União Federal.....	448
5.5.1.5.	Os demonstrativos de gastos tributários de Estados e Municípios	458
5.5.1.6.	Proposta de padrão mínimo para a elaboração do demonstrativo de gastos tributários anexo ao PLOA	466
5.5.1.7.	Critérios de mensuração dos gastos tributários	469
5.6.	<i>Propostas de concessão ou ampliação de gastos tributários e o equilíbrio orçamentário</i>	475

PARTE III – GOVERNANÇA E CONTROLE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS	483
6.INSTRUMENTOS DE GOVERNANÇA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS	483
6.1. <i>Governança do Poder Executivo</i>	487
6.1.1. Controle interno da Controladoria-Geral da União (CGU)	488
6.1.2. Órgãos e funções auxiliares	493
6.2. <i>Governança do Poder Legislativo</i>	496
6.2.1. Controle interno	497
6.2.2. Órgãos e funções auxiliares	498
6.2.2.1. Instituição Fiscal Independente do Senado Federal (IFI).....	498
6.2.2.2. Avaliação periódica da funcionalidade do Sistema Tributário Nacional.....	499
6.2.2.3. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO).....	501
6.2.3. Controle externo e Tribunal de Contas	502
6.3. Ministério Público de Contas.....	511
6.4. <i>Controle de gastos tributários pelo Poder Judiciário</i>	512
6.4.1. Controle de legalidade	513
6.4.1.1. Controle de legalidade dos atos administrativos pertinentes a gastos tributários.....	513
6.4.1.2. Controle de legalidade das leis pertinentes a gastos tributários	518
6.4.1.3. Controle da política pública de gastos tributários pelo Poder Judiciário.....	522
6.5. <i>Controle popular dos gastos tributários</i>	531
6.5.1. Ações coletivas	533
7.PROPOSTA DE CONTROLE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS	538
7.1. <i>Etapas do controle de gastos tributários</i>	542
7.1.1. Etapa 1: controle na formulação da política fiscal e do planejamento dos gastos tributários.....	542
7.1.2. Etapa 2: controle dos gastos tributários no processo orçamentário	544
7.1.3. Etapa 3: controles interno e externo dos gastos tributários	546
7.1.4. Etapa 4: controle de gastos tributários pelo Poder Judiciário e pela sociedade.....	550
CONCLUSÕES	552
REFERÊNCIAS	562

INTRODUÇÃO

CONTEXTO DA TESE

A intervenção econômica por meio da lei tributária constitui um dos mais relevantes temas de estudos do direito financeiro da atualidade, no Brasil e no mundo, porque se relaciona diretamente com os pilares de financiamento do Estado, da realização dos direitos e garantias fundamentais e das liberdades individuais. Esse amplo espectro pelo qual se espalha o tema das renúncias tributárias com função interventora atrai uma variada gama de questionamentos, que ganham importante esclarecimento e profundidade quando enfrentados pela área dogmática do direito financeiro.

O tema ganha, também, relevância porque as renúncias de receitas públicas promovidas pela lei tributária enfrentam, atualmente, forte criticismo acadêmico e social. Impulsionados pelos baixos níveis de transparência e de gestão dos recursos públicos renunciados, sobretudo em tempos de crises macroeconômicas e situações de déficit fiscal, os críticos apontam a necessidade urgente de instrumentos para aferir a eficácia das renúncias tributárias em cumprir seus propósitos.²

A obscuridade que envolve a concessão e o monitoramento dessas renúncias dissemina a ideia, muitas vezes não equivocada, de que essas medidas constituem verdadeiros privilégios, deturpando pilares básicos do sistema tributário, como o da igualdade, e do sistema organizado na ordem econômica, como o da livre concorrência.³ Em

² Estudo desenvolvido pelo Ipea, que examinou a trajetória dos investimentos públicos na economia brasileira e suas relações com o regime fiscal e com a orientação da política fiscal, apontou que a expansão das renúncias tributárias no período de 2011 a 2014, como uma estratégia de reação à conjuntura econômica depressiva (e sob o pressuposto de que, oferecendo-se estímulos suficientes ao setor privado, seria possível alavancar o investimento e retomar o crescimento), teve custo elevado, de R\$ 69,3 bilhões entre 2011-2014, mas o resultado ficou limitado a setores específicos, sendo que a taxa de investimentos privados não teve resposta. Cf. ORAIR, Rodrigo Otávio. Investimento público no Brasil: trajetória e relações com o regime fiscal. *Texto para discussão*, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, Brasília, n. 2215, jul. 2016. p. 26. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6873/1/TD_2215.PDF. Acesso em: 1 dez. 2019.

³ Na imprensa de massa, notícias não faltam a respeito dos “privilégios tributários” atribuídos a setores específicos enquanto o governo faz esforços para reduzir despesas públicas de caráter social. A *Gazeta do Povo* assim compara a reforma da previdência com as renúncias tributárias: “Enquanto se esforça para aprovar uma reforma da Previdência que pretende economizar R\$ 900 bilhões em dez anos, o governo federal deixa de arrecadar esse valor em três anos com renúncias fiscais. São isenções ou deduções em impostos concedidos pelo governo a empresas, entidades, ou mesmo pessoas físicas, visando atender objetivos econômicos e sociais. [...] Temos que desmontar políticas protetoras de setores específicos que diminuem a produtividade, benefícios

última análise, a atividade financeira do Estado é colocada em cheque, porque não cumpre com requisitos mínimos de transparência e gestão ínsitos a toda decisão política e a qualquer ato administrativo.

Os significativos montantes envolvidos em renúncias de receitas tributárias são também um dado que alimenta as críticas e preocupações. Apenas no nível federal, o demonstrativo da União anexo ao Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2020 (PLOA 2020) estima o gasto tributário para o citado ano em R\$ 331,18 bilhões, representando 4,35% do Produto Interno Bruto e 21,80% das receitas administradas pela Receita Federal, contendo uma elevação nominal de 8,09% em relação ao ano anterior.⁴

Esses fatores exigem que as renúncias de receitas tributárias sejam examinadas a partir de seus problemas centrais, para que sejam apresentadas soluções concretas que concedam a esse instrumento interventor na economia verdadeiras capacidades de alcançar resultados socioeconômicos transformadores da realidade.⁵

A primeira perspectiva desafiada pelos *gastos tributários* – terminologia empregada nesta tese para se referir às renúncias de receitas tributárias com função de intervenção econômica, conforme será abordado adiante – reside na própria possibilidade de utilização da lei tributária com finalidade precípua de interferir na ordem econômica, a fim de satisfazer os objetivos constitucionais do Estado. Nesse âmbito, já se mostra o problema central: estabelecer se cabe à norma tributária buscar fins não puramente arrecadatórios, fazendo as vezes de despesas públicas diretas – inclusive em sua forma de subsídios –, ou se deve a legislação dos tributos ater-se especificamente ao financiamento do Estado, relegando as intervenções para as decisões políticas de gastos públicos.

tributários, alíquotas de importação para defender determinados setores, barreira não tarifárias. Enquanto não fizer essas mudanças, vamos estar com a capacidade de investimento muito limitada" (PEREIRA, Roger. Para onde vão os R\$ 300 bilhões em renúncias fiscais do governo federal. *Gazeta do Povo*, 28 jul. 2019. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/republica/para-onde-vaos-r-300-bilhoes-em-renuncias-fiscais-do-governo-federal/>. Acesso em: 1 dez 2019).

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, ago. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2019.

⁵ Como bem ressaltou Fernando Facury Scaff, “identifica-se o problema e as soluções que eventualmente foram normativamente adotadas, e então, a partir daí, verifica-se se essa solução foi consentânea com o que a doutrina entende adequado para a solução do problema. Há, sob essa ótica, um descolamento analítico entre ‘problema – solução dada – análise doutrinária’, e não identificação entre ‘solução dada – análise doutrinária’, pois, se houvesse plena e total identificação, para que serviriam as doutrinas e as teses? A jurisprudência seria suficiente. Fosse isso, seria adequado fechar as faculdades de Direito e passar a estudar nos tribunais. É no tráfegar entre ‘problema – solução em concreto – e análise sobre a solução encontrada’ que se constrói uma tese” (SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 25).

No exame da pretendida *neutralidade clássica* da tributação, haverá quem defenda a absoluta impertinência de gastos tributários, até mesmo por razões de compatibilidade com o ordenamento jurídico,⁶ variando para opiniões que sequer consideram tais gastos como uma exceção ao sistema tributário moderno.⁷ Em qualquer perspectiva, numa ordem econômica liberal, o tributo é utilizado como instrumento oferecido ao Estado para realizar seus fins, de modo que a extrafiscalidade, justificada pelos objetivos previstos na Constituição, não pode subverter a racionalidade econômica a ponto de subtrair a capacidade contributiva dos indivíduos e incentivar comportamentos contrários ao próprio funcionamento da economia de mercado.⁸

Não há dúvidas de que a análise do problema exige inexoravelmente sua inserção na ordem constitucional vigente, para a qual convergem todos os limites de exercício do poder no Estado Democrático de Direito. A partir da Constituição Federal de 1988, mostram-se claras as diversas opções do constituinte por designar aos tributos funções não meramente fiscais, atribuindo-lhes também propósitos de intervenção socioeconômica para perseguir os objetivos da República.

Essas escolhas partem da premissa de que a neutralidade tributária, longe de impedir peremptoriamente a utilização de tributos com objetivo de interferir no arranjo econômico, constitui anteparo para que essa medida esteja restrita aos limites elementares do *não dirigismo*, de modo a não estabelecer desequilíbrios à livre iniciativa. Tal assertiva parte também da superação de uma concepção neutra dos tributos – que produzem efeitos e externalidades econômicas inexoráveis, ainda que não carreguem propósitos interventores.

Trata-se de reconhecer, como bem estabeleceu o constituinte de 1988, que a justiça distributiva não se encerra na divisão equitativa dos bens comuns, pois requer medidas afirmativas para a redução das desigualdades socioeconômicas, com vistas a alterar as estruturas sociais vigentes. A *justiça fiscal*, na acepção que lhe é empregada no direito europeu com clara aproximação ao direito financeiro,⁹ transborda a avaliação meramente

⁶ Luigi Rastello afirma que as renúncias tributárias, por sua própria natureza, são violadoras da capacidade contributiva e, portanto, não atendem aos postulados de generalidade e igualdade ínsitos àquele primado, de forma que seriam inconstitucionais sob qualquer ângulo. Cf. RASTELLO, Luigi. *Diritto Tributario – principi generali*. Milano: CEDAM, 1994. p. 377.

⁷ Em monografia sobre o tema, Diego Bomfim não enxerga nas normas extrafiscais um caráter de excepcionalidade dentro do sistema constitucional tributário. Cf. BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

⁸ Nesse sentido, ponderou NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 246.

⁹ Os significados da justiça fiscal foram abordados em Portugal por SANCHES, José Luis Saldanha. *Justiça fiscal*. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. No Brasil, Elizabete Rosa de Mello aponta o

quantitativa do modo pelo qual são distribuídos os encargos tributários entre os contribuintes, preocupando-se, sobretudo, com a forma pela qual as receitas são empregadas pelos governos para benefício dos indivíduos, de acordo com suas necessidades, com redução das desigualdades.

O enfrentamento desse problema central pelo direito financeiro traz a lume outras questões de igual relevância, porque desloca o desafio de estruturação de gastos tributários para o seio das etapas de formação, gestão e controle de despesas públicas. As renúncias de receitas tributárias com função interventiva na economia, pela perspectiva do direito financeiro, assumem caráter intercambiável com as despesas diretas do Estado, uma vez que passam a compartilhar com estas últimas os mesmos objetivos de realização dos primados da ordem econômica.

Por consequência dessa colocação metodológica, os gastos tributários demandam investigação no seio da *atividade financeira do Estado*, que constitui o objeto central de estudos do direito financeiro, haja vista sua função de instrumento de realização dos fins de preservação do Estado Fiscal da Constituição Financeira. Esses fins voltam-se ao desígnio de assegurar a eficiência e a continuidade da atividade financeira do Estado, com destaque para o atendimento dos objetivos fundamentais da República, estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal: “construir uma sociedade livre, justa e solidária”; “garantir o desenvolvimento nacional”; “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”; e “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

Os gastos tributários demandam, deste modo, uma análise a partir das etapas de formação e de gestão do gasto público, com destaque para a adequada inclusão na política fiscal, no planejamento, no processo orçamentário e na governança, *pari passu* com as despesas diretas do Estado estabelecidas no orçamento. Se não há como conceber a introdução de um gasto tributário fora da atividade financeira do Estado, então é preciso que todos os instrumentos constitucionais aplicáveis à despesa lícita sejam igualmente empregados.

A submissão dos gastos tributários às etapas de formação e governança dos gastos públicos deve se dar em atendimento às particularidades do instituto, não obstante as similitudes guardadas com as despesas diretas. Isso significa reconhecer a necessidade de

conteúdo de uma tributação justa, como direito fundamental, centrando-o na efetiva aplicação das técnicas de tributação, como a progressividade, que sejam destinadas a conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos. Cf. MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013. p. 40.

definir o planejamento específico e integrado dos gastos tributários – conforme exigência do artigo 174 da CF – em coordenação com as políticas fiscais de natureza alocativa, distributiva e equalizadora, bem como com os planos de desenvolvimento e as diretrizes do orçamento-programa. Somente uma estruturação completa de formação dos gastos tributários, que inclua a elaboração específica de um planejamento, dotado de métodos de avaliação *ex ante* de políticas públicas, sucedido de um tratamento orçamentário transparente, será capaz de enfrentar o criticismo atual que ameaça esse instrumento interventor na economia.

PROBLEMA, QUESTÕES E HIPÓTESES DE PESQUISA

O problema de uma pesquisa científica deve ser formulado de forma clara, objetiva e compreensível, para que dele possam ser apresentadas as soluções decorrentes.¹⁰ Deve conter uma ou mais hipóteses delimitadas, explicitar as controvérsias, estar imbuído de falseabilidade e justificativa, e demonstrar os efeitos práticos ou teóricos que produz no mundo.

Com essas balizas, o problema desta tese é a delimitação dos gastos tributários na atividade financeira do Estado e a sua inserção nas etapas de formação e de governança da despesa pública, a saber: política fiscal, planejamento, processo orçamentário e gestão.

A primeira questão-base a ser tratada nesta pesquisa é a seguinte:

- Os gastos tributários estão dotados de instrumentos necessários e suficientes, previstos no direito positivo vigente e efetivamente utilizados pela administração pública, de planejamento, transparência e gestão próprios da atividade financeira do Estado, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios?

A resposta à questão apresentada pode redundar nas seguintes hipóteses:

H1: Os gastos tributários estão dotados de instrumentos necessários e suficientes de planejamento, transparência e gestão próprios da atividade financeira do Estado, delimitados pelo direito positivo, em todas as esferas de governo dos entes federativos, os quais são exercidos em completude pela administração pública.

¹⁰ Cf. MEZZAROBBA. Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no Direito*. 6 . ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 175.

H2: Os gastos tributários estão dotados de instrumentos necessários e suficientes de planejamento, transparência e gestão próprios da atividade financeira do Estado, delimitados pelo direito positivo, em todas as esferas de governo dos entes federativos, os quais não são exercidos ou utilizados em completude pela administração pública.

H3: O direito positivo não contempla instrumentos necessários e suficientes de planejamento, transparência e gestão de gastos tributários, próprios da atividade financeira do Estado, em todas as esferas de governo dos entes federativos ou em parte delas.

A segunda questão que se apresenta na pesquisa está assim formulada:

- A partir da resposta à primeira questão formulada, na hipótese de inexistência ou de não utilização efetiva, total ou parcial, de instrumentos necessários e suficientes de planejamento, transparência e gestão de gastos tributários, é possível apresentar soluções para assegurar a eficácia, eficiência e efetividade desses gastos no âmbito da atividade financeira do Estado?

H1: Sim, a partir da proposta de utilização dos instrumentos previstos no direito positivo e da adoção de outros, a ser instituídos pelas vias competentes.

H2: Não, por força da incompatibilidade dos gastos tributários com a ordem constitucional em vigor.

A abordagem das questões apresentadas na pesquisa demandará, naturalmente, enfrentar premissas e questões menores, cuja compreensão conjunta redundará na definição de alguma das hipóteses relacionadas.

DELIMITAÇÃO DO OBJETO E METODOLOGIA

A multiplicidade de aspectos inerentes ao objeto de estudo – gastos tributários – admitiria abordagens de diversas perspectivas e metodologias. Poderia o intérprete adotar uma aproximação com o objeto a partir da ciência política, com o fim de estabelecer o modo pelo qual gastos tributários se inserem no exercício do poder político.

Outras perspectivas, circunscritas à ciência do direito, seriam igualmente cabíveis. Estudos podem dar maior relevo ao objeto a partir do ramo dogmático do direito tributário, com o fim de perquirir as características desse instituto no seio do sistema constitucional tributário, que determina os limites e contornos dos gastos tributários numa perspectiva do exercício de competências tributárias. Estudo de igual importância pode ser adotado pela

perspectiva do direito econômico, demonstrando as funções interventivas desempenhadas pelos gastos tributários e seus efeitos sobre a ordem econômica.

Na presente pesquisa, esses caminhos serão trilhados apenas *mediatamente*, a partir da relação do direito financeiro com os demais ramos dogmáticos e ciências que lhe são próximos. Isso porque os gastos tributários inserem-se numa posição estratégica e muito particular de convergência e relação da Constituição Financeira com outros subsistemas constitucionais. Do ponto de vista de metodologia de aproximação com o objeto, essa relação impõe duas observações iniciais relevantes.

Num primeiro plano, a de que os gastos tributários possuem elementos conformadores que não se exaurem no direito financeiro, o que não é novidade para praticamente qualquer instituto jurídico, dada a unidade do direito e a interdisciplinaridade da ciência do direito.

Em segundo, e mais relevante para o propósito desta pesquisa, os aspectos dos gastos tributários que transbordem os limites programáticos do direito financeiro, mesmo nessa qualidade abundante, serão estudados a partir do ramo dogmático do direito financeiro, numa posição de ascendência, a fim de demonstrar o modo pelo qual a Constituição Financeira recebe influências e também inspira outros subsistemas constitucionais, assumindo função realizadora dos fins do Estado.

Feitas essas considerações, a partir da teoria da Constituição Financeira, o presente estudo tem por objeto examinar o direito financeiro dos gastos tributários, no seio do sistema jurídico brasileiro.¹¹

Sob a luz desse objeto, a pesquisa visa, numa primeira perspectiva, sistematizar dogmaticamente a disciplina jurídica dos gastos tributários, no contexto e sob a regência do direito financeiro. Em paralelo, serão examinadas, de modo dogmático, as medidas atualmente adotadas no País para gestão e controle dos gastos tributários, sob seus diferentes enfoques. Além disso, nesse âmbito, as melhores experiências internacionais serão estudadas para que, quando compatíveis com o sistema constitucional brasileiro, possam ser incorporadas às práticas das instituições e dos poderes nacionais envolvidos nos sistemas de

¹¹ Como afirmou Luís Eduardo Schoueri, “Para que se qualifique como acadêmica a pesquisa de determinado objeto, não se faz necessário seja ela exaustiva, pretendendo esgotar, dali em diante, a possibilidade de seu conhecimento. Qualquer tentativa neste sentido levaria, certamente, à frustração, por mais limitado que fosse o objeto. O estudo será, sempre, parcial. Diante de tal constatação, reforça-se a necessidade de o pesquisador explicitar, já no início de seu estudo, as premissas de que parte e o objeto. Ao fazê-lo, assume o pesquisador que o mesmo objeto poderia ser examinado por outro ângulo, oferecendo-se, então, novas conclusões.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 4.).

controle, tudo com vistas ao aprimoramento desses processos, tomados no cerne de atendimento dos fins da Constituição Financeira.

Ressalva importante deve ser feita no que concerne ao exame de paradigmas de outros países a respeito de identificação, mensuração e controle de gastos tributários. O objetivo desse exame não será determinar com precisão, por meio da metodologia do Direito Comparado, as diferenças de cada um dos sistemas, senão apenas na medida necessária para demonstrar que esse tópico ocupa a agenda política e jurídica de diversos países. Não se olvida que o Direito Comparado possui seus próprios métodos de conhecimento (fase analítica), compreensão (fase integrativa) e comparação (síntese comparativa) como indispensáveis para alcançar resultados úteis e confiáveis. No entanto, o exercício de ponderar o contexto jurídico de outros sistemas – isolando-se as características que contribuem para uma dada experiência – apenas será empreendido quando a prática de outros países for sugerida como um paradigma a ser adotado no sistema brasileiro.

Em adição, como ponderou Pierre Leblanc,¹² a própria OCDE e a Comissão Europeia já reconheceram que a aplicabilidade das comparações internacionais de gastos tributários é bastante limitada. Desafios claros se apresentam a partir do uso de diferentes sistemas tributários de referência e de diferentes coberturas desses gastos, mesmo dentro de um sistema referencial bastante comparável. Por essa razão, as experiências de outros países serão úteis não sob a metódica do Direito Comparado, mas sim pela perspectiva de avanços que tenham sido obtidos em outras jurisdições e que possam, em alguma medida, ser não apenas compatíveis com a Constituição Financeira como também profícuos para incorporação nas políticas e usos dos gastos tributários no país.

O método utilizado na pesquisa focou a revisão bibliográfica e documental pertinente a cada uma das etapas de formação e gestão dos gastos tributários. Nesse âmbito, destaca-se o pluralismo metodológico que constitui característica marcante do direito financeiro, sobretudo no que tange à necessidade de considerar os avanços de outras ciências afins, especialmente da economia e das finanças públicas.¹³ A compreensão da atividade financeira do Estado não pode prescindir da pesquisa nessas ciências, ainda que o direito financeiro deva ser examinado a partir do método jurídico, tanto dogmático quanto zetético. Não se trata de sincretismo metodológico, mas de considerar incompleta a investigação jurídica sem

¹² LEBLANC, Pierre. Tax expenditures: an OECD-wide perspective. *Economic Papers*, European Union, n. 523 (The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation), p. 17-18, jul. 2014. p. 17.

¹³ Nesse sentido: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 37 e 51; e TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 28.

o apoio de outras ciências que interferem diretamente nos elementos conformadores dos gastos tributários.

No que se refere ao objeto de estudo – a inserção dos gastos tributários na atividade financeira do Estado –, a pesquisa terá como foco examinar as seguintes questões, a partir do Capítulo 1:

- Qual o papel dos gastos tributários na Constituição Financeira?
- Qual a relação entre gastos tributários e despesas públicas?

Para enfrentar esses questionamentos, a metodologia de pesquisa centra-se na dogmática do direito financeiro, a fim de delimitar o conteúdo da Constituição Financeira, sua relação com os demais subsistemas constitucionais e o modo pelo qual os gastos tributários devem se relacionar com as despesas públicas estabelecidas no orçamento.

No tocante à delimitação da natureza dos gastos tributários, a pesquisa enfrentará, no Capítulo 2, as seguintes questões:

- Quais critérios são usualmente empregados para identificar um gasto tributário?
- Qual critério para identificar um gasto tributário é compatível com a ordem constitucional brasileira?

Nessa etapa, a metodologia da pesquisa avançou para a literatura nacional e estrangeira, a fim de estabelecer quais os critérios mais utilizados pelos países com a finalidade de identificar a presença de um gasto tributário no ordenamento jurídico, de modo crítico e zetético. A partir desse passo, a metodologia procura propor um critério confiável e compatível com a ordem constitucional brasileira.

Em relação à política fiscal de gastos tributários, a pesquisa se debruça sobre as seguintes questões, no Capítulo 3:

- Quais os principais fundamentos da política fiscal?
- De que forma os gastos tributários devem se inserir nas funções da política fiscal?

A metodologia de pesquisa promove, nesta seara, a revisão bibliográfica e documental, tanto nacional quanto estrangeira, utilizando as perspectivas jurídica e econômica para delimitar o modo pelo qual os gastos tributários devem ser considerados na formulação de políticas fiscais, como instrumento a serviço da atividade financeira do Estado, a partir de fundamentos econômicos largamente utilizados.

No que se refere ao planejamento dos gastos tributários, no Capítulo 4 a pesquisa enfrenta os seguintes questionamentos:

- De que modo os gastos tributários devem compor o planejamento de políticas públicas?
- Qual seria um planejamento mínimo de gastos tributários?
- Como deve ocorrer o planejamento integrado de gastos tributários no seio do federalismo fiscal cooperativo?

Esses questionamentos são abordados pela metodologia de pesquisa por meio da revisão bibliográfica nacional e estrangeira, contemplando a interpretação constitucional para integrar os planos de desenvolvimento socioeconômico com os instrumentos interventivos na economia. As experiências e recomendações internacionais a respeito do planejamento de gastos tributários foram utilizadas, na medida do possível, para a formulação de uma proposta compatível com a ordem constitucional brasileira.

A relação entre os gastos tributários e o processo orçamentário foi considerada na pesquisa, a partir do Capítulo 5, mediante o isolamento das seguintes questões:

- De que forma os gastos tributários devem ser tratados nas leis orçamentárias?
- Como deve ocorrer a transparência de gastos tributários no ciclo orçamentário?
- De que modo os critérios mínimos delimitados no orçamento-programa, em termos de planejamento e transparência de gastos tributários, são efetivamente adotados pelos entes federativos?

Nesta seara, a metodologia de pesquisa realizou inicialmente a revisão bibliográfica, nacional e estrangeira, para estabelecer a relação entre a governança orçamentária e os gastos tributários. Na sequência, os limites da Constituição Orçamentária foram aplicados ao tratamento dos gastos tributários, em cada uma das etapas do ciclo orçamentário. Por fim, foi realizada pesquisa empírica, consistente na verificação de cumprimento, por diversos entes federativos, dos critérios mínimos delimitados no orçamento-programa, em termos de planejamento e transparência de gastos tributários. Ao longo do capítulo, apontam-se, de modo propositivo, os caminhos que devem ser trilhados para o adequado tratamento dos gastos tributários no ciclo orçamentário.

De modo crítico, a última etapa da pesquisa, desenvolvida nos Capítulos 6 e 7, teve sua metodologia circunscrita aos instrumentos de governança dos gastos tributários por parte das autoridades orçamentárias (Poder Executivo e Poder Legislativo), com o propósito de endereçar as seguintes questões:

- Quais são os órgãos de governança dos gastos tributários no controle interno do Poder Executivo e do Poder Legislativo?
- Quais são os órgãos ou competências auxiliares ao controle interno?
- De que forma os controles internos promovem, atualmente, a governança dos gastos tributários?
- Qual a competência do controle externo em matéria de gastos tributários?
- De que forma o controle externo promove, atualmente, a governança dos gastos tributários?
- Qual seria uma proposta abrangente de controle dos gastos tributários?

Essa última etapa considerou a revisão bibliográfica – não apenas de caráter doutrinário, mas também dos documentos e decisões produzidos pelos órgãos de controle interno e externo em matéria de gastos tributários – com o objetivo de verificar a eficiência administrativa na gestão desses dispêndios durante a execução orçamentária. A partir desses fundamentos, a pesquisa faz uma proposta de controle de gastos tributários, em cada uma de suas etapas de vida, com a finalidade de atribuir a esses dispêndios a necessária segurança jurídica, no desiderato de conceder-lhes eficiência, eficácia e efetividade indispensáveis a essa modalidade interventiva na economia.

JUSTIFICATIVA

Os reduzidos níveis de planejamento, transparência e gestão de gastos tributários no Brasil constituem fatores significativos de insegurança jurídica da despesa pública, uma vez que não permitem adequada aferição e controle de sua eficácia, eficiência e efetividade no alcance dos objetivos dos programas governamentais aos quais estão vinculados.

Tal situação agrava a falta de confiança no Estado, depõe contra a eficiência da administração pública e impede que os gastos tributários alcancem seus objetivos interventores, de modo a tornar ineficiente a despesa pública e obscuras as decisões políticas que lhes são subjacentes. Ao lado da segurança jurídica e do próprio princípio republicano, um sem número de outros princípios constitucionais – tais como legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência – é comprometido por essa realidade.

A perpetuação dessa prática conduz à formulação contínua de políticas públicas destituídas de fundamentos e de dados confiáveis mínimos, contribuindo para o constante agravamento da ineficiência dos gastos tributários. Decisões equivocadas produzem

planejamentos errados, agravam o desequilíbrio fiscal e federativo e aumentam o criticismo a respeito das renúncias de receitas tributárias.

Esse estado de coisas pode ser bem enfrentado pela perspectiva do direito financeiro, ramo dogmático capaz de desafiar os principais problemas gerados pelas deficiências de gastos tributários sobre a atividade financeira do Estado. Na medida em que a maioria das adversidades ocasionadas pela falta de critérios, de justificativas e de gestão de gastos tributários afeta os arranjos constitucionais de planejamento, transparência e controle das despesas públicas, cabe ao direito financeiro organizar esses sistemas para dar uma resposta à altura da necessidade.

Embora teses jurídicas tenham abordado o tema dos gastos tributários sob a ótica do direito tributário ou do direito econômico, não se verificam na doutrina trabalhos dedicados à questão pela perspectiva do direito financeiro, sobretudo com o objetivo de lançar luzes sobre a escuridão que, atualmente, toma o espaço jurídico-político-econômico pertinente aos gastos tributários.

Certamente, muitas questões subjacentes tratadas na pesquisa já foram, de modo isolado ou sem maiores digressões, enfrentadas pela doutrina nacional. Em que pesem essas iniciativas, empreendidas por mestres de vulto, a presente tese justifica-se para além da busca de sistematização do tema, de forma a propiciar clareza e visão holística sobre o assunto. A pesquisa avança na crítica fundamentada às práticas atuais, propõe soluções concretas para a mudança do mundo real, e inova construtivamente nas lacunas encontradas na revisão bibliográfica, a respeito de aspectos dos gastos tributários ainda não explorados pelos doutrinadores do direito financeiro pátrio.

A importância da tese está alicerçada, portanto, na premente necessidade de auxiliar na estruturação de um arcabouço doutrinário do direito financeiro dos gastos tributários, destinado a servir de influência e estímulo para que os estudiosos do direito, formuladores de políticas públicas, agentes públicos relacionados com o planejamento e com o orçamento, e os órgãos de governança da despesa pública, possam buscar, continuamente, elementos essenciais para dar aos gastos tributários a capacidade plena de alcançar seus objetivos interventores. Essa claramente é a vontade materializada na Constituição de 1988, que elegeu os gastos tributários como medida de destaque para a busca da redução das desigualdades e o desenvolvimento socioeconômico. Resta, portanto, pavimentar um caminho mais seguro em direção a esses objetivos.

PARTE I – TEORIA GERAL

1. OS GASTOS TRIBUTÁRIOS NA TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

1.1. *A função de preservação do Estado Fiscal da Constituição Financeira e os gastos tributários*

1.1.1. A unidade da Constituição como método interpretativo

A inserção dos gastos tributários como instrumento da atividade financeira do Estado coloca esse fenômeno em condição particular na relação da Constituição Financeira com os demais subsistemas constitucionais. A consequência principal para essa circunstância está em reconhecer que os gastos tributários sofrem limitações das mais variadas ordens, iniciando-se pelos fins da Constituição Financeira, pelas balizas determinadas na Constituição Tributária, passando à condição de instrumento para a concretização dos fins da ordem econômica, sob a luz de uma política pública pautada pelos objetivos do Estado brasileiro.

A importância dessa posição ocupada pelos gastos tributários – sobretudo por representarem renúncias de receitas públicas, com diferenciação de contribuintes em igualdade para perseguir políticas que visam atuar na ordem econômica – coloca esses dispêndios no centro de acalorados debates políticos, econômicos e jurídicos em torno do instituto, muitos deles plasmados por ideologias políticas a respeito do papel intervencionista do Estado na promoção do bem-estar comum. O que ninguém nega, todavia, é o largo uso desse dispêndio como medida de realização das vontades do constituinte, e a abertura desses gastos para as decisões políticas é determinante no uso significativo ou moderado dessa modalidade interventiva na economia, no Brasil e no mundo.

Determinados âmbitos de aplicação dos gastos tributários encontram terreno mais fértil para debates a respeito de sua eficiência e adequação, citando-se a sua inserção no sistema do federalismo fiscal, em cujo seio os dispêndios tributários são causadores, em grande medida, por desequilíbrios verticais ou horizontais, no fomento das chamadas “guerras fiscais” e na intromissão recíproca de competências tributárias, com consequências até mesmo para o financiamento de entes federativos por meio de transferências de receitas arrecadadas.

É certo que essa situação de convergência estratégica demanda instrumentos de controle à altura da importância do instituto. Esses controles somente estarão dotados de maior eficiência se exercidos de forma coordenada entre os diversos atores de cada um dos Poderes da República. Certamente, apenas os controles harmônicos que atuam em todas as etapas do gasto tributário – desde sua instituição, passando pela gestão e controles –, ditados por cada um dos limites impostos pelos subsistemas constitucionais – nomeadamente, a Constituição Financeira, a Constituição Política, a Constituição Econômica e a Constituição Tributária –, serão capazes de dar maior eficiência aos gastos tributários, na qualidade de promotores de políticas públicas voltadas à realização do bem-comum, mediante a justiça distributiva, a redistribuição de rendas, o pleno emprego e o controle da inflação. Afinal, como ponderou Adam Smith, “A riqueza de uma nação se mede pela riqueza do povo e não pela riqueza dos príncipes. O verdadeiro valor das coisas é o esforço e o problema de as adquirir. A ciência é o grande antídoto do veneno do entusiasmo e da superstição.”¹⁴

Por essas razões é que o exame dos gastos tributários, sob a perspectiva da Constituição Financeira, tem como pedra fundamental o conhecimento da Constituição Total a partir de sua *unidade*. Apenas mediante a compreensão do fenômeno constitucional como um complexo integrado e uno de normas estruturais é que se pode delimitar os gastos tributários em sua estrutura mínima, funções e controle.

Antes de adentrar, sucintamente, na questão da unidade da Constituição como método interpretativo, é preciso concordar com a ressalva percuciente de Virgílio Afonso da Silva, que, de modo crítico, não identifica na unidade da Constituição um *princípio*, ou mesmo uma metodologia inovadora ou exclusiva para as normas constitucionais, sobretudo em relação aos vetustos – e sempre palpitantes – métodos de interpretação de Savigny, que propagava, ainda em meados do século XIX, a interpretação sistemática como uma conexão interna, agregadora de todos os institutos e regras jurídicas em uma grande unidade. No campo do direito privado, Virgílio Afonso da Silva também recorda os ensinamentos de Larenz, que defendia a necessidade de a interpretação da norma considerar a conexão de sentidos, o contexto, a localização sistemática da norma e sua função no contexto geral do regramento.¹⁵ Em suma, o jurista busca demonstrar que o assim chamado *princípio* da

¹⁴ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988. v. 1. p. 17-54. (Coleção Os Economistas).

¹⁵ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: SILVA, Virgílio Afonso da. (org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 115-143. p. 126. Outro registro do autor faz referência à obra de Englisch, que propugnava o nexos lógico-sistemático como elemento essencial para abarcar a totalidade do pensamento jurídico em suas múltiplas relações com as outras partes constitutivas do sistema jurídico como um todo.

unidade da Constituição é uma reafirmação dos cânones clássicos da interpretação, e uma confirmação de que estes também se aplicam no âmbito constitucional.

Assim sendo, em aderência à ressalva de Virgílio Afonso da Silva, a unidade da Constituição, que encontrou ressonância relevante na doutrina pátria a partir da influência da obra de Konrad Hesse, será considerada uma variante de particularização, para o ambiente constitucional, do clássico método de interpretação sistemática, tal como propagado por Savigny na escola histórica.¹⁶ Desse modo, não será tratado neste trabalho como princípio, senão como método integrativo das normas constitucionais.

Conforme assevera Gilberto Bercovici, a unidade da Constituição, sistematizada na obra de Hesse, foi identificada a partir de decisões do Tribunal Constitucional da República Federal da Alemanha. Essas decisões compuseram a ideia de que a Constituição não se considera de modo isolado ou exclusivamente a partir de si mesma, mas em conexão com os demais preceitos da Constituição, numa unidade interna indissolúvel.¹⁷

Tal unidade decorre da própria manifestação do constituinte, que cria e articula as normas constitucionais com objetivos político-normativos comuns e coordenados. A inobservância da unidade interpretativa significa, portanto, desconstruir o trabalho edificante do sistema constitucional, de modo a adentrar em campo incerto e obscuro quanto aos resultados que essa conduta possa atingir.¹⁸

A unidade como método de interpretação engloba não apenas a coordenação de normas jurídicas positivas, mas também de princípios positivados ou inerentes ao sistema

¹⁶ Observação semelhante a respeito da interpretação sistemática da Constituição Federal é apresentada por André Ramos Tavares: “A interpretação sistemática decorre da consideração de que o Direito não tolera contradições, devendo ser considerado como um conjunto coeso e coerente. A possibilidade de analogia parte exatamente desse pressuposto, ou seja, da coerência do Direito. Assim, a unidade do Direito é um pressuposto com que deve atuar o intérprete, não podendo desempenhar sua atividade sem admiti-la, sob pena de mal desempenhar sua função. [...] A hermenêutica jurídico-constitucional, contudo, não ignora os processos que presidem a interpretação jurídica em geral. Nesse sentido, sua natureza é idêntica à da interpretação jurídica, como muito bem sublinha A. Pensovecchio Li Bassi no desenvolvimento desse tema. Não se trata, portanto, da interpretação política, ou ideológica, de um documento normativo. A interpretação constitucional é, inegavelmente, jurídica”. TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 184-185.

¹⁷ Cf. BERCOVICI, Gilberto. O princípio da unidade da Constituição. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 37, n. 145, p. 95-99, jan./mar. 2000. p. 97.

¹⁸ O conceito de Canotilho explicita com propriedade: “O princípio da unidade da constituição ganha relevo autónomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas. Como ‘ponto de orientação’, ‘guia de discussão’ e ‘factor hermenêutico de decisão’, o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar. [...] Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios”. Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Interpretação constitucional e sincretismo metodológico*. In: SILVA, Virgílio Afonso da. (org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 125.

constitucional. Se a construção da norma-decisão a partir da interpretação constitucional deve considerar os princípios conformadores do sistema jurídico, o método sistemático deve englobar o mesmo procedimento, para atingir os fins a que se propõe.¹⁹

No método sistemático de unidade da Constituição, a adequada percepção dos princípios como integrantes de alta carga ético-valorativa, traduzindo postulados inerentes ao ser humano, mas dotados de eficácia normativo-constitucional – e, portanto, de efeitos concretos na construção do Direito, por meio da criação de normas-decisão, tiradas a partir da interpretação de suportes linguísticos do sistema de Direito positivo –, ratifica a conclusão de que esses postulados superam, em definitivo, a ideia da Constituição como mero instrumento de governo (Constituição-garantia), própria da fase de afirmação dos sistemas constitucionais, fazendo prevalecer a concepção da Constituição dirigente, isto é, “determinadora de fins e tarefas do Estado”,²⁰ em ação afirmativa perante seus objetivos primordiais.

Trata-se, assim, de colocar os princípios na categoria da deontologia, e não apenas axiológica ou antropológica, ainda que dotados de carga valorativa relevante, que termina por guiar a sua força normativa na construção do Direito.

Essa compreensão dos princípios organizadores do Estado exige que sua articulação, dentro do sistema jurídico, seja promovida de modo coordenado e harmônico, na medida em que não apenas concorrem para objetivos comuns do Estado como também cumprem papéis complementares por meio dos quais atribuem, uns aos outros e de modo combinado, eficácia plena. Mais do que isso, pode-se afirmar que os princípios constitucionais somente explicitam seu conteúdo plenamente quando sua força normativa é cotejada com outros princípios determinantes dos objetivos político-constitucionais do Estado.

A aferição coordenada dos princípios constitucionais, portanto, exige que sua interpretação seja essencialmente sistêmica, de modo que considerações que direcionam ao

¹⁹ A observação de André Ramos Tavares é precisa nesse sentido: “Considera-se a Constituição como um sistema e, nessa medida, um conjunto coeso de normas. Essa particularidade, nas palavras de J. J. Gomes Canotilho, significa que ‘a Constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas. Assim, não se pode tomar uma norma como suficiente em si mesma. [...] A doutrina tem assinalado a imperiosidade em proceder, sempre, a uma harmonização dos significados atribuíveis às normas constantes de uma mesma Constituição. Isso significa afastar a ideia de contradições dentro de uma mesma Constituição, entre suas normas originárias, como já se referiu. Essas ideias desenvolvem-se tendo como suporte a interpretação sistemática. Sendo a Constituição um sistema, deve-se admitir a coesão entre as normas, de maneira a considerá-las ordenadas e perfazendo um corpo harmônico” (TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 190-191).

²⁰ Cf. BERCOVICI, Gilberto. O princípio da unidade da constituição. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 37, n. 145, p. 95-99, jan./mar. 2000. p. 96.

isolacionismo de princípios atentam contra a própria razão de ser do sistema constitucional e conduzem, no mais das vezes, a resultados de construção do Direito em desacordo com os fins político-constitucionais e com os objetivos do Estado.²¹

Essa metodologia integradora, ao passo que concede instrumentos para alcançar os resultados de adequada aplicação das normas constitucionais, também apresenta a função de bloqueio, ao limitar a atividade do intérprete, para reduzir os espaços de subversão do texto constitucional que pretendam atingir objetivos não previstos na ordem constitucional. Na medida em que a unidade e a integração exigem a submissão do labor hermenêutico aos valores fundamentais da Constituição e aos objetivos essenciais do Estado, esses elementos terminam por dirigir o trabalho do intérprete, funcionando ao mesmo tempo como guia e como limite na determinação do conteúdo das normas constitucionais.²²

Por isso mesmo, concebe-se a unidade da Constituição no modelo da Constituição-quadro,²³ assim entendida como aquela que assume a função de limitar – ou estabelecer o quadro normativo – para a atuação do legislador, a quem compete preencher o seu conteúdo. Decerto que essa tarefa se destina a concretizar e dar efetividade aos direitos fundamentais,

²¹ Esta construção do Direito constitucional alinha-se com a clássica constatação de Konrad Hesse, para quem a norma constitucional não tem existência autônoma em face da realidade. Nas palavras de Hesse, a essência da norma na Constituição “reside na sua vigência, ou seja, a situação por ela regulada pretende ser concretizada na realidade. Essa pretensão de eficácia (*Geltungsanspruch*) não pode ser separada das condições históricas de sua realização, que estão, de diferentes formas, numa relação de interdependência, criando regras próprias que não podem ser desconsideradas. [...] Mas, – esse aspecto é decisivo – a pretensão de eficácia de uma norma constitucional não se confunde com as condições de sua realização; a pretensão de eficácia associa-se a essas condições como elemento autônomo. [...] Graças à pretensão de eficácia, a Constituição procura imprimir ordem e conformação à realidade política e social. [...] A Constituição adquire força normativa na medida em que logra realizar essa pretensão de eficácia” (HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição. (Die Normative Kraft der Verfassung)*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991. p. 11-12).

²² Ao se dedicar ao estudo da unidade constitucional, Luís Roberto Barroso assim leciona: “A ideia de unidade da ordem jurídica se irradia a partir da Constituição e sobre ela também se projeta. Aliás, o princípio da unidade da Constituição assume magnitude precisamente pelas dificuldades geradas pela peculiaríssima natureza do documento inaugural e instituidor da ordem jurídica. É que a Carta fundamental do Estado, sobretudo quando promulgada em via democrática, é o produto dialético do confronto de crenças, interesses e aspirações distintos, quando não colidentes. Embora expresse um consenso fundamental quanto a determinados princípios e normas, o fato é que isso não apaga ‘o pluralismo e antagonismo de ideias subjacentes ao pacto fundador’. É precisamente por existir pluralidade de concepções que se torna imprescindível a unidade na interpretação. Afinal, a Constituição não é um conjunto de normas justapostas, mas um sistema normativo fundado em determinadas ideias que configuram um núcleo irredutível, condicionante da inteligência de qualquer de suas partes. O princípio da unidade é uma especificação da interpretação sistemática, e impõe ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e contradições entre normas [...]” (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 202).

²³ Não se considera a Constituição-quadro como diversa da Constituição Total, mas apenas uma de suas mais relevantes qualidades, qual seja, a de impor limites ao labor legislativo e interpretativo.

a partir da antecipação de limites estabelecidos na Constituição.²⁴ A unidade aqui examinada visa justamente integrar as limitações próprias da Constituição-quadro, a fim de afastar a contradição ou o conflito entre normas constitucionais.

No âmbito da Constituição-quadro, Heleno Taveira Torres assinala que a Constituição Financeira depende da unidade da Constituição, tanto pela acomodação entre normas de competências e limitações quanto pela permanente necessidade de unidade federativa, econômica e social, na integração das normas constitucionais, para a realização dos fins do Estado.²⁵

Nesse ponto, mostra-se essencial registrar que o estudo da Constituição a partir de seus subsistemas não desnatura, ou atenta contra, o método interpretativo da unidade acima abordado. Não se trata de uma proposta de fatiar, por critérios que serão necessariamente falhos, departamentos da Constituição para fins pedagógicos ou programáticos. Ao contrário, a percepção de subsistemas constitucionais possui justamente a finalidade de demonstrar o arranjo constitucional das regras elementares do Estado e, a partir disso, examinar a relação de seus ajustes a partir da unidade. Em termos metafóricos, trata-se de examinar as partes de um organismo vivo, não apenas para depurar suas funções específicas, mas também para compreender o modo pelo qual essas funções são necessárias para permitir a atividade do todo, de modo harmônico, coordenado e cooperativo.

Compreendida a necessidade de coordenar a Constituição Financeira com os demais subsistemas constitucionais, cumpre delimitar, ainda que sucintamente, o conteúdo material da Constituição Financeira e o modo pelo qual os gastos tributários nela se inserem, para então, sugerir algumas coordenações necessárias para examinar, com acurácia, a posição de confluência estratégica assumida pelos gastos tributários nessas relações intersistêmicas.

²⁴ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 111. Conforme asseverou o jurista, a concepção da Constituição-quadro não elimina a percepção da Constituição Total, que subordina o labor legislativo infraconstitucional, retirando-lhe significativa autonomia, destinada especificamente a atribuir parametricidade às normas constitucionais, para sua efetividade plena.

²⁵ Assevera o jurista que “A unidade da Constituição Financeira não se trata de mera dicção opinativa de doutrina, como lembra Guillermo Corti, mas decorre da unidade gerada pela Constituição na sua totalidade, o que vincula o intérprete à sua permanente observância. O regime constitucional de toda a atividade financeira do Estado, como receitas, despesas públicas, orçamento, crédito público, intervencionismo, converge para uma unidade: a Constituição Financeira” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 114-115).

1.1.2. Conteúdo da Constituição Financeira

A denominada “constituição material” é comumente empregada para designar as matérias nas quais o texto constitucional pode ser separado em domínios temáticos especificados, com o objetivo de explicitar seu conteúdo e, com isso, permitir o desenvolvimento da ciência descritiva.

Cada uma das delimitações de conteúdo da Constituição Total, a partir de critérios materiais adequadamente definidos, pode encerrar subsistemas constitucionais. Desse modo, supera-se a antiga distinção entre normas constitucionais formais e materiais, reconhecendo a força normativa de todas elas e sua alocação por critério discriminante pertinente ao seu objeto.

Na hipótese da Constituição Financeira, nas palavras de Heleno Taveira Torres, cabe a esta “conferir os meios financeiros suficientes para cobertura dos custos com a organização do Estado, proteção à dignidade da pessoa humana e aos direitos e liberdades fundamentais, aos direitos sociais e a todos os fins de suas competências materiais.”²⁶ Abrange, assim, do ponto de vista material, todas as regras, princípios e garantias necessárias para o melhor exercício da atividade financeira do Estado.

Por essa razão primordial é que Ricardo Lobo Torres define o direito financeiro como o “conjunto de normas e princípios que regulam a atividade financeira”,²⁷ na linha de Kiyoshi Harada, para quem essa especialidade dogmática da ciência jurídica encerra um “ramo do direito público que estuda a atividade financeira do Estado sob o ponto de vista jurídico”.²⁸ Não destoia dessa corrente a doutrina de Regis Fernandes de Oliveira, que, depois de reconhecer a autonomia didática do Direito Financeiro, faz o alerta de que “não se pode focar as prerrogativas do Poder Público na arrecadação, seja financeira, seja tributária, sem atentar às garantias do indivíduo frente à arrecadação”.²⁹ Para o jurista, esse contexto

²⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 87.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 12.

²⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 17. Ao congregar diversas concepções do direito financeiro, Regis Fernandes de Oliveira o concebe como “o conjunto de princípios e regras que dispõe sobre a arrecadação de receitas não tributárias, coloca-as no orçamento, estabelece as despesas, realiza-as, controla-as por seus órgãos e instrumentos de controle, administra receitas e despesas, distribui-as entre os diversos entes federativos, exige responsabilidade na aplicação dos recursos e impõe sanções às infrações cometidas” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 206).

²⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 249.

exige a análise da justiça social, para que se possa adequadamente compreender o fenômeno financeiro: “a arrecadação está vinculada ao gasto, que, por sua vez, tem estreita conexão com os objetivos básicos do Estado”.³⁰

A atividade financeira do Estado, desse modo, se coloca no centro da Constituição Financeira, convertendo para esta todo o plexo de normas constitucionais que, de algum modo, informam ou dependem dessa atividade para a realização de seus fins político-normativos. Por isso mesmo, não é difícil perceber que a Constituição Financeira não se limita aos dispositivos constantes do Título VI – Da Tributação e do Orçamento (artigos 145 a 149) da Constituição. Trata-se de um reducionismo que tornaria letra morta a unidade da Constituição e todo o complexo conjugado de normas e princípios voltados à realização das vontades do constituinte, com destaque para o Estado Democrático de Direito.³¹

A lição de Heleno Taveira Torres é precisa:

“Neste modelo, a Constituição Financeira não se delimita por regras pontuais ou capítulos isolados. A Constituição material, na sua integralidade, contempla regras de competências, garantias, princípios e valores relativos à atividade financeira do Estado. E assim deve ser compreendida, segundo suas repercussões como gastos públicos ou obtenção de receitas, mormente quando se trata de um Estado democrático, na integração entre sociedade e Estado, democracia e poder constituinte”.³²

De outro modo não poderia se apresentar a Constituição Financeira material, na medida em que, tendo como objeto principal a atividade financeira do Estado, de forma a aproximar e coordenar a receita e a despesa públicas, somente uma compreensão de todos os fatores que compõem e informam essa atividade é capaz de denotar os inúmeros atores e relações integrantes desse funcionamento.

Esse conjunto normativo contém necessariamente a disciplina dos gastos tributários, uma vez que tais dispêndios inserem-se na atividade financeira do Estado e

³⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 249.

³¹ Heleno Taveira Torres identifica um sem número de normas constitucionais que devem compor o âmbito material da Constituição Financeira, ainda que não integrantes de uma segregação meramente formal do Título IV da Constituição, passando por disposições pertinentes a orçamento, despesas públicas, débito ou crédito público, patrimônio, fundos, transferências entre os entes federativos, fomento público, estímulos e incentivos, controles internos e externos, Fazenda Pública e outros. Ver: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 92-93.

³² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 91. Arremata Regis Fernandes de Oliveira: “traçar o regime constitucional do direito financeiro significa identificar as normas que lhe são próprias, não criando um regime jurídico autônomo, mas apartando a matéria específica e fazendo incidir sobre ela um plexo de princípios e regras que lhe dão certa identidade” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015).

constituem instrumento de realização das funções da Constituição Financeira, com destaque para a preservação do Estado Fiscal e a integração com outros subsistemas constitucionais.

1.1.3. A função de preservação do Estado Fiscal da Constituição Financeira

A delimitação material da Constituição Financeira não serve apenas ao propósito de seu estudo intrínseco e de sua relação com os demais subsistemas constitucionais. Afora esses objetivos, a Constituição Financeira exerce função de preservação do Estado Fiscal, ou seja, assegurar a eficiência e a continuidade da atividade financeira do Estado, compreendida no seio da Constituição Total, com destaque para o atendimento dos objetivos fundamentais da República, estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Essa função conecta-se intrinsecamente com a superação da ideia exclusivamente fiscal dos tributos, presente na concepção liberal clássica, própria de um Estado neutro e mínimo, no qual o tributo deveria desempenhar um papel apenas arrecadatório e limitado ao custeio de tarefas políticas, e não econômicas – que pertenceriam, naquela visão, apenas à sociedade. Sem deixar de ser fiscal, o Estado Social supera a noção de inércia estatal e da neutralidade da tributação, partindo da premissa de que não há pleno exercício da liberdade num ambiente desigual, calcado no poder da propriedade cujo acesso não é a todos franqueado. A necessidade de remover as barreiras que limitam o exercício da liberdade individual passa a exigir do Estado uma atuação positiva e intervencionista, fazendo que o ‘preço da liberdade’ então existente no Estado Fiscal clássico assumira nova conotação, calcada no preço de toda a sociedade para que o Estado cumpra com seus novos deveres intervencionistas.

Assim, no âmbito do Estado Social, compreendido numa acepção contemporânea, se complementam as características puramente fiscais (arrecadação) e as características

nterventivas/indutoras (realização dos fins) dos tributos, num contexto de maior prestígio das liberdades coletivas e de prioridades na definição dos gastos públicos.³³

É nesse contexto que se posiciona a função de preservação do Estado Fiscal da Constituição Financeira, na medida em que torna a arrecadação de tributos um instrumento necessário e adequado para que as despesas públicas, definidas por meio de políticas sustentadas e dirigidas pela Constituição Federal, sejam congruentemente suficientes para dotar a atividade financeira do Estado de recursos compatíveis com seus objetivos constitucionais de realização do bem comum, mediante a noção de tributo voltada ao alcance da liberdade coletiva. Considera, portanto, que a atividade financeira do Estado não ignora o papel do particular na busca permanente da inclusão social, tampouco deixa de utilizar o tributo como mais um instrumento para alcançar esses objetivos.

Trata-se de reconhecer o papel interventor dos tributos no seio da denominada *Constituição dirigente*, conforme conceito assentado firmemente por Gilberto Bercovici, para quem as normas definidoras do Estado exigem um avanço efetivo na concretização dos objetivos que colocam o povo como sujeito da soberania, obrigando ao máximo a efetividade de direitos e liberdades individuais.³⁴

A síntese de Heleno Taveira Torres a respeito da função primordial da Constituição Financeira é precisa:

“A Constituição Financeira cumpre funções e deve alcançar os mesmos objetivos da Constituição total, como organizar a estrutura do Estado, preservar a normalidade e estabilidade da ordem jurídica, servir de integração permanente dos órgãos e funções do Estado,

³³ Na visão de Valcir Gassen, “Para que se possa compreender o sistema tributário vigente em uma determinada sociedade, há que se ter uma compreensão adequada (ou suficiente) acerca de como esta determinada sociedade se organiza em termos econômicos, jurídicos, culturais, políticos, sociais, etc., pois, caso contrário, o conhecimento elaborado acerca de um determinado sistema tributário padecerá dos limites intrínsecos à sua produção. É necessário, portanto, observar que o sistema tributário vigente em um determinado Estado mantém relação, entre outros fatores, com o produto interno bruto, com a renda *per capita*, com o nível de corrupção existente, com a concentração ou distribuição de riquezas produzidas, com a sonegação fiscal, com o nível de inclusão ou exclusão social, com a forma de Estado e com os sistemas de governo” (GASSEN, Valcir. *Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos*. Brasília: Mimeo, 2009. p. 3). Em igual sentido, Heleno Taveira Torres assevera: “Como observa César García Novoa, ‘la actividad financiera es una actividad publica por su objeto, ya que está ordenada a la satisfacción de fines publicos’. E se é assim, então a decisão política passa a assumir novos contornos, não mais sob exercícios autoritários de poder (a legalidade do Estado de Direito), mas como juízos de valoração segundo os fins constitucionais do Estado, o que se opera na unidade do sistema constitucional. O modelo de tributo do Estado Democrático de Direito irrompe no seio constitucional como uma decisão (política) de consentimento segundo procedimentos democráticos e com o objetivo de atender aos fins do Estado constitucionalizados, especialmente aqueles da Constituição Econômica” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 211).

³⁴ BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar./ago. 2012.

limitar e controlar o poder, proteger direitos e liberdades fundamentais”.³⁵

A partir dessa pedra fundamental, o jurista atribui à Constituição Financeira, dentre outras, a função específica de preservação e continuidade do Estado Fiscal, dividido entre as tarefas estritamente fiscais do direito financeiro – nomeadamente, a definição dos gastos, escolhas de despesas e prioridades, planejamento e execução, e obtenção de receitas suficientes – e aquelas chamadas de *extrafiscais*, que ocorrem por meio de ações intervencionistas do Estado, tudo voltado para a adequada consecução de sua atividade financeira.

Essas tarefas ínsitas à função de preservação do Estado Fiscal, naturalmente, compreendem também a adoção de ações e políticas afirmativas de realização dos direitos e garantias previstos na Constituição.³⁶

Em alinhamento a essa perspectiva preservacionista e garantidora do Direito financeiro, Fernando Facury Scaff assim define este ramo dogmático:

“A definição de direito financeiro que adoto é ramo do Direito no qual se estuda como o Estado arrecada, reparte, gasta e se endivida, e como isso é organizado e controlado, visando à consecução dos objetivos constitucionais”.³⁷

É, portanto, função da Constituição Financeira a regulação da atividade financeira do Estado para a preservação do Estado Fiscal, destinada precipuamente a realizar, com concretude, os objetivos primordiais da República. Nesse âmbito, os tributos assumem funções fiscais e extrafiscais, de acordo com as políticas públicas que, de igual modo, deverão ser entabuladas para concorrer na execução das despesas públicas destinadas a executar o planejamento.

³⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro. Teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 104-105.

³⁶ Nas palavras de Heleno Taveira Torres, “O fundamental é que o Estado Financeiro tenha meios suficientes para proteger e assegurar o Estado social, segundo os ditames constitucionais, para propiciar bem-estar e dignidade humana para os cidadãos, na construção de uma sociedade livre da miséria e dirigida ao desenvolvimento humano, econômico e cultural permanente” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 109).

³⁷ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 80.

1.1.4. Os gastos tributários na preservação do Estado Fiscal

No contexto da função de preservação do Estado Fiscal, próprio da Constituição Financeira, os gastos tributários conectam-se com a perspectiva atual de utilização dos tributos com fim interventor, e não meramente arrecadatório, a fim de contribuir para a concretização dos objetivos constitucionais de redução das desigualdades socioeconômicas e regionais.

Com efeito, na permanente tensão entre a atividade interventora do Estado e as liberdades individuais e econômicas se inserem os gastos tributários, comumente denominados de *tax expenditures* pela doutrina internacional.³⁸ A partir da segunda metade do século XX, na medida em que as políticas de intervenção na economia passaram a utilizar, com maior vigor e frequência, incentivos de natureza tributária das mais variadas ordens, aprofundou-se a necessidade de quantificação e justificação dessas medidas, sobretudo à luz dos princípios e métodos universalmente aceitos da tributação, como a capacidade contributiva e as funções extrafiscais dos tributos.

Essas constatações impulsionaram grande parte da doutrina a relativizar a separação estanque entre as funções fiscal e extrafiscal dos tributos – esta última, compreendida como a característica dos tributos de atingir objetivos não meramente arrecadatórios de receitas públicas, com finalidade interventiva. No conceito amplo de Gerd Willi Rothmann, que ecoa diversas manifestações doutrinárias de prestígio, a extrafiscalidade seria “a aplicação das leis tributárias, visando precipuamente a modificar o comportamento dos cidadãos, sem considerar o seu rendimento fiscal”.³⁹

A importância da extrafiscalidade na qualidade de função cabível aos tributos foi apontada na Itália por Franco Fichera,⁴⁰ que salienta não apenas ser admissível a busca por objetivos não meramente arrecadatórios das imposições tributárias, mas, sobretudo, tratar-se de uma exigência constitucional, na medida em que o modelo econômico-social demanda, também por meio dos tributos, a repartição mais justa da riqueza, o que se faz com o uso orientador ou regulador das exações tributárias.

³⁸ Não há tradução fiel do termo *tax expenditures*, tampouco um consenso sobre esta terminologia na língua portuguesa entre os estudiosos. Para os fins deste trabalho, adotaremos a expressão “gastos tributários”, que é capaz de traduzir uma ideia central deste fenômeno, consubstanciada numa despesa efetiva do Estado, cujo recurso é transferido ao particular em substituição a uma atuação pública direta.

³⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. Extrafiscalidade e desenvolvimento econômico. Separata de: RELATÓRIO 1996-1970. São Paulo: Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria. p. 107-115. A própria utilidade da terminologia da extrafiscalidade se encontra em cheque, por seu sentido duplo de gênero e espécie, como será enfrentado com maior profundidade em 1.4.3.

⁴⁰ FICHERA, Franco. *Imposizione ed Extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Napoli: ESI, 1973. p. 57.

A utilização do tributo com finalidade precípua de servir como instrumento de justiça social não desnatura, integralmente, seu caráter arrecadatório. O Estado social se caracteriza, nas palavras de José Casalta Nabais, por um sábio e dinâmico equilíbrio entre a intervenção econômico-social do Estado e a defesa das liberdades do cidadão, o que exige dos tributos uma feição primária de obter receitas, destinadas a fazer frente a despesas públicas. Numa ordem econômica liberal, o imposto se apresenta como meio oferecido ao Estado para realizar seus fins, deixando aos indivíduos o máximo de liberdade, de modo que a extrafiscalidade, justificada pelos objetivos previstos na Constituição, não pode subverter a racionalidade econômica, a ponto de subtrair a capacidade contributiva dos indivíduos e incentivar comportamentos contrários ao próprio funcionamento da economia de mercado. Nas palavras do jurista português:

“Ora, erigir o imposto em instrumento primordialmente orientado para finalidades extrafiscais, põe em perigo a racionalidade referida, uma vez que, nesse caso, o imposto já não terá por fundamento a capacidade contributiva dos indivíduos e empresas, proporcionada pelo funcionamento da economia privada, mas sim sua adequação ou adaptabilidade ao programa econômico ou social, em relação ao qual foi instrumentalizado, sendo assim mais fruto de uma reação posterior a um dado curso conjuntural da política econômica ou social, do que uma decisão autônoma do parlamento. Daí que tais impostos não possam deixar de constituir uma clara exceção num estado fiscal”.⁴¹

A função primordial dos tributos de arrecadar receitas públicas para fazer frente às despesas de igual natureza, de outro turno, não impede que, em situações especificamente identificadas, o tributo possa servir a outros propósitos, desde que se constituam, como acima apontado por Nabais, em *exceções confirmativas da regra*. E com tal feição extraordinária, o *discrímen* deve encontrar suporte juridicamente aceito pelo ordenamento constitucional.

Como visto anteriormente, o uso de gastos tributários enfrenta enorme criticismo, fundamentado, em geral, pela baixa transparência e pelo reduzido controle de instituição e mensuração de resultados. Essas circunstâncias terminam por sustentar manifestações doutrinárias que buscam desnaturar, por completo, a possibilidade de uso dos gastos tributários para qualquer finalidade, sob a alegação de que distorcem as bases da tributação sem a contrapartida esperada.

⁴¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 246.

Luigi Rastello, por exemplo, afirma que as renúncias tributárias, por sua própria natureza, são violadoras da capacidade contributiva e, portanto, não atendem aos postulados de generalidade e igualdade ínsitos àquele primado, de forma que seriam inconstitucionais sob qualquer ângulo.⁴² Outras manifestações contrárias à concessão de benesses tributárias, de modo absoluto, utilizam de argumentos econômicos, com foco especial na impossibilidade de aferir resultados e benefícios aos grupos pretensamente atingidos.

Longe de aceitar a posição inflexível que defende a inviabilidade absoluta dos gastos tributários, é preciso definir um caminho seguro para que se possa aceitar o caráter excepcional do uso não predominantemente arrecadatário dos tributos, em especial para a justificação dos gastos tributários como manifestação desse fenômeno. Essa tarefa passa por três premissas conceituais relevantes, e que devem ser consideradas para se permitir a compreensão dos gastos tributários no contexto da ordem constitucional.

Em primeiro lugar, e como será tratado de modo mais aprofundado em 1.4.1, pela perspectiva do Direito Financeiro, os gastos tributários são sucedâneos de despesas públicas, na medida em que constituem renúncias de receitas derivadas, de origem tributária, com o objetivo de manter os recursos nas mãos dos particulares para que, por sua atividade, cumpram com os objetivos que seriam alcançados pela despesa estatal direta.

A cambiabilidade entre as despesas públicas e os gastos tributários permite compreender que os últimos, em rigor, podem cumprir o papel da despesa e, desse modo, devem se submeter aos mesmos rigores de justificativa, transparência e controle exigidos dos dispêndios estatais diretos. Com isso, os gastos tributários assumem posição relevante na função de preservação do Estado Fiscal, atribuída à Constituição Financeira, uma vez que, tal como as despesas, servem de instrumento para a realização dos objetivos da República.

Como assevera José Casalta Nabais, com apoio parcial no pensamento de Wolfgang Knies, os efeitos que os tributos produzem no quadro das relações econômico-sociais exigem adequada atenção, em especial para as medidas tributárias que sejam claramente orientadas por objetivos não meramente arrecadatários. Para o jurista português, a evidência de que os assim chamados estímulos ou incentivos fiscais constituem uma das notas mais típicas do estado fiscal social, com presença marcante na realização dos deveres do Estado Social, está na aproximação que tais “subvenções indiretas” ou “*despesas passivas*” vêm provocando

⁴² RASTELLO, Luigi. *Diritto Tributario* – principi generali. Milano: CEDAM, 1994. p. 377.

entre o direito das receitas (*rectius*, o direito fiscal) e o direito das despesas (máxime, o direito das subvenções), tradicionalmente separados.⁴³

No tocante a esta primeira premissa, será preciso identificar o modo pelo qual a renúncia da receita se mostra mais adequada, em termos de resultados concretos, em comparação à despesa direta, por meio do orçamento. Essa comparação, como será abordado durante esta tese, não se dá apenas pela perspectiva de eficiência alocativa dos recursos, mas deverá considerar todos os demais fatores que envolvem a decisão política de gastar, por vezes sujeita a parâmetros não objetivamente verificáveis.

A segunda premissa importante, e que é consequência da primeira, está em reconhecer que os gastos tributários assumem feição de instrumento na atividade financeira do Estado, na medida em que cumprem funções específicas de alcance de políticas fiscais. Em 4.1.2, serão examinados diversos estudos empíricos nacionais e estrangeiros que demonstram a eficiência econômica dos gastos tributários para o alcance dos objetivos mais elementares e difundidos de políticas fiscais, notadamente a alocação de recursos públicos e privados, a redistribuição da renda e a redução das desigualdades.

Nesse sentido se encontra a manifestação de Heleno Taveira Torres, para quem

“o papel promocional dos incentivos fiscais consiste em servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados”.⁴⁴

Deste modo, também do ponto de vista político e econômico, os gastos tributários ostentam um papel relevante no seio da preservação do Estado Fiscal, por seu caráter interventor de consecução das políticas que determinam o uso (e a renúncia) de receitas públicas derivadas.

⁴³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 244.

⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 112. O mesmo escólio já era estabelecido por Geraldo Ataliba, para quem "Os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados" (ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido, recebimento em dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, n. 55, p. 162-179, jan./mar. 1991. p. 167).

A consideração dos gastos tributários no contexto da política fiscal demandará identificar os benefícios efetivamente alcançados com o uso da intervenção, e o modo pelo qual os efeitos negativos sobre a distribuição (enquanto objetivo elementar de políticas fiscais), comumente provocados pelos gastos tributários, foram diluídos e compensados pelos resultados obtidos. A identificação dos benefícios auferidos, a partir do exame da política fiscal, deverá passar por uma análise jurídico-institucional das políticas públicas, mediante a identificação do quadro de referência que lhe concede suporte constitucional.⁴⁵

A última e mais relevante premissa, conforme se abordará de modo mais detido em 2.4.4.1, está em que a instituição dos gastos tributários representa, invariavelmente, uma concorrência constitucionalmente aceita de âmbitos normativos de regras ou princípios, com especial envolvimento da igualdade tributária, na medida em que promove uma diferenciação tributária não motivada pela capacidade contributiva, mas por outros objetivos perseguidos pelo Estado.

Isto porque toda vantagem tributária representa uma redistribuição de riqueza que vai daqueles que não possuem a vantagem em direção àqueles beneficiados pela diferenciação, de modo que o excedente de riqueza que estes últimos mantêm em sua disponibilidade é custeado pelos tributos mais altos cobrados dos primeiros, para cobertura do orçamento público. Por essa razão, não é incomum identificar gastos tributários que possuam uma relação negativa com uma política redistributiva, pois que estão alicerçados em outros postulados eleitos como suficientes para produzir essa externalidade.

Essa diferenciação não se dá, invariavelmente, em vista da equidade, mas em função de outras finalidades consideradas prioritárias e suficientes pela política fiscal. Em adição, é preciso considerar que a simples conformação do tributo à igualdade e à capacidade contributiva não pode representar uma vantagem tributária, uma vez que tais medidas são exigências da própria regra-matriz de incidência, sujeita às limitações constitucionais ao poder de tributar, de modo que a inobservância desses postulados é elemento intrínseco da vantagem conferida pelo gasto tributário.

Essas três premissas assentam a necessidade de uma *justificativa* para a instituição de gastos tributários, própria do regime jurídico desse instituto.⁴⁶ E essa justificativa se baseia, como será adiante mais explorado, na diretriz constitucional escolhida pelo legislador

⁴⁵ Conforme arcabouço desenvolvido por: BUCCI, Maria Paula Dallari. *Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁴⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 57.

que permite, no caso específico, diferenciar contribuintes em igualdade, para atingir um objetivo desejado pela política e previsto na Constituição.⁴⁷

Com efeito, na medida em que os gastos tributários assumem caráter de substitutividade de uma atuação direta do Estado, em razão da escolha por uma atuação econômica indireta estatal – por uma transferência (ou exercício indireto) de funções inerentes à atividade da administração pública para atingir um fim do Estado previsto na Constituição –, encontram sua legitimidade na justificação dos benefícios dessa delegação.

A síntese de Liam Murphy e Thomas Nagel é muito oportuna:

“Mas a questão principal é que, para saber se uma preferência tributária é justa, não podemos considerá-la isoladamente. Temos de saber: (a) se ela distorce o padrão mais amplo de redistribuição e financiamento da ação pública exigido pela nossa concepção geral de justiça, ou seja, se ela redireciona alguns custos e aumenta ou diminui sub-repticiamente a quantidade de redistribuição; e (b) se serve a outras finalidades, legítimas para a política fiscal, que sejam importantes o suficiente para neutralizar uma possível desvantagem do primeiro tipo”.⁴⁸

Num Estado Constitucional como o brasileiro, é necessário que a justificativa para a instituição dos gastos tributários esteja prevista e decorra diretamente da Constituição, como medida ínsita à própria ordem jurídica. Na qualidade de fonte do Direito (constitucional) e, igualmente, como o conjunto normativo que disciplina as demais fontes do Direito, a Constituição assume, no denominado Estado Constitucional de Direito, a feição de “carta de competências”, ou seja, a preocupação primária em conter o exercício do poder, transpondo o mero legalismo.

A manifestação de André Ramos Tavares assim sintetiza:

“A Constituição é a ‘carta de competências’, ou seja, o *locus* no qual se deve buscar tanto a fonte máxima do Direito como os critérios para a identificação legítima das demais fontes do Direito, assim como a repartição orgânica da capacidade normativa (*potestas normandi*) em sentido amplo.”⁴⁹

A primazia da Constituição em relação ao ordenamento, conforme assevera J. J. Gomes Canotilho, se apresenta a partir de três noções primordiais: (i) a denominada

⁴⁷ Em 2.5.4 se promoverá uma abordagem a respeito dos princípios constitucionais de promoção dos objetivos da República (como a redução de desigualdades) que servem de suporte para mitigar a igualdade tributária.

⁴⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 236.

⁴⁹ TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 56.

“*autoprímazia normativa*”, pela qual a Constituição colhe seu próprio fundamento de validade, (ii) as normas constitucionais constituem a fonte de produção de outras normas (*norma normarum*), e (iii) exige a conformidade de todos os atos e poderes públicos com a Constituição.⁵⁰ Essas características, aliadas à rigidez – que decorre da própria primazia –, conformam o Estado Constitucional de Direito, regido e sujeito às limitações ao exercício do poder e à produção de outras fontes normativas pela própria Constituição.

Essa ordem constitucional exige, portanto, que os gastos tributários, enquanto exercício de poder, estejam adequadamente previstos e limitados pela Constituição, da qual recolhem seu fundamento de validade.

Determinados Estados Constitucionais fizeram inserir, em sua *norma normarum*, previsões específicas para a instituição de gastos tributários. Assim, por exemplo, o artigo 103º, n.º 2, da Constituição Portuguesa, ao subordinar o poder de tributar à legalidade, estabelece que “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.” A mesma Constituição exige que esses benefícios sejam objeto de relatório específico na proposta de orçamento, conforme artigo 106º, n.º 3, alínea “g”.⁵¹

De modo semelhante, a Constituição Espanhola define, em seu artigo 133º, n.º 3, que “Todo benefício fiscal que afete os tributos do Estado deverá estabelecer-se em virtude de lei”. E vai além, ao definir, no artigo 104º, n.º 2, que “O orçamento geral do Estado terá caráter anual, incluirá todos os gastos e receitas do setor público do Estado e nele se consignará o montante dos benefícios fiscais que afetem os tributos do Estado”.⁵²

Na Alemanha, onde os gastos tributários são tratados em equivalência com os demais subsídios financeiros, a Lei Fundamental determina em seu Artigo 104a, n.º 3:

“Leis federais que concedam subsídios pecuniários e sejam executadas pelos Estados podem determinar que tais subsídios pecuniários sejam assumidos total ou parcialmente pela Federação. Se a lei determinar que a Federação assumirá a metade das despesas ou mais, essa lei é executada por delegação da Federação”.

⁵⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 137.

⁵¹ Esse dispositivo contém a seguinte redação: “3. A proposta de Orçamento é acompanhada de relatórios sobre: [...] g) Os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante.”

⁵² José Casalta Nabais assinala que a Constituição mexicana continha proibição expressa de “isenções fiscais” em seu artigo 28º, mas a Corte Suprema daquele país interpretou o dispositivo no sentido de que tal proibição estaria restrita a casos nos quais ficasse demonstrado o interesse de favorecer interesses determinados, transformando-se em privilégio, sendo inaplicável quando o benefício visasse uma categoria de pessoas, por meio de leis de caráter geral, por razões de interesse social ou econômico. Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015. p. 640.

A Constituição brasileira de 1988 segue a mesma orientação, no sentido de positivar, com clareza, os fundamentos para a instituição de gastos tributários, nas suas mais diversas formas. No entanto, como é uma de suas marcas, o fez de modo analítico e coordenado, sem limitar-se à vinculação do instituto à legalidade.

Inicia-se pela transição com a ordem constitucional anterior, para o fim de definir não apenas a legitimidade na instituição de gastos tributários, mas também o modo pelo qual deveriam ser objeto de reexame, à vista da nova Constituição. Para tanto, o artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) definiu que os Poderes Executivos dos entes federativos deveriam reavaliar todos os “incentivos fiscais de natureza setorial” que se encontravam em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. Independentemente dessa providência, estariam revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não fossem confirmados por lei, ficando ressalvados, no entanto, os direitos que já tivessem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

De modo semelhante, o artigo 38 do mesmo ADCT estabeleceu que os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, *excetuados os resultantes de isenções fiscais que passassem a integrar patrimônio privado* e os que interessassem à defesa nacional, seriam extintos se não fossem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos.⁵³

Além da regra transitória, que por si só confirma de modo expresso a legitimidade no uso de gastos tributários pelos entes federativos, a Constituição de 1988 apresenta diversos dispositivos que, coordenados harmonicamente, denunciam a vontade inequívoca do constituinte de definir o gasto tributário como um instrumento da atividade financeira do Estado.

Uma disciplina geral do instituto foi promovida pelo constituinte de 1988 a partir da submissão desses gastos ao princípio da legalidade tributária, nos termos do artigo 150, § 6º, que, por sua importância, é a seguir transcrito:

“§ 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

⁵³ A limitação ao uso de gastos tributários prevista no artigo 109, § 2º, II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) também confirma que esse instituto está inserido na competência tributária dos entes federativos. O dispositivo veda a concessão ou a ampliação de “incentivo ou benefício de natureza tributária” ao ente federativo que não observar os limites individualizados da despesa primária estabelecidos no artigo 107 do mesmo ADCT.

exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

Esse dispositivo constitucional será mais profundamente examinado em 2.5.2, uma vez que constitui limite primordial dos gastos tributários estabelecido pela Constituição Tributária. Importa ressaltar, de antemão, que a submissão dos gastos tributários – nas diversas modalidades citadas pelo dispositivo, dentre outras cabíveis – ao princípio da legalidade importa na confirmação do instituto no âmbito do poder de tributar, sujeito à limitação da fonte normativa própria para ser introduzido no ordenamento. A legalidade exerce, portanto, dupla função: a de *bloqueio*, como limitação de exercício de poder, e a de *legitimação*, por força da outorga de poder para a instituição de gastos tributários.

Não bastasse a própria competência tributária decorrer diretamente da Constituição e estar submetida à legalidade tributária – conforme artigo 150, I, da Constituição –, é consequência direta exigir que gastos tributários, uma vez que apenas exprimem o exercício dessa competência, estejam sujeitos ao mesmo princípio, guardadas determinadas mitigações previstas na mesma Constituição. Isso equivale a afirmar que, em termos de *bloqueio*, mesmo que inexistisse o comando do artigo 150, § 6º, da Constituição, a exigência da legalidade aos gastos tributários se daria com fundamento no artigo 150, I, da mesma Lei fundamental, e até mesmo com espeque no artigo 5º, II, da mesma Carta.

Outros dispositivos constitucionais confirmam a presença dos gastos tributários na vontade do constituinte, tanto por sua legitimação quanto por normas de limitação, diversas delas relacionadas a controle e transparência.

No que se refere à intervenção, diversas são as disposições que elegem os gastos tributários como medida para alcançar os desígnios da Constituição Econômica, com destaque para o desenvolvimento das diversas regiões do País. A redução das desigualdades regionais constitui um dos objetivos da República estabelecidos no artigo 3º da Constituição, bem como um princípio da ordem econômica eleito no artigo 170, VII, como essencial para assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, e os gastos tributários foram expressamente eleitos para contribuir com esses propósitos.

Com efeito, o artigo 43, § 2º, inciso II, da Constituição expressamente inclui entre os incentivos destinados à redução de desigualdades regionais as “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”.

O constituinte não descuidou que o uso dos gastos tributários para o desenvolvimento regional poderia trazer efeitos deletérios ao desejado federalismo fiscal

cooperativo equilibrado, em razão da diferenciação tributária de regiões não diretamente fundamentadas na capacidade contributiva de seus residentes, e, desse modo, definiu regras para estabelecer limites e controles a esse expediente – que serão mais profundamente examinados em 4.4. Com esse desiderato, o artigo 155, § 2.º, II, da Constituição rege os efeitos das isenções no regime de não cumulatividade do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sendo que o inciso XXI, alínea “g” do mesmo artigo reserva à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais desse imposto são concedidos e revogados.

De modo semelhante, o artigo 156, § 3º, III, da Constituição reserva à lei complementar regular a forma e as condições pelas quais isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao Imposto sobre Serviços (ISS) serão concedidos e revogados.

A fim de harmonizar essas escolhas constitucionais de desenvolvimento regional com os limites ao poder de tributar, além da legalidade já assinalada, o constituinte excepcionou os gastos tributários destinados a esse mesmo objetivo do princípio da uniformidade da tributação, estatuído no artigo 151, I, da Constituição, segundo o qual é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência, em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro. Segundo o mesmo dispositivo, tal distinção se faz justificada quando ocorrer em função da “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Ainda do ponto de vista dos postulados da ordem econômica, fundamentada na livre concorrência, outro limite ao uso de gastos tributários está definido no artigo 173, § 2º, da Constituição, segundo o qual as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de “privilégios fiscais” não extensivos às do setor privado.

De igual inspiração de realização dos fins da Constituição Econômica, o próprio constituinte estabeleceu o uso de gastos tributários para determinadas políticas e planejamentos, com destaque para a agrícola. No artigo 187, a Constituição prescreve que a política agrícola será planejada e executada com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente, “os instrumentos

creditícios e fiscais” (inciso I), dentre eles os diversos gastos tributários atualmente existentes em benefício desse setor da economia.

Determinados direitos e garantias sociais previstos no Título VIII da Constituição (Ordem Social) também foram contemplados de modo expresso com gastos tributários, destinados a contribuir, na atividade financeira do Estado, para o alcance de sua realização material.

Exemplo está na garantia de acesso, a todos, ao pleno exercício dos direitos culturais e às fontes da cultura nacional, definido nos artigos 215 e 216 da Constituição, que reconhecem como patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação e à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira. Esse direito é também viabilizado pelo estabelecimento de “incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais”, dentre eles os de natureza tributária, tal como utilizado de modo prioritário na política atual.⁵⁴

Dentro da Ordem Social, o desporto também ganhou destaque, conforme disposição do artigo 217, inciso IV, da Constituição, que abrange os gastos tributários como medidas para proteger e incentivar as manifestações desportivas.⁵⁵

Pode-se, ainda, citar a promoção da Ordem Social por intermédio de gastos tributários expressamente previstos no artigo 227, § 3º, inciso VI, da Constituição, segundo o qual a proteção especial da criança, do adolescente e do jovem se dará, dentre outras medidas, pelo “estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica, *incentivos fiscais e subsídios*, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado”.

A promoção da ciência e tecnologia, enquanto capítulo indissolúvel da Ordem Social, também conta com programas de incentivos que podem incluir gastos tributários, sobretudo quanto à necessária cooperação entre as empresas e o Estado. De acordo com o artigo 218, § 4º, da Constituição, a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa e criação de tecnologia adequada ao País, objetivo atualmente perseguido, dentre outras medidas, pela criação de gastos tributários.⁵⁶

⁵⁴ Materializada, em grande medida, na Lei n.º 8.313, de 23 de dezembro de 1991, denominada de “Lei Rouanet”.

⁵⁵ Conforme se verifica atualmente na chamada Lei de Incentivo ao Esporte – Lei 11.438/2006 –, que permite às empresas e pessoas físicas investirem parte do que devem a título de Imposto de Renda em projetos esportivos aprovados pela Secretaria Especial do Esporte do Ministério da Cidadania.

⁵⁶ Tais como os gastos previstos na Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, apelidada de “Lei do Bem”.

No âmbito da seguridade social, determinou o constituinte que a pessoa jurídica em débito com o sistema não poderá contratar com o Poder Público *nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais* ou creditícios, tal como vedou o artigo 195, § 3º, da Constituição, em atendimento ao princípio da solidariedade que rege o custeio da seguridade social.

Da perspectiva orçamentária, e de modo convergente, o artigo 165, § 6º, da Constituição – que será objeto de análise detida em 5.5 – dispõe 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”, de forma a estabelecer a regra fundamental de controle e transparência desses gastos na ótica do processo orçamentário e, de quebra, confirmar a legitimidade de sua utilização.

Todas essas previsões constitucionais apenas reforçam a plena legitimidade para que os gastos tributários encontrem *justificativa* constitucional, seja pela perspectiva de sua previsão expressa na Constituição, seja por força de serem reconhecidos claramente como um instrumento da atividade financeira do Estado.

Na medida em que, como visto acima, os gastos tributários representam um sucedâneo de despesas públicas, com caráter mitigador da igualdade, inseridos numa política que busca atender aos ditames da ordem econômica, foram inseridos na Constituição de modo direto, que previu não somente sua submissão aos limites do poder de tributar, mas também reconheceu o seu papel na promoção dos desígnios da Constituição Financeira.

Por esses fundamentos, no quadro da função de preservação do Estado Fiscal ínsita à Constituição Financeira, os gastos tributários se revelam um meio adicional ao alcance dos objetivos constitucionais de realização do bem comum, mediante a noção de tributo voltada ao alcance da liberdade coletiva e permanente inclusão social. Encontram suporte constitucional manifesto, sujeito a objetivos, limites e controles delineados, que subordinam as ações públicas promocionais dos direitos e garantias individuais e sociais.

Evidente que os exemplos acima mencionados, que encerram a eleição aberta de gastos tributários pelo constituinte, não limitam as inúmeras hipóteses nas quais os gastos tributários podem encontrar justificativa constitucional, desde que constituam, de modo comprovado, um instrumento legítimo e adequado a serviço da atividade financeira do Estado, considerada no âmbito de preservação do Estado Fiscal imanente à Constituição Financeira.

Para tanto, será necessário submeter a iniciativa de qualquer gasto tributário às três premissas conceituais anteriormente apresentadas, que constituem alicerces mínimos para que um gasto tributário possa encontrar sua legitimidade e justificativa na Constituição. A função integrativa da Constituição Financeira, como se verá a seguir, constitui o caminho central para alcançar esse objetivo.

1.2. Os gastos tributários na função integrativa da Constituição Financeira

A função *integrativa* da Constituição Financeira, tal como antes descrito, revela-se justamente a partir da relação com outros subsistemas constitucionais – informativos da atividade financeira do Estado desde a arrecadação de receitas públicas até a realização das despesas.

Delimitado o âmbito material da Constituição Financeira, a compreensão da relação desta com os demais subsistemas constitucionais é decorrência de diversas exigências, a iniciar pela unidade da Constituição. Além de um método de interpretação, esse postulado dá concretude à unidade do documento fundante do Estado brasileiro e realiza o trabalho edificante do constituinte, reconhecendo que não há como compreender as limitações ao exercício do poder político sem considerar as balizas de cada um dos subsistemas constitucionais de forma coordenada e harmônica.

Decerto, a coordenação da Constituição Financeira com outros subsistemas é tarefa primordial para compreender a forma como se realizam os fins do Estado, os quais demandam, primordialmente, conhecer a forma de realização da atividade pública no âmbito financeiro. Essa atividade, a seu turno, encontra completude por força do caráter realizador do direito financeiro, que contempla a arrecadação de recursos e as despesas públicas para atingir os fins de índole política e econômica estabelecidos na Constituição.

Mais especificamente, a Constituição Financeira compreende a atividade financeira do Estado em sua função de servir de caminho para a concretização dos primados da ordem econômica – sob a influência necessária do dirigismo exercido pela Constituição Econômica – e sob a luz das políticas estabelecidas nos limites do exercício do poder estatal, estabelecidos pela Constituição Política. Trata-se de uma função primordial de pôr em execução todos os meios necessários à plena e inarredável incumbência de promover o

desenvolvimento econômico, na busca permanente dos objetivos estabelecidos na Constituição, numa perspectiva transformadora da realidade social e econômica.⁵⁷

Essa dimensão integradora da Constituição Financeira, portanto, se torna evidente a partir da compreensão de suas funções realizadoras dos ditames da Constituição Econômica e da Constituição Política, na medida em que dá concretude – ou busca por esta incessantemente – dos mandamentos da ordem econômica e da ordem social, segundo os limites políticos de exercício do poder.

A relação entre a Constituição Financeira e a Constituição Política denuncia que os gastos tributários, tal como as despesas públicas, constituem resultados de uma decisão política, tomada no âmbito e nos limites impostos pela Constituição Federal. Trata-se, portanto, da racionalização da decisão política na atividade financeira do Estado, para o fim de exigir, como legitimidade, que o gasto tributário seja resultado específico de uma escolha pública, tomada a partir de uma política definida pelos detentores do exercício do poder, nos estreitos limites da Constituição Federal. Como afirmou Heleno Taveira Torres, “política é poder, e o direito financeiro requer o poder juridicamente qualificado para decidir sobre as escolhas da atividade financeira, mormente quando a Constituição funda um Estado Social”.⁵⁸

Não apenas a Constituição Federal submete os gastos tributários a uma política, mas o próprio sistema jurídico, calcado na democracia e no exercício controlado de poder estatal, impõe essa submissão. Também a lei infraconstitucional, como se denota, submete o dispêndio público à explicitação da política que lhe dá suporte, conforme consta, por exemplo, na Lei n.º 4.320/64⁵⁹, cujo artigo 2º determina que “a Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e

⁵⁷ Conforme concluiu Heleno Taveira Torres, “Não se discute a importância e a autonomia do Direito Tributário. No seio constitucional, têm-se as garantias dos contribuintes, na forma de limitação ao poder de tributar, as competências dos entes do federalismo, pela discriminação de rendas, e a designação dos tributos que afetam a ordem econômica. Não é pouco. O capítulo do Sistema Tributário Nacional integra, por completo, todos os princípios e valores fundamentais, assim como os instrumentos da atividade financeira do Estado. Contudo, no Estado Democrático de Direito, complementam-se as Constituições Financeira, Econômica e Tributária, como meio de realização da Constituição total em necessário equilíbrio de valores. Caberá à política efetivar, pelas escolhas, os valores de cada uma delas. Por conseguinte, não se hierarquizam ou preferem uma à outra. Cada uma assume a função de regular domínios próprios e secantes da superestrutura constitucional (total), sob a égide de rigorosa teoria dos sistemas” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 125).

⁵⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 120.

⁵⁹ BRASIL. *Lei n.º 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: Presidência da República, [1964]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 23 abr. 2019.

o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

Com efeito, a decisão do gasto público é essencialmente política. E, enquanto tal, torna-se evidente que não há espaço para gastos de recursos públicos sem uma decisão calcada no exercício de poder político. Não por outra razão, Alfredo Augusto Becker ponderou, na análise do ramo dogmático do direito tributário:

“O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu ‘objetivo próprio’ (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política”.⁶⁰

Como visto, é no exame das despesas públicas que mais se ressalta a relevância da política na atividade financeira do Estado. Segundo Aliomar Baleeiro,⁶¹

“[...] em todos os tempos e lugares, a escolha do objetivo da despesa envolve um ato político, que também se funda em critérios políticos, isto é, nas ideias, convicções, aspirações e interesses revelados no entrosque dos grupos detentores do poder. [...] O político delibera o que deve ser objeto da despesa pública, isto é, que necessidades humanas de caráter coletivo devem ser satisfeitas pelo processo do serviço público.”

Por essas razões, a principal consequência, para os gastos tributários, advinda da relação entre a Constituição Financeira e a Constituição Política, está em considerar a submissão desses dispêndios a escolhas políticas – que, por sua vez, devem se dar nos contornos e limites da Constituição Federal. Como se abordará com maior profundidade nos Capítulos 4 e 5, é preciso mencionar que a escolha política que fundamenta o gasto tributário deve atender a ditames como os processos democráticos, a legalidade, a transparência, a dignidade humana – que demanda o combate à miséria, à pobreza ou a condições prejudiciais de trabalho ou de vida social –, o sistema federativo fiscal, os objetivos do Estado brasileiro, e todos os demais ditames que regem a atividade financeira do Estado.

Inúmeras são também as relações da Constituição Financeira com a Constituição Econômica, colocando esta última não apenas como norte para a atividade financeira do Estado, mas também como verdadeiro limite dessa atividade.

Como se viu anteriormente, os subsistemas constitucionais são delimitados a partir de uma perspectiva material, concordante com seu objeto, em abandono a critérios formais

⁶⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 593.

⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 78.

que não atendem aos fins almejados. Com a Constituição Econômica, por sua vez, não poderia ocorrer de modo diverso.⁶²

Por Constituição Econômica, deve-se entender, na lição de Heleno Taveira Torres,

“O sistema de normas constitucionais que tem por objeto os valores que orientam a estrutura econômica, pela integração jurídica entre a atuação dos particulares e do Estado na economia. Dito de outro modo, esse subsistema da Constituição total, diferenciado como Constituição Econômica, define os valores e princípios que norteiam a atividade econômica dos particulares ou dos entes estatais, mediante intervenção, regulação e outros”.⁶³

Não obstante as discussões que giram em torno do conteúdo da Constituição Econômica, é preciso considerar a premissa fundamental de que esse conjunto de normas constitucionais está inerentemente inserido na Constituição Total. Somente no âmbito do texto constitucional é que se concebem as normas que regulam a atividade econômica do Estado, sobretudo com a consideração das relações da Constituição Econômica com a Constituição Política e a Constituição Financeira.

Na ressalva de Celso Ribeiro Bastos,

“Em outras palavras, Constituição Econômica existe sim, mas como um sistema ou conjunto de normas jurídicas, tendo como critério unificador o dado econômico ou a regulação da economia. Ela não é, todavia, autônoma. Pelo contrário, só ganha sentido se embutida dentro da Constituição em sentido amplo, em função da qual se torna inelegível e compreensível”.⁶⁴

Como bem adverte Luís Cabral de Moncada,⁶⁵ atualmente considera-se que a Constituição Econômica é existente em todos os sistemas jurídico-econômicos. Mesmo as Constituições que se esgotam praticamente na organização do poder político, sem dispor de normas programáticas em matéria econômica, contêm, ainda que implicitamente, princípios básicos acerca da ordem econômica, decorrendo dos direitos fundamentais e até mesmo do

⁶² Como é de conhecimento difundido, a expressão “Constituição Econômica” fez-se inicialmente marcante com a promulgação das Constituições do México (1917) e de Weimar (1919). Entretanto, foi após a crise do capitalismo, em 1929, e com o fim da 2ª Grande Guerra Mundial que as “Constituições Econômicas” realmente se concretizaram e se desenvolveram.

⁶³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 272. Na definição de José Afonso da Silva, “A constituição econômica formal brasileira consubstancia na parte da Constituição Federal que contém os direitos que legitimam a atuação dos sujeitos econômicos, o conteúdo e limites desses direitos e a responsabilidade que comporta o exercício da atividade econômica” (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 227).

⁶⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Econômico*. São Paulo: Celso Bastos, 2004. p. 70.

⁶⁵ MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Econômico*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

funcionamento do sistema político. Já nas Constituições que possuem conteúdos programáticos muito acentuados, inclusive de caráter intervencionista, os princípios fundamentais da organização econômica ficam-se claramente expressos nos textos constitucionais.

No âmbito da Constituição Econômica material, não se pode restringir seu conteúdo à relação do Estado e do mercado, do mesmo modo que não se mostra cabível limitá-la ao intervencionismo do Estado. Situa-se no desiderato de conferir as características de normalidade, estabilidade, previsibilidade e segurança nas relações jurídicas em toda a extensão da economia, para realização dos fins do Estado.⁶⁶

Com efeito, as limitações da intervenção do Estado, no campo econômico, deverão observar os princípios dispostos no artigo 170 da Constituição da República, que tem o princípio da dignidade da pessoa humana como vetor da ordem econômica e fundamento do próprio Estado Democrático de Direito, já que o Estado intervirá somente quando necessário, em decorrência de imperativos da segurança nacional, de relevante interesse coletivo e quando houver definição legal. Portanto, a intervenção do Estado na ordem econômica prima pela manutenção da dignidade humana, servindo de instrumento para a sua concretização.

Por decorrência, é objetivo precípua da Constituição Econômica dar concretude ao primado da dignidade da pessoa humana, com a efetiva realização da liberdade individual e coletiva, mediante a redução das desigualdades e a homogeneização da sociedade. A dignidade da pessoa humana (ou existência digna) fundamenta e confere unidade não apenas aos direitos fundamentais, mas também à ordem econômica. Nesse sentido é a conceituação de José Afonso da Silva:

“Dignidade da pessoa humana é um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida. Concebido como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais [observam Gomes Canotilho e Vital Moreira], o conceito de dignidade da pessoa humana obriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo-constitucional e não uma qualquer ideia apriorística do homem, não podendo reduzir-se o sentido de dignidade humana à defesa dos direitos pessoais tradicionais, esquecendo-a nos casos de direitos sociais, ou invocá-la para construir ‘teoria do núcleo da personalidade’ individual, ignorando-a quando se trate de garantir as bases da existência humana. Daí decorre que a ordem econômica há de ter por fim assegurar a todos existência digna (art. 170), a ordem social visará a realização da justiça social (art. 193), a educação o desenvolvimento da pessoa e o seu preparo para o exercício da

⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 147.

cidadania (art. 205) etc., não como meros enunciados formais, mas como indicadores do conteúdo normativo eficaz da dignidade da pessoa humana”.⁶⁷

Esse objetivo da ordem econômica, tal como traçado pelo artigo 170 da Constituição, traz ao Estado a contingência de utilizar-se de todos os mecanismos jurídicos adequados e suficientes – seja na intervenção direta, seja na regulação dos mercados – para assegurar o pleno exercício das liberdades individuais e coletivas, mediante a concretização dos princípios traçados na própria ordem econômica constitucional.

Como observa Gilberto Bercovici⁶⁸,

“No entanto, o que importa aqui é afirmar que as relações entre dignidade humana e constituição econômica não podem ser limitadas ao discurso do mínimo existencial. Pelo contrário, essas relações, sob a Constituição de 1988, vão além e não se configuram “apenas” na universalização dos direitos fundamentais (de todos os direitos fundamentais, inclusive e especialmente os direitos econômicos e sociais). As relações entre dignidade humana e constituição econômica exigem também a realização da democracia econômica e social. A liberdade e a igualdade políticas da democracia representam também uma exigência material de igualdade e a sua sobrevivência depende de um maior grau de homogeneidade social. Como já alertava Hermann Heller, não é possível a garantia de sobrevivência da democracia em um país em que imensas parcelas do povo não se reconhecem mais no Estado, pois foram por ele abandonadas. A homogeneidade social é, assim, uma forma de integração política democrática. Trata-se, no fundo, da expansão da soberania popular para a esfera econômica, ou seja, da capacidade de todos, e não apenas uma minoria privilegiada, decidir, democraticamente, sobre a utilização do capital acumulado pelos frutos de seu trabalho no interesse coletivo. Não por acaso, a Constituição, de 1988, prescreve, dentre os princípios que regem a ordem econômica, como corolário necessário da finalidade de assegurar a todos uma vida digna, a busca do pleno emprego (art. 170, VIII).”

⁶⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 109. É relevante registrar que o Constituinte de 1988 fez enunciar, já nos artigos 1º e 3º, como objetivos essenciais do Estado, a livre iniciativa, o valor social do trabalho, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Não se deve olvidar, ainda, o estabelecimento de direitos e garantias fundamentais, enunciados como vetores da atuação estatal.

⁶⁸ BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e dignidade da pessoa humana. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, p. 457-467, jan./dez. 2007.

Esses objetivos essenciais da Constituição Econômica lhe atribuem o caráter de dirigismo estatal, na sua relação com os demais subsistemas da Constituição Total, a fim de induzir o desenvolvimento social para a eliminação das desigualdades sociais. Não há como assegurar os princípios elementares da ordem econômica constitucional sem considerar, para esse desiderato, a influência dinâmica da Constituição Econômica com toda a atividade estatal definida pelo texto total, em sua característica diretiva e impulsionadora.

Nesse contexto, a Constituição Econômica mantém íntima relação com a Constituição Financeira – e seu subsistema, a Constituição Tributária –, colocando a serviço da ordem econômica variados instrumentos de intervencionismo.

Do ponto de vista do poder de tributar, podem-se citar diversos exemplos de instrumentos que devem servir aos objetivos da Constituição Econômica, tais como a criação de tributos, a definição de bases de cálculo e hipóteses tributárias, a escolha de contribuintes e, sobretudo, as políticas de extrafiscalidade.

Com efeito, as políticas tributárias são uma expressão das escolhas dos governos que devem retratar, no maior grau possível, os objetivos da Constituição Econômica, informados pelos fundamentos do Estado Social moderno e positivados na Constituição de 1988 como elementos basilares da democracia e da liberdade.

Essa política tributária, inserida na Constituição Financeira, traz à atividade financeira do Estado a função de servir de instrumento para a concretização dos primados da ordem econômica, sob a influência necessária do dirigismo exercido pela Constituição Econômica.

Nos dizeres de Heleno Taveira Torres,⁶⁹

“Uma aplicação da Constituição Financeira conforme os princípios e fins constitucionais do Estado, portanto, tem como função promover todos os meios necessários à plena e inarredável missão de desenvolvimento econômico e de bem-estar coletivo no âmbito nacional, segundo aqueles objetivos designados pela Constituição, numa perspectiva transformadora da realidade social e econômica em favor das gerações futuras, pelo compromisso intergeracional que se impõe a realizar”.

No que se refere aos gastos tributários no encontro da Constituição Financeira com a Constituição Econômica, diversas são as consequências para a conformação desse instituto.

⁶⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 256.

Inicia-se com o registro de que os gastos tributários, a par de suas peculiaridades, equiparam-se às despesas públicas no que toca ao atendimento dos fins da ordem econômica, com relevo para a justiça social, a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego, delimitados como princípios fundantes do artigo 170 da Constituição Federal.

Exemplo muito sintomático dessa conjunção de subsistemas constitucionais em matéria de gastos tributários reside no fato de que os objetivos da ordem econômica são também perseguidos pela *política fiscal*, assim entendida como o conjunto de decisões políticas no âmbito da atividade financeira do Estado que se destina a alcançar os valores da ordem econômica, com destaque para a redistribuição de rendas, o pleno emprego e o controle da inflação.

Significa afirmar que os gastos tributários, no seio da atividade financeira do Estado, constituem instrumento a serviço da política destinada a dar concretude aos mandamentos da ordem econômica, segundo os limites e objetivos da Constituição Financeira.

Nesse contexto, diversos aspectos ganham relevância, a começar pela necessidade e importância central do *planejamento* na instituição e no uso de gastos tributários. Por planejamento, considera-se aquele positivado no artigo 174 da Constituição Federal, segundo o qual: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.” Esse planejamento se manifesta de inúmeras formas em matéria de gastos, podendo-se citar as mais relevantes.

Inicia-se pela necessidade de previsibilidade do setor privado – como elemento determinante da segurança jurídica –, na medida em que as políticas públicas de gastos tributários, na qualidade de indutoras de comportamentos, exigem que sua instituição, gestão e manutenção sejam objeto de debate, segurança e eficiência na promoção da livre concorrência e da livre iniciativa, com vistas à manutenção dos índices econômicos mais elementares para o desenvolvimento social – a saber, o pleno emprego, a redistribuição de renda e o controle da inflação.

O orçamento-programa também constitui instrumento essencial para realizar a necessidade de planejamento estatal, no que se inserem os gastos tributários, sujeitos a escrutínio obrigatório no processo orçamentário, na forma do artigo 165, § 6º, da Constituição Federal.

Em adição ao comando do artigo 174 da Constituição Federal, no âmbito da União, o artigo 21 determina competir àquele ente federativo elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social, bem como planejar e promover a defesa permanente contra as calamidades públicas, especialmente as secas e as inundações. Certamente, inúmeros gastos tributários são utilizados para tais objetivos, trazendo relevância central para o planejamento, com consequências diretas para elementos como a aprovação legislativa, a consideração orçamentária e o controle interno e externo.

Mencionam-se, ainda, os planejamentos setoriais, amplamente contemplados com gastos tributários, tais como o plano nacional da educação, exigido no artigo 214 da Constituição Federal, e o plano nacional da cultura, disposto no artigo 215 da mesma Constituição. Ambos os setores, como é sabido, estão dotados de gastos tributários em sua conformação, de modo que os respectivos planos devem necessariamente incluir o planejamento pertinente a essa modalidade de dispêndios.

Outra consequência relevante para os gastos tributários, advinda da relação entre a Constituição Financeira e a Constituição Econômica, reside na necessidade de controles internos do planejamento, previstos no artigo 74 da Constituição Federal, e de controle externo, exercido tanto pelo poder legislativo, nos termos do artigo 48, IX, da Constituição Federal, quanto pelo executivo, na forma do artigo 84, XI, da mesma Constituição.

Todas essas medidas e relações trazem à tona o papel interventivo do Estado na ordem econômica, para fazer prevalecer os ditames desta última. Não se trata de discutir se o Estado possui algum papel interventivo, porque essa opção foi claramente adotada pelo constituinte; apenas se pode ponderar que os graus de intervencionismo estarão ditados pelas escolhas políticas, por sua vez, determinadas pelos limites da Constituição Federal.

Os gastos tributários, nesse contexto, assumem papel de grande relevância, na medida em que se traduzem em instrumento de intervenção do Estado na economia mediante os efeitos indutores que causam em agentes econômicos relevantes para o arranjo do mercado. Aqui, ganha protagonismo o efeito que gastos tributários possuem sobre o comportamento, sob o regime de uma política fiscal que esteja pautada pelos ditames da ordem econômica.

Trata-se de um instrumento muitas vezes eficiente, e largamente utilizado mundo afora, para alcançar as bases de uma ordem econômica baseada na justiça distributiva. A nova concepção de Estado Democrático e Social de Direito trouxe reflexos relevantes para a legitimação social do poder de tributar, no sentido de revisitar as funções arrecadatórias e

indutoras dos tributos à luz do atendimento da liberdade coletiva. Dito de outro modo, a legitimação do poder de tributar, neste modelo contemporâneo, passa a encontrar fundamento na necessidade de asseguarção das liberdades coletivas, com foco em intervenções estatais estratégicas para a redução das desigualdades e a valorização da dignidade. Não há dúvida sobre o papel dos gastos tributários nesse desiderato.

Essa percepção de adequação do Estado Social à ordem capitalista traz maiores deveres de interação entre o público e o privado, por meio do exercício do poder interventivo conduzido por critérios de solidariedade sem menosprezo dos direitos e garantias individuais. Como salientou Marco Aurélio Greco⁷⁰,

“[...] é importante lembrar que o artigo 1º da CF/88 deixa claro que o Brasil é um Estado Democrático de Direito (protetivo de propriedade, liberdade, etc.) e do Estado Social (modificador da realidade em função da isonomia, solidariedade, etc.). A CF/88 assume feição nítida de uma solução de compromisso entre concepções distintas de Estado. [...] A tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que – embora tenha este objetivo imediato – deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido. Assim, na ponderação de valores constitucionais, o peso do valor ‘arrecadação’ (por estar circunscrito ao âmbito tributário) é menor do que o peso do valor ‘solidariedade social’ (por ser um objetivo fundamental)”.⁷¹

⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de (coords.) *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 114.

⁷¹ Por esses alicerces é que se propugna que a CF/88 não pretende uma tributação neutra, mas, antes, deve se traduzir em instrumento eficaz de intervenção na concentração de riquezas, por meio da redistribuição dos recursos, voltada para o estreitamento do abismo que separa o nível de fruição de direitos fundamentais dos mais ricos e dos mais pobres. Essa orientação do Estado à justiça tributária distributiva traduz a vocação social da Constituição brasileira de 1988, como asseverou, de modo percuciente, Tercio Sampaio Ferraz Junior: “[...] A proposta normativa, constante do preâmbulo, fala em Estado Democrático. Induz, obviamente, a que se pense, de um lado, nos tradicionais princípios do Estado de Direito (exercício de direitos sociais e individuais, liberdade, segurança, igualdade, etc.), mas, de outro, nas exigências das necessidades de democratização da própria sociedade (que há de ser fraterna, pluralista, sem preconceito, fundada na harmonia social, etc.). Este reconhecimento da necessidade de democratização da própria sociedade, vista como um ente distinto do próprio Estado, mas ao mesmo tempo, integrado no Estado, aponta para uma complicada síntese entre o Estado de Direito e o Estado Social ou Welfare State. Na verdade, esse reconhecimento tem uma repercussão especial na forma constitucional do Estado. Deve-se ter em conta, nesses termos, a passagem marcadamente peculiar, na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional no Estado de Direito, para o chamado Estado Social” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 57). Como sustenta Misabel de Abreu Machado Derzi, é inaceitável a ideia de tributação como mero mecanismo de lubrificação do Estado, o que seria incompatível com um Estado Democrático de Direito. Daí sua assertiva de que “o conceito de igualdade não se vincula, na atualidade constitucional, à manutenção do *status quo*, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 541).

Em síntese, os gastos tributários são instrumento a serviço de uma política fiscal que seja redistributiva e consagradora dos ditames da ordem econômica, mediante, em especial, seu efeito indutor nos agentes econômicos.

Por derradeiro, impende ainda examinar o modo pelo qual a Constituição Tributária atua diretamente na conformação do direito financeiro dos gastos tributários. Uma vez que os gastos tributários se apresentam como renúncias de receitas públicas derivadas oriundas da arrecadação dos tributos, a Constituição Tributária aproxima-se da Constituição Financeira para determinar os limites ao poder de tributar, inerentes à instituição desses dispêndios.

As circunscrições mais relevantes dessa relação se iniciam pelo corolário da legalidade tributária, positivado nos artigos 146 e 150, I, da Constituição Federal, a demandar a edição de lei para estabelecer não apenas os elementos da regra-matriz de incidência em matéria de conflitos de competências, mas também a instituição e a majoração de tributos. Em decorrência, renúncias fiscais – sobretudo aquelas que se apresentam como um desvio do regime geral de tributação – exigem a edição de lei específica, o que se reforça no artigo 150, § 6º, da Constituição Federal.

É na Constituição Tributária, do mesmo modo, que os gastos tributários poderão encontrar seus limites materiais no que toca à atividade tributária, iniciando-se por sua natureza de desvio do sistema tributário de referência, que, por si só, já levanta acaloradas discussões na doutrina nacional e estrangeira.

Em adição, diversos outros aspectos do exercício das competências tributárias são desafiados pelo estudo dos gastos tributários, e alguns temas certamente se apresentam desafiadores. Um deles é estabelecer o ponto no qual um tratamento tributário diferenciado não se qualifica como desvio do sistema tributário de referência, e sim dá concretude aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, quando concede tratamento tributário desigual a contribuintes que ostentem capacidade econômica diversa para suportar o ônus do tributo. Em situações dessa natureza, não se pode afirmar propriamente que o tratamento se traduz em gasto tributário, uma vez que não há liberdade do legislador para agir de modo diverso – ou seja, esse tratamento diferenciado decorre da própria regra-matriz de incidência, condicionada pelos limites constitucionais ao poder de tributar.

O tema dos limites constitucionais ao poder de tributar também se projeta na seletividade e no modo pelo qual esse fenômeno, informativo de tributos sobre o consumo, influencia na compreensão de gastos tributários, sobretudo na ideia de que o tratamento desigual se faria necessário por força desse parâmetro constitucionalmente estabelecido. O

mesmo ocorre na progressividade, em especial do imposto sobre a renda, que prevê o aumento da alíquota nominal do imposto proporcionalmente ao aumento de sua base de cálculo. Nesse exemplo, trata-se, mais uma vez, de dar concretude à justiça distributiva, de acordo com os contornos escolhidos pelo constituinte.

Outro aspecto de relevo para os gastos tributários que sobressai da influência da Constituição Tributária sobre a Constituição Financeira está na adequada compreensão dos *regimes tributários alternativos*, ou seja, sistemas de tributação que prescrevem diferentes formas de tributar contribuintes que ostentam igual capacidade contributiva, mas que são justificados por outros postulados igualmente relevantes para a tributação, como a simplificação tributária e a praticabilidade.

Esses são apenas alguns exemplos do que já vem exigindo cautela do estudioso dos gastos tributários, e denunciam a influência significativa da Constituição Tributária sobre a Constituição Financeira nesta matéria. Certamente uma taxonomia dos gastos tributários também pode ser empreendida a partir da Constituição Tributária, tomando por conta seu efeito perante a regra-matriz de incidência ou o crédito tributário, tais como as isenções, as reduções de bases de cálculo, os créditos presumidos ou outorgados de tributos não cumulativos, as remissões e anistias, passando até mesmo pelas hipóteses de não exercício de competências tributárias e das imunidades, cujo enquadramento na categoria de gastos tributários seria de difícil defesa.⁷²

A função integrativa da Constituição Financeira, portanto, na medida em que se mostra atendida na relação desta com a unidade da Constituição Total para o alcance dos fins constitucionais do Estado, mostra-se como caminho adequado para o exame dos gastos tributários, quando compreendidos como instrumento da atividade financeira do Estado. Nesse contexto, os elementos essenciais e intrínsecos dos gastos tributários são denunciados não apenas pela Constituição Financeira material, mas também, e de modo elementar, pela relação desta com outros subsistemas constitucionais.

1.3. Histórico da identificação e do controle orçamentário dos gastos tributários

A dicotomia entre os gastos diretos do Estado e os denominados gastos tributários traz à tona a constatação de que os primeiros, invariavelmente, são mais transparentes do

⁷² Apesar do fato de que imunidades são consideradas como gastos tributários pelo relatório elaborado pela União como anexo ao Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), em obediência ao artigo 165, § 6º, da Constituição Federal.

que os dispêndios realizados por meio da lei tributária. Qualquer despesa orçamentária do Estado, de acordo com a Constituição Financeira, deve ser aprovada pelo processo legislativo competente. Os custos, eficiências alocativas e eficiências operacionais dos programas de despesas e políticas governamentais são, portanto, sujeitos a escrutínio, que tende a ser detalhado e, em muitos países, aberto ao público antes que o orçamento seja aprovado. Ao promover o orçamento agregado de receitas e despesas, os governos tendem a ser responsáveis pela implantação de seus comandos dentro de seus limites máximos e a entregar resultados determinados pelas despesas incorridas.⁷³

De outro turno, o uso de gastos tributários não fornece as mesmas garantias. Esses gastos raramente são expostos a extensas análises e ao devido escrutínio. Seu verdadeiro custo fiscal está oculto como “receita perdida” – que, como tal, mesmo se analisada, é muitas vezes difícil de ser estimada. Da mesma forma, considerações de eficiência alocativa e operacional dos gastos tributários são raramente necessárias (ou exigidas) no processo de tomada de decisão. Mesmo que os países mais desenvolvidos programem relatórios de gastos tributários, a diferença entre os níveis de escrutínio e de transparência das despesas orçamentárias, em comparação com os gastos diretos, continua ampla. Exceto se os gastos tributários forem expostos a uma revisão adequada – o que não constitui a regra –, em geral podem representar um convite ao oportunismo fiscal, com o evidente desvio de sua finalidade.

Em verdade, o conceito de gasto tributário e os problemas que o acompanham não são recentes. Leonard E. Burman relata que, em 1863, William Gladstone, então um membro conservador do parlamento britânico, protestou contra a isenção de imposto de renda para contribuições de caridade. Ele objetou que a dedução de caridade não faria sentido como uma despesa direta, conflitante com os esforços para trazer toda a despesa do Estado dentro do controle da Câmara dos Comuns. Naquela oportunidade, questionou o parlamentar britânico:

“Se esse dinheiro é para ser colocado sob o que é chamado de caridade, por que essa parte do gasto do Estado deve ser totalmente retirada de vista [...] e ser tão disfarçada que não saberemos nada dela, e não teremos controle sobre ela?” (tradução nossa).⁷⁴

⁷³ Nesse sentido, ver: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. p. 2. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

⁷⁴ No original: “If this money is to be laid out upon what are called charities, why is that portion of the State expenditure to be altogether withdrawn from view [...] and to be so contrived that we shall know nothing of

Desde então, o tema dos gastos tributários do Estado passou a receber maior atenção de políticos e especialistas em finanças públicas, sobretudo por sua relevância nas contas governamentais e pela ausência de adequado escrutínio político e fiscal, consistindo em instrumento, muitas vezes, de concessão de privilégios a grupos selecionados. Ainda que com essa importância, uma maior sistematização governamental desses gastos, com algum nível de transparência e inclusão nos processos orçamentários regulares, somente passou a existir formalmente a partir da segunda metade do século XX.

Com efeito, na década de 1950, a Alemanha iniciou debates relevantes a respeito da necessidade de identificar os gastos tributários e dar-lhes maior publicidade, sobretudo para fins de exame orçamentário⁷⁵. No início de 1954, os analistas notaram a equivalência entre deduções fiscais especiais, créditos e outros subsídios do governo, sem uma conotação crítica ou pejorativa, na medida em que, naquele país, sempre se defendeu que o sistema tributário constitui um instrumento útil para a implantação da política econômica e social, sendo frequentemente usado para tais fins não exclusivamente arrecadatórios. Em 1959, o governo havia começado a informar sobre subsídios no orçamento federal, incluindo aqueles fornecidos por meio do sistema tributário, com vistas a melhorar o controle orçamentário.

A motivação para tal providência residia na constatação de que os auxílios “invisíveis” e indiretos (medidos pela receita não arrecadada) deveriam ser colocados em pé de igualdade com os subsídios que eram fornecidos mais abertamente por meio de gastos diretos. Os debates culminaram na publicação, em 8 de junho de 1967, da lei que estabelece o “Relatório de Subsídio”, juntamente com um pacote de estímulos fiscais, conhecida formalmente como a *Gesetz zur Förderung Der Stabilität und Wachstums der Wirtschaft* (StWG). A introdução do relatório, utilizado até os dias atuais, foi uma reação aos relatos na imprensa da época, segundo os quais os subsídios aumentaram nos anos anteriores, especialmente em períodos eleitorais. O então ministro das Finanças, Franz-Josef Strauß,

it, and have no control over it?” (BURMAN, Leonard E. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National Tax Journal*, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003, p. 620). De acordo com Burman, a réplica de Sir Strafford Northcote poderia ser retirada da crítica dos ultraconservadores modernos aos gastos tributários: “The right hon. Gentleman, if he took £5 out of the pocket of a man with £100, put the case as if he gave the man £95...” (ibidem, p. 620).

⁷⁵ Cf. SHANNON, Harry A. The tax expenditure concept in the United States and Germany: a comparison. *Tax notes*, Falls Church, VA, v. 33. p. 201-213, out. 1986.

justificou a identificação dos subsídios como um requisito de adesão à União Europeia, enfrentando certo criticismo da sociedade.⁷⁶

O fato é que, durante a recessão alemã, tornou-se evidente a necessidade de cortes no orçamento, e esperava-se que, com a identificação de subsídios, seria mais fácil eliminá-los. Com esse desiderato, o então Ministro da Economia impulsionou a concepção de um relatório, a ser emitido a cada dois anos, o que vem sendo realizado até os dias atuais.

A iniciativa alemã, apesar de pioneira, não foi a principal responsável por influenciar outros países a adotar providências semelhantes. Em verdade, foi a evolução da experiência norte-americana que terminou por constituir um verdadeiro paradigma na identificação dos gastos tributários para inúmeros outros países. Note-se que, de modo curioso, não há evidências de que o pioneirismo alemão fosse sequer de conhecimento ou inspiração dos norte-americanos, que traçaram um caminho paralelo e independente.⁷⁷

Nos Estados Unidos, os gastos tributários sempre tiveram íntima relação com o imposto de renda, no qual se concentram a grande maioria dos incentivos. Aquele país possuiu um imposto de renda, nos anos que transcorreram durante e imediatamente após a Guerra civil, travada entre 1861 e 1865, revogado em 1872, uma vez que a receita proveniente não era mais necessária para subsidiar o conflito e suas consequências. Um imposto de renda foi restabelecido em 1894, mas foi declarado inconstitucional pela Suprema Corte em 1895. Depois que a 16ª Emenda foi ratificada, em 3 de fevereiro de 1913 – o que permitiu ao Congresso tributar a renda –, o imposto de renda foi restabelecido, em 3 de outubro de 1913.⁷⁸

Desde o início do imposto de renda federal norte-americano, em 1913, houve deduções e exclusões que faziam com que o lucro tributável fosse inferior ao lucro bruto. Por exemplo, a primeira declaração de imposto de renda permitia deduções para todos os juros, impostos locais e estaduais pagos e depreciação. Os economistas se interessaram por essas deduções e exclusões, devido a seus impactos sobre a distribuição da carga tributária, seus efeitos de incentivo e seus reflexos sobre a receita pública, mas essa percepção não foi

⁷⁶ Cf. HALLERBERG, Mark. Tax expenditures in Germany. *International Budget Partnership*, Washington, DC, May 2004. p. 2. Disponível em: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Hidden-Corners-Germany.pdf>. Acesso em: 14 maio 2018.

⁷⁷ Cf. SHAVIRO, Daniel N. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Public Law Research Paper*, n. 72, NYU Law School, Sept. 2003. (Public Law and Legal Theory Research Paper Series). p. 1.

⁷⁸ Cf. BLAKEY, Roy G.; BLAKEY, Gladys C. *The federal income tax*. New York: Longmans; Green and Co., 1940.

suficiente, durante as primeiras décadas do século XX, para impulsionar políticas fiscais de transparência e controle.⁷⁹

Thomas L. Hungerford, especialista do congresso norte-americano envolvido na preparação da lei orçamentária, salienta que, apesar de antigo, o tema somente despertou verdadeiro interesse da sociedade e dos políticos naquele país após o fim da Segunda Guerra Mundial. Isto porque, antes daquele evento, o imposto de renda – sobre o qual recai a grande maioria dos incentivos fiscais norte-americanos – apresentava importância econômica reduzida, respondendo por apenas 2% do produto interno bruto (PIB). A partir de 1945, no entanto, o imposto de renda já representava 15% do PIB. Na mesma medida desse crescimento, intensificou-se o interesse por seu estudo.

No entanto, até a década de 1960, não havia nos Estados Unidos um catálogo abrangente de preferências tributárias, nem um método padrão para analisá-las. Essa situação começou a mudar quando Stanley Surrey, professor de direito na Universidade de Harvard, tornou-se secretário adjunto do Tesouro para a política fiscal durante o governo de John F. Kennedy. Surrey acreditava firmemente que muitas disposições da legislação tributária norte-americana continham efeitos econômicos idênticos aos gastos públicos. No entanto, como parte da codificação tributária, eles eram submetidos a muito menos escrutínio do que os programas de gastos, sujeitos ao controle orçamentário. Surrey argumentou que os membros do Congresso estavam utilizando a política tributária como um amplo aparelho de subsídio para recompensar os grupos preferidos ou subsidiar áreas políticas obscuras.

Em setembro de 1967, enquanto estava presente em uma audiência do *United States House Committee on Ways and Means*⁸⁰, Surrey afirmou que havia experimentado uma súbita “iluminação”. A audiência fora convocada para avaliar a proposta do presidente Lyndon B. Johnson a respeito da majoração de 10% sobre o imposto de renda, cujo objetivo era auxiliar no custeio da Guerra do Vietnã. Muitos membros do comitê, no entanto, desejavam cortar gastos em vez de apenas aumentar os tributos.

⁷⁹ Cf. BARTLETT, Bruce. The end of tax expenditure as we know them? Washington, DC, *Institute for Research on the Economics of Taxation Policy Bulletin*, n. 84, June 2001. p. 1. Disponível em: <http://iret.org/pub/BLTN-84.PDF>. Acesso em: 14 maio 2018.

⁸⁰ O chamado “Comitê de Modos e Meios” (tradução nossa) é o principal comitê de redação de impostos da Câmara dos Deputados dos Estados Unidos. O Comitê tem jurisdição sobre todos os impostos, tarifas e outras medidas de arrecadação de receitas, bem como sobre vários outros programas, incluindo Seguro Social, benefícios de desemprego, *Medicare*, aplicação de leis de apoio à criança, assistência temporária para famílias necessitadas, assistência social e programas de adoção. A Constituição dos Estados Unidos exige que todas as leis relativas à tributação devam ser originadas na Câmara dos Deputados, e as regras da Câmara ditam que todas as contas relativas à tributação devem passar por “formas e meios”. Esse sistema confere ao comitê e seus membros um grau significativo de influência sobre outros representantes, comitês e políticas públicas.

Nas palavras de Surrey, a partir daquele momento, o comitê – em seu desejo de ver as despesas controladas e assim tornar um aumento de impostos mais palatável, caso fosse necessário – aproximou-se do denominado *Appropriations Committee*, que, desde dezembro de 1865, recebera a tarefa de regular as despesas públicas do governo norte-americano⁸¹. Entretanto, no seu exame das despesas listadas no orçamento, o *Appropriations Committee* jamais fizera uma reflexão para considerar, nas listas de gastos, os valores envolvidos nos incentivos e subsídios fiscais contidos na legislação tributária (*Internal Revenue Code*).

Segundo Surrey, os membros do comitê estavam completamente cientes de que, por meio de benefícios fiscais, a legislação do imposto de renda fornecia assistência a negócios específicos, bem como aos governos estaduais e locais e a grupos como idosos, doentes e cegos. Mas o comitê manteve a assistência financeira fornecida por essas disposições fiscais completamente separada e isolada, sendo que a necessidade da tarefa de identificar em conjunto os subsídios indiretos simplesmente não ocorreu aos membros do Comitê.

De acordo com Surrey, essa “iluminação” redundou na elaboração de um discurso por ele realizado, em 15 de novembro de 1967 – apenas dois meses após a reunião no Comitê da Câmara –, para um grupo financeiro nova-iorquino denominado *Money Marketeers*, no qual tratou mais diretamente dos gastos providos pelo sistema tributário. Segundo Surrey,

“A ‘iluminação’ provocou um discurso meu, na minha função de Secretário Adjunto do Tesouro para a Política Fiscal, em 15 de novembro de 1967, perante o *Money Marketeers*, um grupo financeiro de Nova York, intitulado ‘O sistema do imposto de renda norte-americano – a necessidade de uma contabilidade completa’. O discurso desenvolveu o conceito de ‘gastos tributários’ e um ‘orçamento de gastos tributários’. Declarei que: ‘[...] através de desvios deliberados dos conceitos aceitos de lucro líquido e através de várias isenções, deduções e créditos especiais, nosso sistema tributário opera para afetar a economia privada de maneiras que normalmente são realizadas por despesas – no efeito de produzir um sistema de despesas descrito na linguagem tributária’ (tradução nossa).⁸²

⁸¹ A base constitucional para o Comitê de Apropriações está no Artigo 1, Seção 9, Cláusula Sétima, da Constituição dos EUA, que assim dispõe: “Dinheiro algum poderá ser retirado do Tesouro senão em consequência da dotação determinada em lei. Será publicado periodicamente um balanço de receita e despesa públicas.” Originalmente, o poder de apropriação era tomado pelo Comitê de Modos e Meios. Entretanto, ao final da Guerra Civil dos Estados Unidos, ocorreu uma reorganização.

⁸² No original: “The ‘illumination’ prompted a speech by me, in my then capacity as Assistant Secretary of the Treasury for Tax Policy, on November 15, 1967, before the Money Marketeers, a New York financial group, entitled ‘The United States Income Tax System – the Need for a Full Accounting’. The speech developed the concept of ‘tax expenditures’ and a ‘tax expenditure budget’. It stated that: ‘...through deliberate departures from accepted concepts of net income and through various special exemptions, deductions and credits, our tax

Em obra que pode ser considerada um dos pilares do tema, Surrey perguntava-se: o que seria uma lista das disposições fiscais especiais comparáveis aos programas de despesas diretas? Quais categorias seriam cobertas e quais seriam os grupos beneficiados? Quantos dólares estariam envolvidos e como os montantes se comparariam com as despesas orçamentais diretas nessas categorias para esses grupos? Dada a existência de tal lista, outras questões se seguiam: como comparar os resultados substantivos dos benefícios fiscais com os gastos orçamentais diretos? Uma vez que o Estado estivesse determinado a fornecer assistência financeira do governo a um grupo em particular, como o governo decidiria – e como deveria decidir – usar a *rota fiscal* ou a rota direta do orçamento?⁸³

Com essa percepção, Surrey procurou criar um método pelo qual as então denominadas “provisões fiscais” e os programas de gastos poderiam ser revistos simultânea e conjuntamente pelo Congresso para aprimorar a formulação de políticas. Sob a liderança de Surrey, o Departamento do Tesouro norte-americano começou a catalogar preferências e exceções tributárias, e a desenvolver uma metodologia para medi-las. Nos dias finais do governo de Lyndon B. Johnson, o Tesouro completara seu trabalho preliminar sobre o que Surrey chamaria, então, de *tax expenditures*, nomenclatura que perdura até os dias atuais naquele país.

O então secretário do Tesouro, Joseph Barr, apresentou os resultados desse trabalho em uma audiência do Comitê Econômico Conjunto do Congresso (*Joint Economic Committee*) alguns dias antes da posse do Presidente Richard Nixon. Aquela audiência ficou marcada pela revelação de Barr, segundo a qual 21 pessoas ganharam mais de um milhão de dólares no ano de 1967 sem pagar qualquer imposto de renda federal, devido à sua utilização de preferências fiscais.⁸⁴

system does operate to affect the private economy in ways that are usually accomplished by expenditures – in effect to produce an expenditure system described in tax language’.” (SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard University Press, 1973, p. 43). Apesar da iluminação relatada, Surrey demonstrava preocupação com o tema ainda mais cedo, quando escreveu um artigo em 1953 (aparentemente nunca publicado) criticando as “fugas técnicas” do imposto de renda para grupos favorecidos, as quais o Congresso deliberadamente decretou, e quantificando a receita perdida devido a essas provisões. Ver: SURREY, Stanley S. Our schizophrenic income tax. The Stanley S. Surrey Papers, Harvard Law School Library, Modern Manuscript Division. Cambridge, MA, Box 23, Folder 7, 1953. p. 21.

⁸³ Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard University Press, 1973. p. 3. Essa obra foi escrita depois de Surrey encerrar seus trabalhos no tesouro norte-americano e retornar à Faculdade de Direito de Harvard.

⁸⁴ U. S. CONGRESS. Joint Economic Committee. *The 1969 Economic Report of the President*, 91st Congress, 1st session. Washington: U.S. Government Printing Office, 1969. p. 4-94.

Surrey claramente pretendia que o termo "*tax expenditure*" fosse pejorativo, minando apoio político a essas exceções tributárias, as quais ele considerava indesejáveis. Na sua visão, os *tax expenditures* deveriam ser convertidos em despesas diretas ou revogados por completo.⁸⁵ Depois de retornar à vida privada na Harvard Law School, Surrey logo tornou mais explícitos seus argumentos contra os *tax expenditures*. Para ele, tais gastos geralmente eram “subsídios invertidos”, auxiliando injustamente os ricos mais do que os pobres, porque seu valor dependia da taxa marginal do imposto de renda progressivo. Além disso, acrescentou, os gastos indiretos confundem e complicam a consideração no Congresso, na administração e no processo orçamentário. Outra preocupação foi endereçada para a política fiscal, que, em sua visão, era dominada por grupos de interesses especiais que procuravam favores, sem representação compensatória do interesse geral das receitas.⁸⁶

Os efeitos desse trabalho redundaram em esforços quase imediatos no Congresso para exigir que o Departamento do Tesouro norte-americano publicasse um orçamento de *tax expenditures* anualmente. Sob a direção de Surrey, o Departamento do Tesouro publicou seu primeiro orçamento de *tax expenditures* em 1968, embora ele não tenha conseguido incluí-lo no orçamento oficial.

Apesar de certa resistência da administração do presidente Nixon, o *Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974* (aprovado por um Congresso então dominado pelo Partido Democrata) obrigou o presidente a informar anualmente sobre *tax expenditures* em seu orçamento, além de uma estimativa de despesas para todas as contas relacionadas pelos comitês do congresso. Desde então, os *tax expenditures* são objeto de intenso estudo, identificação e mensuração como parte do processo global de aprovação do orçamento.

Outras medidas relacionadas aos *tax expenditures* se seguiram naquele país, com o objetivo de incrementar a qualidade das informações. Em 1982, para o orçamento do exercício de 1983, a administração federal reduziu a linha de corte para definir os *tax expenditures*, introduzindo a “referência-base” da lei. O orçamento de 1983 também introduziu o conceito de despesas tributárias equivalentes para fins de mensuração das renúncias de receitas. No ano de 1988, para o orçamento do exercício de 1989, a administração apresentou, pela primeira vez, as estimativas de *tax expenditures* no âmbito da transferência unificada de impostos; contudo, essas estimativas foram eliminadas do Orçamento do Ano Fiscal 2003. Em 1995, para o orçamento do Exercício de 1996, a

⁸⁵ Cf. SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

⁸⁶ SHAVIRO, Daniel N. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Public Law Research Paper*, n. 72, NYU Law School, Sept. 2003. (Public Law and Legal Theory Research Paper Series). p. 26.

administração forneceu, pela primeira vez, estimativas de valor presente para os *tax expenditures* que envolviam diferimentos de impostos.⁸⁷

No desiderato de suportar a deliberação legislativa do orçamento norte-americano, o *Congressional Research Service* (CRS) prepara anualmente um parecer para o Comitê de Orçamento do Senado, com um compêndio analítico e descritivo dos *tax expenditures*. Para se ter uma compreensão da relevância desses itens, apenas no nível federal norte-americano, o parecer preparado pelo CRS para a deliberação do orçamento de 2017⁸⁸ reuniu informações básicas sobre aproximadamente 200 disposições fiscais federais atualmente tratadas como *tax expenditures* – e, ainda assim, limitadas apenas para o imposto de renda. O compêndio inclui os benefícios listados nos *Tax Expenditure Budgets* preparados para os anos fiscais de 2016-2020 pelo *Joint Committee on Taxation* (JCT), embora certos elementos separados que estão intimamente relacionados e estão dentro de uma importante função orçamentária possam ser combinados.

No debate orçamentário norte-americano de 2017, os dez maiores *tax expenditures* para o imposto de renda das pessoas físicas, em conjunto, corresponderam a 75% do volume total dos gastos dessa natureza para esse grupo de contribuintes, e equivaleram a aproximadamente US\$ 820 bilhões. No caso das pessoas jurídicas, os dez maiores *tax expenditures* combinados responderam por 90% do volume total dos gastos dessa natureza para esse grupo de contribuintes, e equivaleram a US\$ 182 bilhões, de modo que, em conjunto, esse grupo majoritário de renúncias representou quase US\$ 1 trilhão.

Conforme assinalou Surrey, o conceito também ganhou ampla aceitação fora dos Estados Unidos. Tanto o Canadá quanto o Reino Unido começaram a publicar listas de benefícios fiscais no final dos anos 1970, e muitos outros países integrantes da OCDE adotaram orçamentos formais de gastos ou realizaram estudos preliminares a partir de 1985.⁸⁹

Duas organizações internacionais de renome na área tributária e financeira – a *International Fiscal Association* (IFA) e o *International Institute of Public Finance* (IIPF) –

⁸⁷ BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (eds). *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. p. 156. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

⁸⁸ CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. *Tax expenditures – compendium of background material on individual provisions*. U.S. Government Publishing Office, Washington, DC, Dec. 2017. p. 2.

⁸⁹ Cf. BURMAN, Leonard E. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National Tax Journal*, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003.

ajudaram a expandir o conceito do gasto tributário no mundo, por meio de suas reuniões anuais ocorridas em 1976 e 1977, respectivamente.⁹⁰

Desde então, em diferentes medidas e de acordo com diferentes procedimentos, além de Alemanha e Estados Unidos, países como Áustria, Canadá, Espanha e Inglaterra introduziram relatórios de gastos tributários na década de 1970. Na década seguinte, Austrália, Bélgica, Finlândia, França, Irlanda, Itália, Holanda e Portugal adotaram a mesma providência.⁹¹

Diversos países ibero-americanos iniciaram a mensuração de gastos tributários a partir do final da década de 1980, à exceção da Espanha, que adotou essa medida ainda no ano de 1979. Em ordem cronológica, alguns países podem ser citados: Brasil, 1989; Argentina, 1999; Chile, 2001; Guatemala, 2001; México, 2002; Peru, 2002; República Dominicana, 2008; Equador, 2008; e Uruguai, 2008.⁹²

Com efeito, todos os países membros da OCDE utilizam, em diferentes escalas, os gastos tributários em seus sistemas tributários. E, mesmo diante de relevante criticismo a respeito, sobretudo impulsionado pela falta de controle de eficiência e de transparência, a própria organização reconhece que gastos tributários são cada vez mais penetrantes e crescentes nas políticas tributárias adotadas por seus integrantes⁹³, sendo comumente considerados como benefícios fiscais, subsídios fiscais ou auxílios fiscais.⁹⁴

⁹⁰ Em 1976, o congresso anual da IFA, ocorrido em Jerusalém, Israel, teve como tema: “Tax incentives as an instrument for achievement of governmental goals”. No ano subsequente, o congresso anual da IIPF, ocorrido em Varna, na Bulgária, teve como tema: “Tax reliefs, subsidies and prices”.

⁹¹ BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures - shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. p. 212. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

⁹² Cf. INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. *Handbook of best practices on tax expenditure measurements: An Iberoamerican experience*. Panamá: CIAT Executive Secretariat, 2011. p. 35. O estudo aponta que determinados países da citada lista não possuem uma obrigação legal para medição de gastos tributários, tal como ainda ocorre na Argentina, no Equador e no Uruguai. Outros países passaram a adotar essa providência como resultado de mudança na Constituição, nas leis tributárias ou por força de eventos específicos. Na Espanha e no Brasil, por exemplo, a Constituição de 1978 e a Constituição de 1988, respectivamente, estabelecem a obrigação de mensurar os gastos tributários. No Peru e no México, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Renda Federal, respectivamente, introduziram um requisito para reportar os gastos tributários. Na Guatemala, foi o Pacto Fiscal, de maio de 2000, que estabeleceu a obrigação de mensurar tais gastos.

⁹³ Cf. OECD. *Tax expenditures in OECD countries*. Washington: Secretary-General of the OECD, 2010b. p. 3. Sobre o incremento permanente de gastos tributários em países como Holanda, Austrália, Canadá, Polônia, Turquia e China, ver: SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 7-8. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

⁹⁴ Cf. SCHICK, Allen. Off-budget expenditure: an economic and political framework. *OECD Journal on Budgeting*, v. 7, n. 3, 2007. p. 4.

Esse crescimento permanente é consequência direta das decisões políticas dos governos, baseadas em premissas estruturais que passam por funções do Estado, intervencionismo, planejamento, direitos sociais e muitas outras. Alguns exemplos ilustram diferentes experiências.

A Polônia, por exemplo, não estabeleceu um sistema de referência possível de ser utilizado para compor uma lista completa de gastos tributários, mas a quantidade destes é ainda assim substancial. Segundo autoridades locais, mais de 300 incentivos fiscais sob a natureza de gastos tributários foram estabelecidos desde 1992. Entre eles, havia 200 incentivos fiscais relativos ao imposto de renda e 100 incentivos fiscais relacionados ao IVA.⁹⁵ Na Turquia, uma lista de potenciais gastos tributários contém 186 itens, relativos especialmente ao imposto de renda e aos impostos sobre o consumo.⁹⁶

Na China (governos central e local), por sua vez, as políticas de gastos tributários se tornaram populares desde 1978, quando aquele país iniciou sua transformação para o sistema de economia de mercado socialista. O governo não estabeleceu uma estrutura tributária de referência, embora tenha feito estimativas para cerca de 100 gastos tributários.⁹⁷ Entre as atuais 23 categorias de impostos, 19 delas estipularam políticas de gastos tributários, que incluem políticas de gastos diversificados para diversos setores, tais como indústria de infraestrutura, alta tecnologia, pesquisa e desenvolvimento científico; zonas de desenvolvimento econômico e tecnológico; áreas habitadas por etnias minoritárias, áreas de fronteiras ou pobres; estratégias sociais (para facilitar empregos e promover o bem-estar social, dentre outras).⁹⁸

O tema também ganhou relevo na Austrália, que publica estimativas de gastos tributários anualmente desde 1980, quando foram incluídos pela primeira vez os anexos ao Orçamento de 1980-1981. O primeiro relatório de gastos tributários, fornecendo estimativas

⁹⁵ Cf. SWITF, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 7. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

⁹⁶ Cf. SWITF, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 9. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

⁹⁷ Cf. SWITF, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 8. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

⁹⁸ BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. P. 177. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

detalhadas e os sistemas referenciais associados, foi publicado em outubro de 1986. Em 1998, a publicação de estimativas anuais tornou-se uma exigência para o governo, sob o denominado *Charter of Budget Honesty Act 1998*. Entre 1998 e 2006, o relatório anexo ao orçamento australiano identificou nada menos do que 206 itens classificados como gastos tributários.⁹⁹

Caminho semelhante foi trilhado pela Bélgica. No início dos anos 1980, o Conselho Superior de Finanças (*Conseil Supérieur des Finances*), órgão consultivo de especialistas em impostos, produziu um relatório – no qual sugeriu uma definição de gastos tributários, e que passou a ter periodicidade anual – denominado de Alto Conselho para as Finanças. Desde 1984, uma lista anual de disposições fiscais, isenções e créditos que diminuem a receita fiscal tem sido elaborada pelo Ministério das Finanças daquele país, e constitui um anexo do processo orçamentário do parlamento belga. A lista inclui, quando possível, uma estimativa do custo de receitas de tais provisões e uma indicação se elas são consideradas gastos tributários ou uma provisão do sistema fiscal de referência.

Assim, a cobertura é mais ampla do que o conceito de gastos tributários: qualquer redução fiscal ou crédito é listado, e o rol indica se cada provisão é considerada um gasto tributário ou um componente do próprio sistema tributário de referência. Inicialmente, não havia obrigação de estabelecer a lista de gastos tributários, que constituía uma iniciativa do Ministério das Finanças. Contudo, em 1989, a lei do orçamento incluiu uma determinação que torna obrigatório o fornecimento da lista de gastos tributários durante a deliberação orçamentária.¹⁰⁰

Na Holanda, o Ministro das Finanças decidiu, em 1977, criar um grupo de trabalho para estudar as disposições relevantes na legislação tributária do país. A tarefa dividiu-se em três objetivos principais: definir os gastos tributários; examinar, com base nessa definição, todas as disposições existentes, tais como isenções fiscais, deduções, subsídios e outros benefícios fiscais, a fim de identificar as despesas fiscais existentes; e calcular a importância orçamentária de cada gasto.

Somente em 1987, o grupo de trabalho publicou um relatório intitulado “*Tax Expenditures in the Dutch Wage and Income Tax*”. O relatório consumiu um tempo

⁹⁹ BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. p. 45. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

¹⁰⁰ BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. p. 70. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

relevante para ser produzido, porque o grupo de trabalho enfrentou o desafio substancial de encontrar uma definição satisfatória de gastos tributários. Em 1998, o primeiro relatório anual sobre gastos tributários foi publicado como anexo do orçamento de 1999, como resultado de uma crítica endereçada pelo parlamento holandês ao governo central, segundo a qual, ao contrário dos custos e das despesas diretas, os gastos tributários não eram visíveis. Desde então, com aprimoramentos anuais, o relatório de gastos tributários acompanha a deliberação do orçamento.

No Brasil, conforme afirmado antes, um “orçamento de incentivos fiscais” foi inicialmente elaborado, em 1988, para o orçamento federal a vigor no ano seguinte, por meio de uma nota técnica elaborada pela Secretaria Especial de Assuntos Econômicos ao Ministro da Fazenda. Na data de elaboração da nota técnica, a Constituinte de 1988 ainda não havia finalizado os trabalhos que redundaram na atual Carta, de modo que não havia – pelo menos não de modo expresso – exigência constitucional ou legislativa para que os gastos tributários fossem identificados e mensurados no seio do processo orçamentário.

Com efeito, a Constituição de 1967, mesmo após a Emenda Constitucional n.º 1/69, não tratava de modo direto a necessidade de controle e transparência dos gastos tributários. Seu artigo 62 apenas exigia que o orçamento anual compreendesse, obrigatoriamente, as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebessem subvenções ou transferências à conta do orçamento. De igual modo, a Lei n.º 4.320/64 não tratava diretamente do tema, embora a justificativa para o controle orçamentário de gastos tributários fosse possível de ser encontrada na própria essência do orçamento.

Devido a essa lacuna legislativa expressa, e de acordo com a nota técnica, o então Presidente José Sarney assumira o compromisso, juntamente com governadores, de antecipar a execução da norma inserta no parágrafo 6º do artigo 171 do Projeto de Constituição, que veio a ser materializada no parágrafo 6º do artigo 165 da atual Carta, sob a justificativa de inserir o Brasil no conjunto de países que procuravam, à época, “controlar essa forma indireta de despesa pública”.

De acordo com a nota técnica,

“No início dos anos 70 somente os USA e a RFA elaboravam orçamentos de incentivos fiscais incorporados no conceito mais amplo de orçamento de gastos tributários. Atualmente a maioria dos países membros da OCDE efetuam cálculos sobre as perdas de receita por incentivos fiscais tanto em obediência às determinações

legais surgidas nos últimos anos, como para aumentar o grau de controle sobre os gastos públicos”.¹⁰¹

Com essa constatação, a nota técnica assevera a necessidade de estabelecer um “orçamento de incentivos fiscais” com base em três premissas:

a) Tratando-se de instrumento de política fiscal, os incentivos devem ser objeto de avaliação e controle nas mesmas bases utilizadas para as subvenções públicas sob a forma de despesa direta;

b) A eficácia de políticas públicas é mais bem avaliada se todas as modalidades de intervenção pública, dentre elas os incentivos, forem avaliadas segundo técnicas análogas; e

c) O controle das despesas públicas se precariza sem a avaliação dos incentivos, na medida em que estes são sucedâneos de despesas públicas diretas.

Para o fim de estabelecer uma definição de gasto tributário, a nota técnica utilizou-se abertamente da experiência internacional manifestada nos relatórios da OCDE e nos estudos de Surrey, redundando em considerar como incentivo “as despesas públicas efetuadas por meio do sistema tributário e que buscam a realização de objetivos econômicos e sociais”, manifestados por meio de “disposições legais de exceção ao conceito central de uma norma tributária, provocando diminuição da carga tributária para o contribuinte e, em consequência, perda de receita para o Estado”.¹⁰²

A partir desses conceitos elementares, a nota técnica apresentou 119 gastos tributários específicos, que representavam, no total, 21% da arrecadação tributária federal e 1,56% do PIB.

A primeira Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), editada para orientar a elaboração do orçamento de 1991, deu início à execução do recém editado artigo 165, § 6º, da Constituição, sem, contudo, preocupar-se em conceituar o termo, o que somente ocorreu, bem mais tarde, na LDO de 2004 (Lei n.º 10.707/03).¹⁰³

¹⁰¹ BRASIL. Secretaria Especial de Assuntos Econômicos. *Nota Técnica SEAE/CPF*, s/n. p. 1. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1989>. Acesso em: 23 jul. 2019.

¹⁰² BRASIL. Secretaria Especial de Assuntos Econômicos. *Nota Técnica SEAE/CPF*, s/n. p. 2. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1989>. Acesso em: 23 jul. 2019.

¹⁰³ Cf. “Art. 91. São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins do art. 8º, VI, e do art. 90 desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visam atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica

Desde então, à exceção do ano de 1990, o PLOA do Governo Federal é acompanhado da identificação e mensuração dos gastos tributários no nível federal. A partir de 2004, a Secretaria da Receita Federal passou a editar o chamado “Demonstrativo dos Gastos Tributários”, em substituição ao “Demonstrativo de Benefícios Tributários” até então utilizado. Atualmente, o demonstrativo é elaborado pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil.¹⁰⁴

A evolução dos gastos tributários no Brasil é evidenciada pelo aumento relevante perante a arrecadação e o PIB. Em 2006, os gastos tributários federais correspondiam a R\$ 77 bilhões, progredindo para R\$ 270 bilhões em 2016, ou seja, um aumento superior a 250% em dez anos. No mesmo período, os gastos tributários passaram de 3,33% de participação no PIB para 4,32%, bem como progrediram de 15,35% da receita tributária federal para 21,40%.¹⁰⁵

O gasto tributário federal para o ano de 2019 foi estimado em R\$ 306,40 bilhões, representando 4,12% do PIB e 21,05% das receitas administradas pela Receita Federal. Esse valor representa uma elevação nominal de 8,10% em relação ao valor estimado no PLOA 2018.¹⁰⁶

É relevante, também, o papel que os subsídios tributários possuem no nível federal brasileiro frente a figuras semelhantes, tais como os subsídios financeiros e creditícios. Em 2018, por exemplo, do total de 4,6% do PIB na forma de subsídios, nada menos que 4,3% eram de natureza tributária, contra apenas 0,3% de natureza financeira e creditícia, demonstrando a opção evidente das políticas públicas pela intervenção de caráter tributário em detrimento das demais.¹⁰⁷

do contribuinte” (BRASIL. Lei nº. 10.707, de 30 de julho de 2003. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2003]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.707.htm. Acesso em: 23 jul. 2019).

¹⁰⁴ O relatório será objeto de análise crítica em 5.5.1.4.

¹⁰⁵ Cf. EVOLUÇÃO dos Gastos Tributários – TCU-SEAE/MF – Subsídios da União e Qualidade do Gasto Público, out. 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/gastos-tributarios-trabalhos/gastos-tributarios-secretario-jorge-rachid.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2019.

¹⁰⁶ Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, ago. 2018. Disponível em:

<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2019.

¹⁰⁷ Cf. BOLETIM MENSAL SOBRE OS SUBSÍDIOS DA UNIÃO. Uma análise dos subsídios (Gastos) Tributários da União: evolução e comparação internacional. Brasília, DF, Ministério da Economia, ed. 8, jun. 2019. Disponível em: <https://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-analise-dos-subsidios-gastos-tributarios-da-uniao-evolucao-e-comparacao-internacional>. Acesso em: 23 jul. 2019.

Alguns exemplos de outros países demonstram movimento semelhante à experiência brasileira, sobretudo no tocante ao incremento dos gastos tributários na atividade financeira do Estado durante as últimas décadas.

Conforme dados divulgados pelo *Government Accountability Office* (GAO) dos Estados Unidos, os gastos tributários do governo federal aumentaram de cerca de US\$ 400 bilhões no ano fiscal 1993 para US\$ 850 bilhões no ano fiscal de 2004 (o que representa um aumento de 113% de 1993 a 2004)¹⁰⁸. Como visto acima, em 2017 esses gastos chegaram a US\$ 1 trilhão, representando um crescimento de quase 18% entre 2004 e 2017.

No Canadá, por exemplo, os gastos tributários representavam quase 5% do PIB no ano de 2001, sofrendo um crescimento importante até 2017, quando corresponderam a 6,5% do PIB. Na Austrália, por seu turno, os gastos tributários já apresentavam uma participação muito relevante de 11% no PIB em 2007, quando então passaram por um movimento de queda para 8% em 2012, mas com um novo crescimento até 2018, quando atingiram o patamar de 10,3%.¹⁰⁹

Movimento menos abrupto foi experimentado pela Coreia do Sul, onde os gastos tributários correspondiam a 2,2% do PIB em 2001, mas sofreram crescimento até 2,4% do PIB em 2017. Em sentido inverso está a realidade do México, onde os gastos tributários passaram de 4,5% do PIB em 2007 para 3,9% em 2017.¹¹⁰

Nos Estados Unidos e no âmbito de outros países integrantes da OCDE, vislumbram-se, em geral, aspectos positivos e negativos dos gastos tributários. São comumente relacionados como aspectos positivos o encorajamento da participação do setor privado em programas econômicos e sociais, nos quais o governo desempenha um papel principal; a valorização da tomada de decisão privada, em vez da tomada de decisão

¹⁰⁸ Cf. SWITF, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 7. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

¹⁰⁹ Cf. BOLETIM MENSAL SOBRE OS SUBSÍDIOS DA UNIÃO. Uma análise dos subsídios (Gastos Tributários da União: evolução e comparação internacional. Brasília, DF, Ministério da Economia, ed. 8, jun. 2019. Disponível em: <https://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-analise-dos-subsidios-gastos-tributarios-da-uniao-evolucao-e-comparacao-internacional>. Acesso em: 23 jul. 2019.

¹¹⁰ Cf. BOLETIM MENSAL SOBRE OS SUBSÍDIOS DA UNIÃO. Uma análise dos subsídios (Gastos Tributários da União: evolução e comparação internacional. Brasília, DF, Ministério da Economia, ed. 8, jun. 2019. Disponível em: <https://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-analise-dos-subsidios-gastos-tributarios-da-uniao-evolucao-e-comparacao-internacional>. Acesso em: 23 jul. 2019.

governamental; e a redução da necessidade de supervisão próxima do governo de tais gastos, reduzindo os custos da administração tributária.

Luís Eduardo Schoueri aponta, ainda, com suporte em Thiel e Eversberg, que a isenção tributária concedida ao particular termina por representar uma economia de recursos públicos, haja vista que parte dos custos do empreendimento privado, desejado pela política fiscal por meio do gasto tributário, são custeados pelo particular.¹¹¹

Como se verá no Capítulo 3, os gastos tributários também exercem papel relevante na consecução dos objetivos da política fiscal, sobretudo no que diz respeito à redistribuição de renda, bem como nos desígnios da Constituição Econômica, com relevo para a redução das desigualdades regionais.

Entretanto, conforme observou Zhicheng Li Swift, não se pode ignorar o fato de que um gasto tributário permite que qualquer contribuinte qualificado reduza suas obrigações tributárias, ao passo que um programa social é custeado por todos os contribuintes. Ocorre que, apesar disso, há diferenças fundamentais na apropriação de receitas públicas para gastos tributários e para programas sociais. Os primeiros são, geralmente, instituídos como legislação permanente; os programas sociais, por sua vez, devem ser apropriados periodicamente através do processo orçamentário. Muitos críticos argumentam que os gastos tributários, tal como os programas, devem ser periodicamente examinados para determinar se atendem às necessidades e aos objetivos para os quais foram originalmente estabelecidos.¹¹²

Com base nessa premissa e em outros desafios apresentados pelos gastos tributários, críticos europeus e norte-americanos também reconhecem deficiências intrínsecas a esses dispêndios. Para determinados casos, são citadas como características negativas a *ineficácia*, na medida em que alguns gastos tributários são insuficientes para substituir forças econômicas subjacentes ou são compensados por outras provisões tributárias domésticas ou estrangeiras; a *ineficiência*, na medida em que determinados gastos tributários são uma resposta a grupos de interesse, e não às necessidades reais e coletivas, de modo que resultam em perda de eficiência, favorecendo alguns setores e projetos, mas não outros, alterando assim a rentabilidade relativa de empreendimentos e causando

¹¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 69.

¹¹² SWIFT, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 5-6. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

enfraquecimento do investimento global; e a *desigualdade*, porque os gastos tributários tendem a ser regressivos na modificação de encargos fiscais entre os contribuintes, tanto vertical quanto horizontal. Isso porque determinados gastos tributários não reembolsáveis excluem não contribuintes – que estão entre os mais pobres grupos na sociedade – de receber os benefícios, acentuando a regressividade da carga tributária total.¹¹³

Há, ainda, outros aspectos negativos a ser considerados, e que foram objeto de intenso debate nos organismos internacionais, tais como o Banco Mundial. Casos submetidos ao exame público demonstraram que os gastos tributários promoveram a corrosão das bases de receita, o que limitou o espaço para reduções nas alíquotas de impostos. Em adição, esses gastos tributários dificultaram as estimativas de receitas tributárias, dada a complexidade de sua mensuração. Cita-se, ainda, que os gastos tributários, em alguns casos, adicionaram complexidade às leis tributárias, aumentando o custo de aplicá-las por governos e pela sociedade, reduzindo a eficiência do sistema tributário e majorando os custos de transação relacionados, em especial para o cumprimento de obrigações acessórias. Por fim, asseveram alguns países que os gastos tributários provocam uma ilusão quanto ao tamanho dos governos, porque frequentemente substituem os gastos diretos, reduzindo, apenas aparentemente, a presença do Estado na sociedade.¹¹⁴

A esses aspectos negativos, somam-se críticas que variam desde a interferência indevida na eficiência alocativa de recursos até a falta de escrutínio orçamentário adequado. Zhicheng Li Swift aponta que, em geral, gastos tributários possuem uma prioridade mais alta em relação a gastos diretos (facultativos ou obrigatórios), independentemente da comprovação de sua eficiência. Acresce ainda que gastos tributários reduzem a eficiência da alocação de recursos públicos, na medida em que podem se tornar obsoletos no tempo e, ainda, se sobrepor ou entrar em conflito com gastos diretos, ou até mesmo com outros gastos tributários previamente estabelecidos, mas não submetidos a uma gestão integrada.¹¹⁵

¹¹³ Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. p. 5. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018,

¹¹⁴ Cf. BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. p. 8. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018, Uma avaliação profunda a respeito do tamanho do governo frente à consideração dos gastos tributários foi promovida por: MARRON, Donald; TODER, Eric. Tax policy and the size of government. *In: 104TH ANNUAL CONFERENCE ON TAXATION*, 2011. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, v. 104, Nov. 2011. p. 30-40.

¹¹⁵ Para exemplos dessas ocorrências em outros países, vide: SWIFT, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 10. Disponível em:

Estudos conduzidos nos Estados Unidos também demonstraram a preferência do público daquele país por gastos tributários, em substituição a gastos diretos. Apesar de um senso mais comum indicar que não deveria haver diferença concreta entre um gasto tributário e um direto – desde que o objetivo pretendido seja alcançado em ambos –, o público apontou clara preferência por gastar por intermédio da lei tributária do que pelo orçamento, mesmo quando a substância das políticas propostas é a mesma. Essa preferência parte da crença, ainda que equivocada, segundo a qual os gastos tributários seriam mais baratos do que os programas de gastos equivalentes. O mesmo estudo demonstrou que dar ao público informações sobre as consequências distributivas de um gasto tributário tem relevância e aumenta o apoio a essa política.¹¹⁶

Mas esses aspectos negativos e críticas não são elementos que possam infirmar a necessidade e eficiência dos gastos tributários como instrumento de políticas públicas, sobretudo em países em desenvolvimento e com desafios substanciais de desigualdade social e regional como o Brasil. Conforme se verá nos Capítulos 3 e 4, os gastos tributários adequadamente instituídos nos termos da Constituição Federal são capazes de alcançar os objetivos do Estado brasileiro, e estudos econômicos demonstram a eficiência desse instrumento da atividade financeira, em conjunto com as demais modalidades interventivas de gastos públicos.

As críticas endereçadas aos gastos tributários, em grande maioria fundamentadas na realidade dos orçamentos públicos mundo afora, são desafios a ser perseguidos pela Constituição Financeira, que deve caminhar para o aprimoramento adequado e constante de seus parâmetros, destinados à concretização de seus fins.

Em adição, do ponto de vista pragmático, como assinalou Allen Schick, mesmo com uma forte oposição, a revogação ou reforma de gastos tributários pode enfrentar um obstáculo adicional, na medida em que representaria um aumento de tributos – um verdadeiro anátema em muitos setores políticos. O professor da Universidade de Maryland sugere a observação

<http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017. Em igual sentido ponderou Thomas L. Hungerford, ao examinar diversos exemplos de *tax expenditures* nos Estados Unidos: “some tax expenditures make use of the strengths of the tax system and have been successful in achieving their economic or social objectives; some tax expenditures address valid economic and social goals, but have been ineffective – direct expenditures may be a more effective means for achieving the objectives; and some tax expenditures do not appear justified on either economic or social grounds” (HUNGERFORD, Thomas L. *Tax expenditures: trends and critiques*. Washington, DC: The Library of Congress, Sept. 2006. p. 22. Disponível em: https://www.everycrsreport.com/files/20060913_RL33641_a9150f90e8721ace1fc116385716318bc113ffe3.pdf. Acesso em: 13 jul. 2017).

¹¹⁶ Ver: CLARKE, Conor. New Research on the Stubborn Persistence of Tax Expenditures. *Tax Notes*, v. 150. n. 12, 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2759522>. Acesso em: 13 jul. 2017.

interessante de que, se a revogação dos gastos tributários e o uso da receita resultante para financiar programas sociais não é politicamente viável por causa de uma aversão a aumentos de impostos, então a substituição dos incentivos por programas de gastos diretos não é realmente uma possibilidade a ser considerada.¹¹⁷

Certamente não faltam propostas para atingir essas finalidades. Zhicheng Li Swift, por exemplo, aponta que há quatro parâmetros essenciais para um adequado sistema: distinguir os dois componentes da estrutura tributária, quais sejam, o sistema de referência e os gastos tributários; estimar e projetar gastos tributários adequadamente; integrar os gastos tributários no orçamento e no processo orçamentário para garantir padrões de contabilidade pública; e auditar os gastos tributários e publicar informações abrangentes para o público, garantindo transparência fiscal.¹¹⁸

Conforme o objeto de estudo anteriormente delimitado, a partir da teoria da Constituição Financeira, com foco em suas funções integrativa e de preservação do Estado Fiscal – e com suporte na relação da Constituição Financeira com os demais subsistemas constitucionais –, serão identificados os elementos caracterizadores dos gastos tributários no direito brasileiro, de modo a estabelecer um programa normativo desse fenômeno e a estrutura geral de sua norma jurídica.

Esse programa normativo delimitará as justificativas constitucionais para utilização dos gastos tributários como instrumento da atividade financeira do Estado, para a qual convergem o dirigismo da ordem econômica, as decisões de políticas públicas – consideradas numa perspectiva jurídico-institucional – e os limites impostos ao poder de tributar, essenciais para estabelecer, com confiabilidade, os pressupostos elementares que definem a natureza desse instituto e as medidas de transparência, avaliação e controle para que os gastos tributários alcancem os objetivos perseguidos pela atividade financeira do Estado.

1.4. Terminologia e definição adequadas à Constituição Financeira

1.4.1. Cambiariedade entre gastos tributários e despesas públicas

¹¹⁷ SCHICK, Allen. Off-budget expenditure: an economic and political framework. *OECD Journal on Budgeting*, v. 7, n. 3, 2007. p. 7.

¹¹⁸ SWIFT, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 19. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

O caminho para a adoção de uma terminologia compatível com a Constituição Financeira reside na premissa segundo a qual não há diferença pragmática entre a renúncia de receitas públicas e a despesa direta do Estado, o que deve submeter a primeira aos mesmos sistemas de transparência e controle da segunda. Em outras palavras, a primeira providência a ser adotada é abandonar a distinção entre tributos e gastos públicos, baseada no fluxo financeiro a favor ou em detrimento do Estado. Em verdade, os gastos tributários demonstram que a diferença entre tributos e gastos públicos é meramente formal, na medida em que, em geral, um aumento de despesas pode ser convertido em cortes na tributação. É preciso reconhecer que há uma percepção generalizada segundo a qual as renúncias de receitas decorrentes de benefícios promovidos pela lei tributária deveriam, ao menos da perspectiva orçamentária, ser tratadas com a mesma disciplina das despesas públicas, sobretudo em termos de transparência e controle.

É um comum, na ciência das finanças públicas, considerar que pagamentos de transferência Estado-indivíduo (como os benefícios de aposentadoria da Previdência Social, comumente classificados como despesas) e impostos (como imposto de renda) sejam totalmente simétricos. Por isso, em sua Teoria das Finanças, Richard Musgrave já observava: "Em um sentido formal, as transferências podem novamente ser consideradas como 'impostos negativos'", e por essa razão, "o comportamento do consumidor pode ser afetado pelas despesas, bem como pelo lado tributário do orçamento"¹¹⁹ (traduções nossas).

No caso dos gastos tributários, a separação entre despesas e receitas se torna ainda mais nebulosa. Para ilustrar essa dificuldade, o exemplo de David Bradford se mostra bastante proveitoso.¹²⁰ Então membro do *Council of Economic Advisors* da presidência da República dos Estados Unidos, Bradford examinava a necessidade de reduzir o déficit orçamentário norte-americano no ano de 1991, sem o aumento de impostos e sem reduzir a capacidade de defesa dos Estados Unidos (gastos relacionados a essa pasta do governo).

O primeiro passo se destinava a cortar o pedido de aquisição de armas no orçamento de defesa para zero (despesas). Para combater o possível efeito negativo na capacidade de defesa do Estado devido ao corte das despesas, o segundo passo foi a criação do "crédito tributário para fornecimento de armas" (em inglês, "*weapons supply tax Credit –WSTC*"). Para se qualificar para o WSTC, os fabricantes de armas formalizavam documentos

¹¹⁹ BUCHANAN, James M.; MUSGRAVE, Richard A. *Public finance and public choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge, MA: MIT Press, 1999. p. 44.

¹²⁰ Cf. BRADFORD, David F. Reforming budgetary language. *NBER Working Paper Series*, n. 8500, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA, out. 2001. p. 10-11.

prescritos pelo Secretário de Defesa e entregavam os produtos para sistemas de depósitos de características específicas. Com essa adesão, o WSTC representava um crédito tributário que poderia ser utilizado para o pagamento do imposto de renda, e também admitia a transferência para outros contribuintes, sem limite. Enquanto o primeiro passo era claramente uma redução da despesa, o segundo era, obviamente, um corte de receitas.

O WSTC se qualificava como um *tax expenditure*, de acordo com os parâmetros adotados pelos Estados Unidos para a identificação e mensuração desses subsídios de natureza tributária.

Até aquele instante, o corte das despesas equivalia ao crédito tributário concedido (corte nas receitas), de modo que a situação fiscal do Estado permanecia neutra e idêntica. Por essa razão – e considerando que o Estado enfrentava déficit fiscal –, o terceiro passo foi uma *reforma de neutralidade* das receitas, pela qual os novos créditos tributários advindos do WSTC eram compensados, no âmbito orçamentário, pela inclusão de todos os benefícios da previdência social na renda tributável, bem como por meio da eliminação da dedutibilidade dos juros de financiamentos imobiliários.

A realidade econômica permanecia incólume até a adoção do terceiro passo, que mudaria de forma mais ou menos radical o impacto distributivo do sistema tributário sob a influência da reforma de neutralidade das receitas.

Quanto ao exemplo acima descrito – inclusão de mais benefícios previdenciários na renda tributável –, na visão de Bradford, não deveria ser relevante denominar algo de aumento de impostos ou corte de despesas, mas sim definir uma linguagem capaz de descrever a *realidade subjacente*. Para ele, uma abordagem útil do problema seria reservar o termo "gastos" ou "despesas" para algo semelhante a compras governamentais de bens e serviços como insumos para a produção de bens públicos, ou seja, efetiva transferência de recursos públicos monetários para os particulares, numa relação de mercado, com a finalidade específica de geração de bens coletivos.

De outro lado, Bradford propõe que o termo "impostos" seja utilizado para se referir à *transferência líquida* de fundos para o governo em um ano, exigindo que o governo apresente, de modo claro, os impactos nas receitas, quando agregadas a programas de aparente corte de despesas – tal como não ocorreu, inicialmente, no exemplo acima descrito, a respeito da inclusão de mais benefícios previdenciários na renda tributável, cuja divulgação se deu somente pelo resultado final de economia em favor do governo.

Essa alteração de linguagem, na visão de Bradford, facilitaria dar foco ao debate da *substância* das políticas fiscais – que, no caso em questão, seria *distributiva*, na medida em que o aumento do imposto de renda seria submetido à progressividade.

No que se refere ao exemplo do WSTC, Bradford pondera que o volume dos bens (armas) adquiridos pelo governo é razoavelmente medido pelas despesas, que serão as mesmas, quer seja o resultado de tributos – ou seja, apropriando-se do dinheiro privado e pagando os contratados da maneira usual –, quer ocorra pela atribuição de um crédito contra o imposto de renda para as pessoas que fornecem os bens desejados. É, portanto, necessário que essas duas abordagens ao desafio de lidar com a defesa nacional estejam comparativamente inseridas no orçamento.

Em síntese, a provocação de Bradford consiste num progresso em direção a um modo mais informativo na “linguagem” orçamentária, menos dependente de rotulagem institucional arbitrária. Mas o próprio autor pondera que, não obstante uma linguagem orçamentária inequívoca possa ser viável, ainda resta muito a esclarecer sobre as metodologias aplicáveis.

Reflexão semelhante foi empreendida por Daniel N. Shaviro. Para ele, menos do que a defesa de ideologias, o que realmente interessa aos indivíduos, numa visão pragmática, são os efeitos das decisões políticas sobre a alocação, distribuição e estabilização – ou seja, sobre o que se detém como sociedade e quem, entre os indivíduos, possui cada parcela dos recursos. Um governo maior, portanto, é aquele com maiores, e não menores, efeitos relativos à linha de base usada para fazer essa avaliação.¹²¹

Shaviro também adere à percepção de que a criação de um sistema abrangente de análise e medição de efeitos alocativos ou distributivos das políticas públicas é conceitualmente intrincada e, na prática, envolve considerável dificuldade, fazendo que a distribuição ou alocação de vários programas governamentais dificilmente sejam questões de consenso.

De todo modo, o professor da NYU School of Law pondera que os gastos tributários podem ser resgatados do vácuo da diferença entre tributos e despesas, mediante uma nova interpretação desse fenômeno, identificando as provisões na legislação tributária que seriam empregadas pela função distributiva da política fiscal, sobretudo diante de fundamentos de equidade. Por essa perspectiva, os créditos tributários anteriormente comentados (WSTC)

¹²¹ SHAVIRO, Daniel N. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Public Law Research Paper*, n. 72, NYU Law School, Sept. 2003. (Public Law and Legal Theory Research Paper Series).

seriam razoavelmente classificados como gastos tributários, ao passo que deduções do lucro tributável de empresas não poderiam assumir esse caráter.

A percepção de que os gastos tributários se incluem numa concepção abrangente e adequada de despesas públicas é também corrente na doutrina jurídica e das finanças públicas. Dino Jarach, por exemplo, ao examinar as diversas formas de gastos públicos, trata dos chamados *gastos de transferencia*, definidos pelo autor como “aquelas despesas do Estado que não servem para a produção de serviços públicos, mas apenas distribuem a certos beneficiários o dinheiro extraído de outros indivíduos” (tradução nossa).¹²² Dentre as modalidades de gastos de transferencia, ele inclui o que denomina de “subsídios ou subvenções”, que possuem as seguintes características:

“Uma terceira forma de despesas de transferencia é constituída por subsídios ou subvenções não incluídos no sistema de previdência social. Essas despesas podem ser periódicas ou não; elas podem ser destinadas a consumidores ou empresas. Em todos os casos, trata-se da entrega a certos destinatários do poder de compra removido, através de impostos ou outros recursos, de outros indivíduos.

Tem sido sustentado, e é quase um lugar comum na literatura financeira, que os subsídios constituem impostos negativos. Isso é importante para o desenvolvimento matemático da teoria das finanças públicas; portanto, é conveniente, numa descrição não matemática dos fenômenos financeiros, caracterizar este conceito de subsídio como o conceito antitético do imposto. Isso é justamente colocado por A. Lerner.

Os subsídios podem assumir a forma de venda pelo Estado de bens e serviços adquiridos ou produzidos por ele a preços inferiores aos preços locais ou até mesmo aos custos de aquisição ou produção. Em tais casos, os custos de transferencia podem estar ocultos.”¹²³

Ricardo Lobo Torres também é enfático em eliminar diferenças pragmáticas entre os “privilégios tributários” e as despesas públicas, e em apontar como o modo pelo qual uma

¹²² JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999. p. 174.

¹²³ No original: “Una tercera forma de gastos de transferencia está constituída por los subsidios o subvenciones no incluidos en el sistema de seguridad social. Estos gastos pueden ser periódicos o no; pueden destinarse a los consumidores o a las empresas. En todos los casos, se trata de la entrega a ciertos destinatarios del poder de compra quitado, a través de impuestos u otros recursos, a otros sujetos. Se ha sostenido y es casi un lugar común en la literatura financiera, que los subsidios constituyen impuestos negativos. Esto es importante para el desarrollo matemático de la teoría de las finanzas públicas; por ello, es conveniente en una descripción no matemática de los fenómenos financieros, caracterizar este concepto de subsidio como el concepto antitético del impuesto. Así lo coloca, con razón, A. Lerner. Los subsidios pueden tomar la forma de venta por el Estado de bienes y servicios adquiridos o producidos por él a precios inferiores al de plaza o aún de los costos de adquisición o de producción. En tales casos, los gastos de transferencia pueden quedar ocultos” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999. p. 176).

distinção formal entre essas categorias apenas serve para favorecer a obscuridade de controle sobre as renúncias de receitas. Como asseverou o jurista:

“Os privilégios tributários que operam na vertente da receita estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes da relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência financeira será obtida. Atento à conversibilidade dos privilégios fiscais e financeiros, o intérprete pode detectar com maior segurança as concessões odiosas”.¹²⁴

Trata-se da mesma orientação seguida por José Casalta Nabais, ao propor que a disciplina dos impostos extrafiscais deveria ser divergente ou derogatória daquela correspondente aos impostos em geral, uma vez que esse fenômeno está afetado diretamente à disciplina das despesas, e não das receitas.¹²⁵

Arremate preciso sobre o tema é apresentado por Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff, que ressaltam a equiparação das renúncias fiscais às despesas públicas promovida pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), na medida em que esse dispositivo exige providências de compensação da perda sofrida pelo erário. A partir dessa constatação, asseveram os autores: “Eis, então, que se faz necessária a análise do tema sob a perspectiva do *gasto tributário (tax expenditure)*, que obriga o operador a considerar cada unidade de moeda renunciada no âmbito da receita como uma unidade gasta no âmbito da despesa.”¹²⁶

Enquanto uma espécie da categoria das despesas públicas, os gastos tributários devem se submeter à disciplina do direito financeiro aplicável a estas últimas, além de todos os demais regramentos tirados a partir de outros subsistemas constitucionais. Essa submissão permite que se adotem mecanismos de transparência e controle com relação aos gastos tributários, nas mesmas medidas previstas para a despesa pública, de modo a reduzir o grau de obscuridade e descontrole invariavelmente associado às renúncias de receitas.

¹²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (orgs.). *Lei de Responsabilidade Fiscal - 10 anos de vigência - Questões Atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 11-29.

¹²⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 637.

¹²⁶ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 36.

Para essa finalidade, gastos tributários devem ser tomados, como visto, em sua equivalência – e combinação – com as despesas públicas, submetendo-se aos mesmos preceitos e orientações normativas aplicáveis a estas últimas. Ainda que possuam arcabouço jurídico-normativo próprio, os gastos tributários devem se submeter, numa visão abrangente, às mesmas regras e limites regentes das despesas públicas, na medida em que representam dispêndios de recursos públicos destinados ao exercício da atividade financeira do Estado.

Devido a essa natureza de dispêndio, os gastos tributários não podem ser tomados fora da categoria das despesas, sob pena de permitir – como de fato ocorre mundo afora – a flexibilização dos limites e garantias inerentes às despesas públicas. Com efeito, relegar os gastos tributários a uma categoria própria e apartada das despesas – o que pode facilmente ocorrer, dados os processos pelos quais são instituídos e controlados, sobretudo no que se refere ao caráter tributário das renúncias – significa dar tratamento menos rigoroso a um mesmo fenômeno de vital importância para a atividade financeira do Estado e, portanto, para a realização dos fins da Constituição Financeira.

Conforme sentenciaram Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff:

“E o que implica de imediato essa mudança de visão? principalmente, em maior transparência e controle. A despesa pública é notadamente acompanhada de maior formalidade. [...] A renúncia de receita não conta com tal transparência. Apesar dos dispositivos suprarreferidos e dos factuais avanços recentes nesse campo, ainda se trata de uma publicidade incipiente. O fato é que, seja por uma estrutura legal menos coesa, seja simplesmente porque a percepção geral é mais leniente com as amputações da receita a auferir do que com a despesa a pagar, a equiparação entre tais modalidades serve para conferir maior transparência e controle à disciplina dos incentivos fiscais, que ainda permanecem, no mais das vezes, ocultos e opacos.”¹²⁷

As definições de despesas públicas na doutrina do direito financeiro evidenciam que, intrinsecamente, os gastos tributários inserem-se na mesma categoria. Heleno Taveira Torres aborda a definição das despesas públicas a partir de quatro métodos, que serão aqui utilizados como paradigma de estudo dos gastos tributários.¹²⁸

Pelo método subjetivo, considera-se o dispêndio realizado por intermédio do Estado ou de pessoas autorizadas por lei para promover gastos em nome do interesse público do

¹²⁷ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 37.

¹²⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 416-417.

Estado. É certo afirmar que o mesmo ocorre com os gastos tributários, cuja instituição se dá por meio de pessoas autorizadas constitucionalmente, no exercício de poder político voltado para o alcance do interesse público. A diferença, como visto, é meramente de fluxo financeiro: enquanto as despesas financeiras representam fluxos financeiros do Estado para os particulares, os gastos tributários compreendem a manutenção de recursos na posse dos particulares, mas no interesse público ínsito à atividade financeira do Estado.

Uma segunda perspectiva é a objetiva, assim compreendida como aquela que promove o emprego de recursos públicos ou do patrimônio público mediante a edição de lei e autorização orçamentária. Os gastos tributários, de igual modo, submetem-se à estrita legalidade, e estão sujeitos ao controle orçamentário, exigindo aprovação e escrutínio legislativo adequado para sua instituição, tal como se infere dos comandos do artigo 165, § 6º, da Constituição e dos artigos 5º e 14 da LRF.

Em terceiro, as despesas são consideradas em sua feição funcional, porque sujeitas a uma decisão política, de acordo com critérios justificados de prioridades de gastos, para posterior emprego dos recursos públicos, conforme a previsão legal de procedimentos e finalidades. Trata-se do mesmo arcabouço aplicável aos gastos tributários, sobretudo quando inseridos no quadro jurídico-institucional das políticas públicas – dentre elas, as políticas fiscais – desenhadas para o atendimento das funções constitucionais do Estado, por meio da atividade financeira.

A última perspectiva das despesas públicas é a finalística, que as considera a partir da preponderância de sua destinação, com o emprego de recursos alocados para a realização do bem comum. À evidência, e como afirmado acima, gastos tributários se prestam aos mesmos objetivos finalísticos das despesas, sem quaisquer restrições conceituais.¹²⁹

Por fim, faz-se a ressalva de que a cambiabilidade entre o gasto tributário e a despesa pública é admitida, neste trabalho, de modo dogmático. No entanto, é possível que determinado gasto tributário não seja plenamente substituível por uma despesa pública em igualdade de condições, numa dada hipótese concreta, não por razões eminentemente jurídicas, mas por desafios circunstanciais que dificultam ou impedem essa substitutividade.

¹²⁹ André Elali partilha do mesmo entendimento a respeito da cambiabilidade entre as renúncias de receitas e as despesas: “Em outras palavras, deve-se partir da premissa de que toda e qualquer vantagem tem uma expressão econômica ou financeira. Em consequência, haverá sempre uma face das citadas figuras que deverá ser investigada e ponderada: a face da despesa pública. Portanto, as figuras em tela são conversíveis entre si, sendo uma questão secundária as suas formas, já que o que importa é a expressão do benefício tanto para os agentes econômicos quanto para as finanças públicas” (ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e a crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 57-58).

Tais razões podem variar, desde a patente eficiência alocativa de recursos em mãos de particulares até a inexistência de condições políticas ou estruturais (da administração pública) para o uso da despesa direta.

1.4.2. Gastos tributários como modalidades de subvenção

Estabelecida a premissa segundo a qual as renúncias de receitas tributárias equiparam-se às despesas públicas, abre-se caminho para considerar as primeiras como espécies do gênero da *subvenção*, assim compreendida como a modalidade de transferência de recursos financeiros públicos, para instituições privadas e públicas, de caráter social ou econômico, sem fins lucrativos, com o objetivo de cobrir despesas de seus custeios ou investimentos.

As subvenções são institutos do direito financeiro, com tratamento mais específico promovido pela Lei n.º 4.320/64. De seus artigos 12, § 3º, e 16 a 19, extrai-se que as subvenções se dividem conceitualmente em sociais e econômicas, destinando-se as primeiras, fundamentalmente, à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica, educacional e cultural, e as segundas a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. De modo geral, o legislador pressupõe que concessão de subvenções sociais visará à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos revelar-se mais econômica (princípio da economicidade).

Como bem pontuou José Souto Maior Borges,

“O conceito de subvenção está sempre associado à ideia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (*subventio*) – expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público relevante. A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro ou outros bens estatais. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário.”¹³⁰

¹³⁰ BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 41-42, p. 42-54, jan./jun. 1977. p. 43.

Registre-se que a subvenção econômica (em contraste com aquelas de caráter social) a uma empresa de fins lucrativos foi, em regra, peremptoriamente vedada pelo artigo 19 da Lei n.º 4.320/64, com a ressalva de *expressa disposição legal*. Nesse contexto, Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello,¹³¹ ao debruçarem-se sobre as diferenças entre as subvenções sociais e as econômicas, consideraram plenamente possível a concessão destas últimas a empresas com finalidade lucrativa, com alicerce no artigo 18, parágrafo único, alínea “a”, da Lei n.º 4.320/64. De acordo com os juristas, o mencionado artigo permite considerar-se subvenção o valor pago a empresa privada, desde que esta atue em atividade de interesse público e, ainda, que haja previsão em lei específica nesse sentido, tal como exige o já mencionado artigo 19 da mesma Lei n.º 4.320/64. O interesse público mencionado deve, a seu turno, estar fundamentado na busca dos primados da ordem econômica.

Com efeito, as renúncias de receitas de tributos, com finalidade de manutenção de recursos em entidades públicas ou privadas, devem ser sempre pautadas por políticas de atendimento de funções estatais, de modo subsidiário à atuação direta, de forma que não há diferenças angulares que impeçam a inclusão dos gastos tributários na categoria das subvenções.

Essa também é a orientação de Regis Fernandes de Oliveira, que define as subvenções como “o auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais”.¹³² O jurista reconhece que a renúncia de receita se enquadra nesse gênero, apesar da enorme confusão terminológica que domina o tema.

Igual entendimento é partilhado por Luís Eduardo Schoueri, no exame das normas tributárias indutoras. O jurista reconhece que, apesar de as subvenções pressuporem uma prestação pecuniária do Estado – o que não ocorre no caso dos incentivos fiscais –, a visão formal não é suficiente para impedir o reconhecimento de que uma subvenção ocorre, essencialmente, tanto por meio de uma prestação pecuniária quanto com uma renúncia por parte do Estado.¹³³

¹³¹ ATALIBA, Geraldo; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Subvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido. *Revista de Direito Público*, Ed. Revista dos Tribunais, v. 20, 1972. p. 88-89.

¹³² OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 708-709.

¹³³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 57. André Elali aquiesce a esse entendimento: “As diferentes figuras relacionadas à indução

Em termos de fluxo financeiro, poder-se-ia considerar as subvenções diretas como aquelas que compreendem uma prestação pecuniária do Estado em benefício de entidades públicas ou privadas, ao passo que as renúncias de receitas públicas, por não constituírem transferência financeira de recursos – mas a manutenção destes em benefício da entidade pública ou privada –, estariam na espécie de subvenções indiretas.

1.4.3. Terminologia de “gastos tributários”

A terminologia de “gastos tributários” empregada neste trabalho denuncia uma perspectiva do instituto a partir da atividade financeira do Estado. Consideram-se esses dispêndios como *gastos* porque, apesar de não representarem uma efetiva despesa estatal – assim considerada como o emprego efetivo de recursos públicos previamente arrecadados pelo exercício do poder de tributar –, são equivalentes a esta, porque cumprem papéis próprios das despesas diretas. Desse modo, mesmo que os gastos tributários sejam, do ponto de vista das receitas públicas, uma renúncia expressa de recursos públicos disposta na legislação tributária, estas renúncias são tomadas como *gastos* para tornar o mais evidente possível que representam o consumo de recursos públicos no seio da atividade financeira do Estado, na sua qualidade de subvenções indiretas.

De outro turno, considerar apenas a locução “renúncia de receitas” acentua somente a perspectiva da receita pública, sem denotar todas as características e funções inerentes à despesa pública e às subvenções. Por isso, como afirmado, a consideração da renúncia como um gasto de natureza tributária – compondo a expressão “gasto tributário” aqui empregada – equivale a reconhecer que se trata de um dispêndio de recursos públicos sucedâneo de uma despesa pública – definida na modalidade de uma subvenção indireta, tomada no âmbito da atividade financeira do Estado –, e que, caso inexistisse, seria arrecadado pelos entes federativos na forma de tributos.

Por essa razão é que os “gastos” em exame são qualificados por sua natureza “tributária”, uma vez que se restringem às renúncias de receitas públicas derivadas oriundas das espécies tributárias definidas na Constituição Federal. Assim, a renúncia de outras

econômica, dentre as quais as de natureza tributária, não obstante possíveis distinções em suas formas, serão, neste estudo, consideradas espécies de ajudas estatais ou de incentivos fiscais, sobre a despesa ou sobre a receita, sempre partindo-se da premissa de que o que importa é seu conteúdo econômico-financeiro. E isso porque elas impõem, direta ou indiretamente, um ônus ao Estado (ônus com a subvenção direta ou com a diminuição da arrecadação tributária), tendo uma expressão financeira que há de ser conciliada com os valores da ordem jurídica” (ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e a crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 58-59).

receitas públicas, tais como as originárias, ou de outras receitas não tributárias, ainda que destinada a cumprir com os desígnios da Constituição Financeira, está excluída tanto da terminologia quanto do objeto de estudo deste trabalho.

Este segundo corte epistemológico, dentro do âmbito material da Constituição Financeira, delimita que os gastos tributários, enquanto tais, se referem à renúncia de receitas públicas derivadas, arrecadadas pelo Estado não pelo uso e gozo de seus próprios bens e serviços, mas através da expropriação do patrimônio do particular, na forma de tributos, e sob a égide das regras, dos princípios e das garantias constitucionais. Figuras afins, dentro e fora da atividade financeira do Estado – como empréstimos, transferências, benefícios creditícios e benefícios financeiros –, na medida em que não se caracterizam como abdicação de receitas tributárias do Estado, ficam, portanto, excluídas do conteúdo dos gastos tributários – tomados como modalidade de subvenção indireta –, ainda que possam pertencer ao mesmo gênero das subvenções.

Trata-se de aproximação com o modelo adotado na Alemanha, como visto anteriormente. O governo central alemão publica, anualmente, o relatório de subsídios, que compreende uma definição abrangente de auxílios estatais a entidades públicas e privadas e a indivíduos, desde transferências diretas de recursos até benefícios de natureza tributária. O modelo é eficiente, porque permite, dentre outros objetivos, maior comparabilidade entre cada uma das modalidades (direta e indireta) e uma avaliação relativa de resultados.¹³⁴

A expressão “gastos tributários” distancia-se também do termo “extrafiscalidade” para designar o objeto do presente estudo, na medida em que tal termo, como advertiu Luis Eduardo Shoueri, pode ser empregado tanto no gênero quanto na espécie. No gênero, o termo pode abranger todas as hipóteses em que a lei tributária não se destina à distribuição equitativa da carga tributária nem à simplificação do sistema, de modo que abarca tanto normas com função indutora de comportamentos quanto leis tributárias que, a despeito de caráter não fiscal, não se guiam pelo impulsionamento econômico por parte do Estado.¹³⁵ Exemplo desta última hipótese está na lei tributária que visa alcançar políticas sociais, e não diretamente o fomento econômico, tal como a legislação que concede redução ou eliminação

¹³⁴ Conforme o Relatório de Subsídios, dividido entre os benefícios financeiros, creditícios e tributários, disponível em:

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/2018-01-24-26th-subsidy-report-summary-download.pdf?__blob=publicationFile&v=8. Acesso em: 24 jul. 2019.

¹³⁵ Cf. SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 33.

de tributos sobre produtos integrantes da cesta básica.¹³⁶ O objetivo dessa lei não reside no estímulo da indústria alimentícia, mas sim na viabilização de consumo de gêneros alimentícios básicos por indivíduos de baixa renda, mediante a redução do preço de venda ao consumidor em razão da desoneração tributária.¹³⁷

Quando tomado na espécie, num sentido estrito, o termo “extrafiscalidade” quer designar as leis que visam induzir primariamente o comportamento das pessoas naturais e jurídicas, sem finalidade arrecadatória. Trata-se de imprecisão terminológica que reduz sua utilidade para designar, sem causar embaraço, um conteúdo uniforme.

Em adição, a terminologia da *extrafiscalidade* denuncia o caráter não fiscal do tributo, mas sem qualquer qualificação desse objetivo, vale dizer, sem alusão necessária às justificativas constitucionais que permitem a utilização dos tributos para fins não arrecadatórios. Ou seja, é também um termo restrito aos limites da Constituição Tributária, de modo que não tem a amplitude necessária para designar o objeto do presente estudo.

Decerto que a extrafiscalidade, tomada em seu gênero, pode ser útil como critério distintivo de gastos tributários exclusivamente no seio da Constituição Tributária, a partir das normas que conformam o sistema constitucional tributário. Tal será empreendido no Capítulo 2.

Por essa mesma razão redutora é que não se adotam, neste trabalho, as terminologias de “incentivos fiscais” ou “normas tributárias indutoras”. Ambas correspondem somente às normas tributárias que visam primordialmente à promoção de comportamentos, sem objetivos fiscais precípuos; deste modo, não abrangem as renúncias de receita tributária que endereçam políticas sociais, de redução de desigualdades e proteção de pessoas em situação vulnerável, sem objetivo de fomento econômico, e que também se enquadram no conteúdo dos gastos tributários.

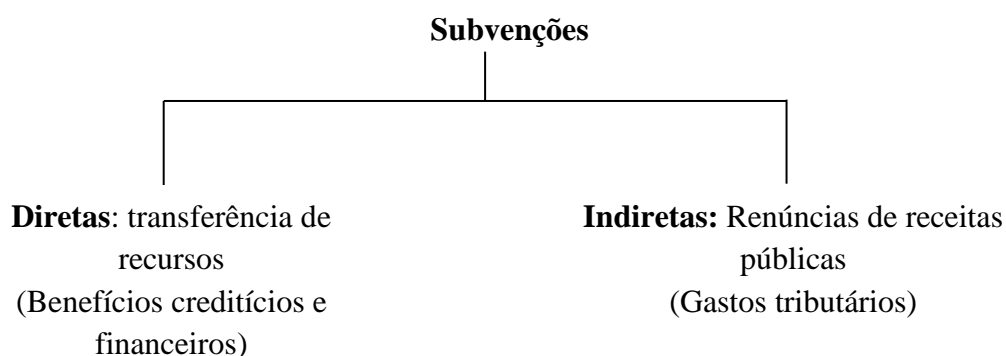
¹³⁶ Tal como a Lei n.º 12.839, de 9 de julho de 2013, que reduziu a zero as alíquotas das contribuições do PIS, da COFINS, do PIS-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita de venda no mercado interno e sobre a importação de diversos produtos integrantes da cesta básica.

¹³⁷ Na exposição de motivos da MPV n.º 609, de 2013, convertida na Lei n.º 12.839/13, assim está declarado o objetivo da desoneração em tela: “São notórias a representatividade e importância social para toda a população brasileira dos produtos que compõem a cesta básica, notadamente para a parcela mais vulnerável economicamente. [...]. Todavia, nos últimos meses, uma complexa conjugação de adversidades econômicas nacionais e internacionais tem ocasionado elevação do preço dos produtos em voga, fragilizando a população mais pobre e pressionando os índices inflacionários. Em razão disso, mostra-se necessário, entre outras medidas, reduzir ainda mais a carga tributária incidente na comercialização de produtos que compõem a cesta básica, o que se propõe seja operacionalizado pela redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita decorrente da venda no mercado interno de tais produtos. A urgência e a relevância da edição desta Medida Provisória decorrem da necessidade de conter a relatada elevação dos preços de produtos integrantes da cesta básica, dada a importância desses produtos para a população brasileira.”

Por fim, refuta-se também a utilidade da terminologia de “benefícios fiscais”, dada a imprecisão do termo “benefício”, que pode representar desde uma diferenciação tributária com supedâneo constitucional até um mero privilégio sem suporte jurídico.

Em termos sistemáticos, tem-se que os gastos tributários assim se inserem nas subvenções:

Figura 1: Estrutura das subvenções



A compreensão dos gastos tributários no seio das subvenções, como visto, recepciona não apenas a cambiabilidade dos primeiros com as despesas públicas, mas também denota o caráter interventor desses dispêndios realizados de modo indireto, por meio da lei tributária.

1.4.4. Definição

As características terminológicas denunciam que os gastos tributários se inserem como instrumento de atendimento dos fins da Constituição Financeira, sobretudo no que diz respeito à função primordial de realização dos objetivos do Estado brasileiro, expressos no artigo 3º da Constituição Federal: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem comum.

Diante de todos os alicerces fixados para justificar a terminologia dos gastos tributários, permite-se propor uma definição do instituto, ainda sujeito ao necessário desenvolvimento ao longo deste trabalho.

Assim, consideram-se como gastos tributários *as renúncias de receitas tributárias, substitutivas de despesas públicas, que constituam uma diferenciação entre contribuintes em relação a um sistema tributário de referência, com caráter interventor na ordem econômica, destinadas a dar concretude aos objetivos do Estado brasileiro previstos na Constituição Federal, de acordo com uma política pública previamente planejada.*

A definição proposta busca congregiar todos os elementos necessários, cumulativos e suficientes para conformar a natureza do gasto tributário, a saber:

- a) a renúncia de receitas tributárias;
- b) a cambiabilidade da renúncia com as despesas públicas;
- c) a diferenciação de contribuintes em relação a um sistema tributário de referência;
- d) os objetivos de alcançar os propósitos da ordem econômica, por intervenção; e
- e) uma política pública previamente concebida e sujeita a um planejamento.

Os elementos essenciais da definição proposta serão examinados nos capítulos subsequentes, a partir da relação da Constituição Financeira com outros subsistemas constitucionais informativos dos gastos tributários. Vencida a característica de cambiabilidade da renúncia com as despesas públicas, própria da Constituição Financeira, o exame passará pelos elementos centrais informados pela Constituição Tributária, consistentes na renúncia de receitas tributárias e na diferenciação de contribuintes frente a um sistema tributário que serve de paradigma.

Adverte-se, novamente, que os elementos acima enumerados são necessários, cumulativos e suficientes, ou seja, a ausência de qualquer um deles infirma a possibilidade de se considerar o objeto examinado como um gasto tributário em sua completude, de modo a permitir a distinção entre este e outras figuras afins.

Evidentemente, a ausência de um dos elementos conformadores do gasto tributário denuncia uma deficiência em sua instituição, a demandar as medidas de gestão e controle que serão examinadas nos Capítulos 6 e 7.

2. DO “DESVIO DA TRIBUTAÇÃO NORMAL” À EXTRAFISCALIDADE EM SENTIDO LATO: IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1. Núcleo da relação entre a Constituição Financeira e a Constituição Tributária

Na qualidade de subsistema da Constituição Financeira, a Constituição Tributária abarca todas as regras e princípios pertinentes ao exercício do poder de tributar, atribuído e limitado pela Constituição Total. Nessa amplitude, garante os meios de financiamento do Estado mediante os tributos, assegurando que o exercício desse poder se faça em observância aos direitos e garantias fundamentais. Nas palavras de Heleno Taveira Torres, “esta é a principal tarefa da Constituição Tributária: determinar os meios de financiamento do Estado Democrático de Direto e, ao mesmo tempo, assegurar a proteção dos direitos e liberdades fundamentais dos particulares”.¹³⁸

Essa relação se mostra evidente, também, na associação do direito financeiro com o direito tributário, cujos resultados aproximam, como é necessário à compreensão ampla da atividade financeira do Estado, as receitas tributárias e as despesas públicas.¹³⁹

Na medida em que os gastos tributários operam, como já abordado, por meio da legislação tributária, torna-se evidente que diversos de seus limites serão definidos pela Constituição Tributária, apesar de nela não se encerrarem. Isso quer dizer que, não obstante os limites impostos ao exercício do poder de tributar – nele inseridos aqueles pertinentes à instituição de gastos tributários – sejam elementares para a conformação do instituto, outros fundamentos são essenciais para que se possa identificar um gasto tributário em sua natureza precípua. Essa advertência foi apresentada por ocasião da proposta de definição dos gastos tributários, em 1.4.4.

Por essa razão, será necessário perquirir acerca dos elementos que conformam o sistema constitucional tributário, para então permitir-se a identificação de hipóteses nas

¹³⁸ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 208.

¹³⁹ Por isso, como já conceituava Aliomar Baleeiro, “o Direito Financeiro é compreensivo do conjunto de normas sobre todas as instituições financeiras – receitas, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal –, ao passo que o Direito Fiscal, sinônimo de Direito Tributário, aplica-se, contemporaneamente e a despeito de qualquer contraindicação etimológica, ao campo restrito das receitas de caráter compulsório. Regula precipuamente as relações jurídicas entre o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou terceiros, como sujeitos passivos” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. XXII).

quais uma dada regra de incidência, por força de objetivos interventivos na ordem econômica, apresente alguma concorrência de âmbitos materiais de princípios, para alcançar objetivos não puramente arrecadatários. Preliminarmente, no entanto, é preciso fixar a característica de renúncia de receitas públicas tributárias, intrínseca aos gastos tributários.

2.2. *Gastos tributários e renúncia de receitas públicas derivadas*

Todas as hipóteses que caracterizam gastos tributários, com base na Constituição, têm em comum, como já abordado, a renúncia de receitas tributárias. Não há gasto tributário que não compreenda a abdicação de receitas públicas derivadas de natureza tributária com um objetivo específico que a qualifica. Sendo esse objetivo buscado por meio de subvenções diretas, por exemplo, não se trata de gasto tributário, mas sim de auxílios financeiros e creditícios, por meio da despesa pública propriamente dita.

As receitas obtidas pelo Estado na forma de tributos se qualificam como derivadas, na classificação doutrinária, porque provêm de patrimônio alheio, por força do exercício do poder de tributar. Diferem, portanto, das receitas originárias, obtidas por meio da exploração do patrimônio do Estado – tais como os preços públicos, os ingressos comerciais, a atuação no mercado (nos limites do artigo 173 da CF), monopólios (artigo 177 da CF) – ou da prestação direta ou concedida de serviços públicos (artigo 175 da CF).

Na síntese de Geraldo Ataliba,

“Estas duas formas se viabilizam mediante duas fórmulas jurídicas distintas: a contratação da venda de bens e serviços, ou a imposição unilateral de uma obrigação jurídica, com fundamento no poder público, manejado pelo estado. A primeira se rege pelo princípio geral informativo dos contratos: autonomia da vontade. Seu critério é o *do ute des*. [...] Doutro lado, as restantes receitas são derivadas do patrimônio das pessoas privadas, mediante compulsão legal”.¹⁴⁰

No entanto, como asseverado antes, apesar de todo gasto tributário compreender uma renúncia de receita tributária, a hipótese contrária não é verdadeira.

As inúmeras formas de renúncias de receitas tributárias previstas na lei – tais como anistias, isenções, remissões, créditos presumidos, alíquota zero, reduções de base de cálculo e outras – devem ser consideradas como modalidades de gastos tributários somente quando estiverem conforme as características elementares de uma subvenção, revestindo-se dos

¹⁴⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1969. p. 26-27.

demais elementos que lhe são conformadores. Renúncias que, a despeito de constituírem uma abdicação de receitas, não compreendam as funções precípua da intervenção econômica, atendendo a outros primados, não devem ser consideradas como gastos tributários.

Exemplo de renúncia de receitas tributárias que tem o potencial, no caso concreto, de não se enquadrar como um gasto tributário está na anistia. Relacionada como espécie de renúncia de receitas tributárias pelo *caput* do artigo 14 da LRF, a anistia constitui, na terminologia do Código Tributário Nacional (CTN), causa de exclusão do crédito tributário, prevista no artigo 175, II, daquele Código. O artigo 180 da mesma codificação esclarece que a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, tal como no caso das multas decorrentes do inadimplemento do crédito tributário.

Em geral, as anistias são utilizadas nos inúmeros programas de refinanciamento de créditos tributários, inscritos ou não em dívida ativa, apelidados de Refis. Ditos programas compreendem, dentre outras benesses aos devedores, a redução ou exclusão das multas, sejam moratórias, de ofício ou isoladas, muitas vezes sem qualquer contrapartida dos contribuintes.

Assim se pode observar, por exemplo, na Lei n.º 13.496, de 24 de outubro de 2017, que instituiu o chamado “Programa Especial de Regularização Tributária – Pert”, com previsão de parcelamento de dívidas tributárias, cujo artigo 2º, inciso III, concedeu anistia sobre as multas de mora, de ofício ou isoladas, de até 70% do respectivo valor.¹⁴¹

Trata-se de renúncia de receita tributária que atende a preceitos de economicidade (em relação às despesas de cobrança da dívida), praticabilidade (pela falta de aparato adequado para exigir o pagamento dos contribuintes) ou mesmo para fazer frente à necessidade de arrecadação – haja vista que o programa exigia um pagamento parcial no ato da adesão –, mas que não denota qualquer caráter de busca pelos primados da ordem econômica ou dos objetivos do Estado brasileiro (senão apenas pela obtenção de entradas financeiras), de forma que não pode ser considerada como um gasto tributário. Isso não

¹⁴¹ De modo diverso, Fernando Facury Scaff considera que esses programas de refinanciamento de dívidas tributárias se caracterizam como verdadeira *transação tributária*, ainda que contenham a anistia de penalidades (exclusão do crédito tributário, nos termos do artigo 180 do CTN), ou mesmo a remissão (artigo 172 do CTN). Para o jurista, a transação tributária congrega o plexo de relações tributárias ínsito a estes programas de parcelamento (anistia, remissão, parcelamento e pagamento), contemplando concessões mútuas próprias da transação, de forma que esta perspectiva é a única suficiente para bem enquadrar a natureza da política fiscal subjacente. Nesse sentido: SCAFF, Fernando Facury. *Crônicas de Direito Financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas*. São Paulo: Conjur Editorial, 2016. p. 72.

significa, em absoluto, que dita renúncia não deva estar integrada nas exigências dos artigos 5º e 14 da LRF, com destaque para as necessárias medidas de compensação.¹⁴²

Esse exemplo denota a existência de renúncias tributárias que podem estar justificadas do ponto de vista dos postulados que regem a tributação, mas que não alcançam a categoria dos gastos tributários, justamente por não revestirem os demais elementos desse instituto. Confirma-se, assim, a máxima anteriormente adotada, fixando-se a premissa: o gasto tributário necessariamente contém uma renúncia de receitas tributárias, mas o inverso não se faz verdadeiro.

O último alerta que se faz neste ponto, e que será examinado com maior vagar quando da análise das imunidades (em 2.5.7), é o de que a própria expressão “renúncia” pressupõe, necessariamente, a abdicação de algo a que se tem direito. Ou seja, é preciso que o direito positivo confira determinado patrimônio a um sujeito de direitos, bem como lhe atribua a prerrogativa para que possa declinar desse arcabouço, para que se possa caracterizar uma renúncia.

No campo da tributação, somente se pode perquirir a respeito de uma renúncia de receitas se a Constituição Federal outorga a um ou mais entes federativos – sujeitos ativos da relação jurídico-tributária – o poder de tributar, adstrito às limitações previstas na mesma Carta. Em adição, é preciso que o exercício de tal poder seja facultativo por parte do ente federativo que o recebeu, de modo que a potencial receita tributária decorrente não seja arrecadada por decisão de política pública.¹⁴³

Como ressaltam Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento, a expressão “renúncia de receita” refere-se à "desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federado competente para sua instituição".¹⁴⁴ Assim, ausentes tanto o poder de tributar determinado fato econômico quanto, alternativamente, o direito de não exercer esse poder, não se terá uma genuína renúncia de receita tributária e, por decorrência, um gasto tributário.

¹⁴² Interessante notar que o artigo 14 da citada Lei n.º 13.496, de 24 de outubro de 2017, instituidora do Pert e das anistias comentadas, assim determinou: “Art. 14. O Poder Executivo federal, com vistas ao cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 5º e no art. 14 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estimará o montante da renúncia fiscal decorrente do disposto nesta Lei e os incluirá no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal que acompanhar o projeto de lei orçamentária anual e fará constar das propostas orçamentárias subsequentes os valores relativos à renúncia”.

¹⁴³ Em 2.6 será examinada a hipótese de não exercício de competência tributária.

¹⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 94.

2.3. *Crêterios distintivos dos gastos tributários*

Sob a perspectiva do sistema tributário, os critérios para uma defini o dos gastos tributários não encontram padrões nos diversos modelos e ordenamentos mundo afora. As varia es se justificam, sobretudo, pela elei o de critérios distintivos que, por óbvio, conduzem a resultados diversos. Esses critérios são fundamentados, usualmente, pelos parâmetros legais ou constitucionais de cada um dos países, e em geral são estabelecidos no seio de uma discussão necessária a respeito de garantir maior transparência e controle dos gastos promovidos pelo Estado por meio da lei tributária.

Em apartada síntese, a partir do exame de múltiplos sistemas jurídicos da América do Norte, Europa e Ásia pertinentes aos gastos tributários,   possível compilar nove critérios largamente utilizados pelos países para identificar esses dispêndios e, em alguma medida, justificar seu uso, conforme exame a seguir.¹⁴⁵ A depender do sistema jurídico, os critérios em questão são explorados de modo combinado ou apartado; ou, muitas vezes, alguns ganham maior relevância em detrimento de outros.

2.3.1. **Extrafiscalidade**

De acordo com esse critério, os gastos tributários servem aos objetivos de variadas políticas estatais. No entanto, essa finalidade   utilizada para distinguir os gastos tributários em duas categorias, a saber, aquela que trata dos aspectos distributivos – denominada, em certos regimes, de gastos indiretos sociais – e outra, relativa ao uso eficiente dos recursos públicos –   qual se atribui a terminologia de incentivos fiscais. Mais especificamente, a primeira espécie busca atingir a equidade distributiva de renda e riqueza, ao passo que a segunda promove altera es comportamentais desejadas pelos governos – por exemplo, a canaliza o de investimentos em negócios empresariais.

Em rela o a esse critério, desafios são comumente apontados no que concerne   necessidade de esclarecimento dos objetivos pretendidos (distribui o ou incentivo) na prepara o de políticas ou projetos de lei, dificultando a mensura o das renúncias de receitas, a avalia o posterior de eficiência e o uso dos sistemas de controle cabíveis.

¹⁴⁵ O mesmo exame de isolamento de características intr secas dos gastos tributários foi realizado num estudo comparativo dos sistemas de gastos tributários dos países nórdicos. Ver: M  T , Kalle. Economic and legal general report. *Yearbook for Nordic tax research 2012. Tax expenditures*, Copenhagen, DJOF Publishing. p. 15-71.

Como se verificou no em 1.4.3, a terminologia da extrafiscalidade pode gerar interpretações ambíguas, uma vez que é por vezes tomada tanto em seu gênero – abrangendo as hipóteses acima citadas – quanto na espécie, caso em que compreende apenas as normas tributárias de caráter indutor.

Em adição, o critério da extrafiscalidade é insuficiente para designar os gastos tributários em sua completude, sobretudo à luz da Constituição Financeira, mas pode ser útil, sujeito a determinadas ponderações, para identificar os gastos tributários apenas no contexto da Constituição Tributária. Assim será empreendido, com maior vagar, em 2.4, que buscará compreender o critério da extrafiscalidade *em sentido lato*, a partir de sua conjugação com o critério de “desvio da tributação normal”.

2.3.2. Substitutividade

Determinados analistas defendem que o relatório de gastos tributários deveria incluir somente disposições tributárias que substituem programas de gastos diretos do Estado.¹⁴⁶

Esse critério possui maior presença, por exemplo, no sistema de relatórios da Alemanha, cujo governo delimita o conceito de gastos tributários às concessões que podem ser consideradas como substitutas de subsídios diretos, inclusive aqueles de natureza econômica e creditícia, e não exclusivamente tributária.¹⁴⁷

O sistema alemão é um exemplo marcante das divergências encontradas nos critérios de análise da *substitutividade* de gastos tributários. Com efeito, para determinados analistas, todos os desvios de um sistema tributário de referência deveriam ser considerados gastos tributários, independentemente de sua natureza tributária ou econômica. Em sentido diverso, outros estudiosos arguem que se faz necessária uma distinção entre gastos indiretos que assumem a forma de subsídios financeiros, daqueles que efetivamente são um desvio de um sistema tributário de referência.¹⁴⁸ Em suma, os especialistas possuem pontos de vista

¹⁴⁶ Nesse sentido: FIEKOWSKI, Seymour. The relation of tax expenditures to the distribution of the fiscal burden. *Canadian Taxation*, v. 2, 1980, p. 211-219. POGUE, Thomas F. Tax expenditures: concept and framework for analysis. *Office of Tax Policy. New Mexico Taxation and Revenue Department*, abr. 2009.

¹⁴⁷ Cf. OECD. *Tax expenditures in OECD countries*. Washington: Secretary-General of the OECD, 2010b. E também: HALLERBERG, Mark. Tax expenditures in Germany. *International Budget Partnership*, Washington, DC, May 2004. Disponível em: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Hidden-Corners-Germany.pdf>. Acesso em 14 maio 2018.

¹⁴⁸ No caso brasileiro, a própria Constituição Federal faz expressamente a distinção, conforme disposto em seu artigo 165, § 3º.

divergentes no que concerne ao relatório de identificação de gastos indiretos: se esses dispêndios deveriam ser limitados àqueles concedidos por meio da legislação tributária (reduzindo em renúncias de receitas derivadas), ou deveriam abranger, também, os gastos de natureza creditícia e financeira, incluídos nessa categoria os subsídios de jaez econômica¹⁴⁹.

Por essas razões, o critério da substitutividade, tal como aplicado na prática estrangeira, abrange por vezes as despesas diretas na forma de subvenções financeiras e creditícias, de modo que alcança hipóteses que não caracterizam os gastos tributários, na forma como adotados neste trabalho.

Em adição, como observado em 1.4.1, é possível que determinado gasto tributário, numa situação concreta, não seja plenamente substituível por uma despesa pública em igualdade de condições (ainda que momentaneamente), por razões que podem variar desde a eficiência alocativa de recursos até a inexistência de condições políticas ou administrativas para o uso da despesa direta. Essa impossibilidade não poderia desnaturar o gasto tributário – uma vez que impossibilidades circunstanciais não atentam contra a cambiabilidade teórica entre renúncias de receitas e despesas diretas –, mas prejudicaria a utilidade do critério fundamentado apenas na substitutividade do gasto tributário com a despesa, sobretudo por ocasião da elaboração de relatórios por parte das administrações tributárias.

2.3.3. Seletividade de beneficiários

Por esse critério, gastos tributários de natureza subjetiva, ou seja, relacionados diretamente à condição pessoal dos contribuintes, deveriam beneficiar somente um grupo específico, tal como as pequenas e médias empresas, por exemplo. Portanto, gastos tributários pertinentes a destinatários sem maior identificação perante o grupo total de contribuintes não deveriam ser considerados benefícios de natureza tributária. Mais especificamente, gastos tributários provêm de disposições tributárias especiais que renunciam a receitas mediante a redução de encargos tributários de determinados contribuintes que preencham certos requisitos e critérios, de modo que gastos sem tais características não deveriam ser identificados como “benefícios fiscais”.

¹⁴⁹ Nesse ponto, para melhor esclarecimento, os analistas consideram que subsídios de ordem econômica – ou seja, transferências de recursos públicos para particulares – se incluem na definição abrangente de desvios de um sistema tributário de referência, na medida em que alteram a *relação econômica* entre o fisco e o contribuinte, globalmente considerada.

Esse critério também enfrentou problemas e criticismo em outros países. O artigo 107 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, por exemplo, constitui a regra angular do *Staid Aid* naquela Comunidade¹⁵⁰, pela qual uma disposição que promova a redução de impostos em um Estado-membro por meio da lei tributária somente será válida se *não falsear ou ameaçar falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções*. A proibição faz referência direta ao critério da seletividade de beneficiários como essencial para avaliar se um determinado gasto tributário, mediante a redução de impostos, pode ser considerado válido perante a União Europeia, de modo que apenas aqueles dispêndios não restritos a um grupo de beneficiários podem sobreviver hígidos na Comunidade.

O professor Wolfgang Schön, do Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, faz ressalvas à eficiência e aplicabilidade desse critério, que pode ser mitigado em situações previstas nas próprias regras de funcionamento da União Europeia. Segundo Schön,¹⁵¹ a partir da distinção prevista na regra comunitária, é preciso considerar que existem regras tributárias que afetam certas empresas ou grupos de empresas, mas não constituem um *State Aid*, uma vez que apenas colocam em termos concretos os princípios de um sistema fiscal abrangente. A Comissão da União Europeia considera essas medidas como seletivas, mas concede aos Estados-Membros o direito de justificar tais providências como

¹⁵⁰ “Artigo 107. 1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, *favorecendo certas empresas ou certas produções*. 2. São compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos; b) Os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários; c) Os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afetadas pela divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens econômicas causadas por esta divisão. Cinco anos após a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, o Conselho, sob proposta da Comissão, pode adotar uma decisão que revogue a presente alínea. 3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349º., tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social; b) Os auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro; c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum; d) Os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum; e) As outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão.” (UNIÃO EUROPEIA. Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. *Jornal Oficial da União Europeia*, 26 out. 2012. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>. Acesso em: 14 maio 2018).

¹⁵¹ Cf. SCHÖN, Wolfgang. Taxation and state aid law in the European union. *Common Market Law Review*, v. 36, n. 4, set. 1999. p. 927.

“necessárias ao funcionamento e eficácia do sistema tributário”.¹⁵² Nessa qualidade, tais regras não discriminam entre contribuintes, mas apenas definem os parâmetros de sistema de incidência, ainda que para um grupo específico de destinatários.

Outros problemas interpretativos a respeito desse critério foram identificados no exame de sistemas europeus por analistas estrangeiros. Por exemplo, a depreciação acelerada não é considerada um gasto tributário em determinados países, em razão de sua generalidade (e não por força de sua temporalidade), ao passo que, em outras jurisdições, esse fator é tratado como um benefício fiscal. De outro turno, a redução de alíquotas do imposto de renda de pequenas e médias empresas, bem como os créditos tributários relacionados a despesas com pesquisa e desenvolvimento, são, geralmente, destinados a um grupo de contribuintes ou de atividades, constituindo claros exemplos de renúncias fiscais seletivas, mas não são considerados como gastos tributários em diversos países integrantes da OCDE.¹⁵³

Como se verá em 2.5.4.3, a seletividade de um grupo de beneficiários também pode se dar apenas por razões de praticabilidade ou, ainda, somente representar um sistema tributário alternativo, sem assumir o caráter de um gasto tributário, pela falta de seu elemento intervector na ordem econômica.

2.3.4. Renúncia de receitas

A renúncia de receitas, por sua própria definição, é uma característica presente em praticamente todos os países que endereçam o tema dos gastos tributários. Uma vez que os sistemas tributários, em geral, consideram gastos tributários aqueles concedidos por meio da legislação tributária, a renúncia de receitas torna-se um fator intrínseco à própria natureza desse fenômeno.

Apesar de esse critério ser de apreensão imediata, diversos desafios derivam de sua colocação. Primeiro, a ambiguidade do termo pode conduzir a métodos variados de mensuração da renúncia da receita decorrente do gasto tributário, conduzindo a resultados absolutamente diferentes.¹⁵⁴ Em segundo lugar, há países que adotam um critério mínimo de

¹⁵² UNIÃO EUROPEIA. Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. *Jornal Oficial da União Europeia*, 26 out. 2012. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>. Acesso em: 14 maio 2018.

¹⁵³ Cf. MÄÄTÄ, Kalle. Economic and legal general report. *Yearbook for Nordic tax research 2012. Tax expenditures*, Copenhagen, DJOF Publishing, p. 18. Ver ainda: OECD. *Tax expenditures in OECD countries*. Washington: Secretary-General of the OECD, 2010b.

¹⁵⁴ Os métodos serão detidamente examinados em 5.5.1.7.

materialidade para a divulgação de renúncias de receitas, tais como a Dinamarca e os Estados Unidos, ao passo que outros, como a Finlândia, divulgam todos os gastos tributários, por menores ou insignificantes que possam ser no contexto das receitas totais.

Em determinadas situações, o critério da renúncia de receitas pode ser falho para definir, de modo suficiente, um gasto tributário, frente a outros postulados que regem a tributação. Isso porque, como visto em 2.2, se é certo afirmar que todo gasto tributário envolve uma renúncia de receitas públicas, o inverso não se faz necessariamente verdadeiro, ou seja, nem toda renúncia de receitas públicas representa um gasto tributário. Para que tal ocorra, é preciso que a renúncia da receita seja qualificada por sua motivação de alcance de uma política fiscal, definida de acordo com os objetivos da ordem econômica, sob uma justificativa estabelecida na Constituição Federal. Uma renúncia que não atenda a esses postulados não poderá ser considerada como um gasto tributário, não obstante a perda da arrecadação seja um fator intrínseco à natureza desse instituto.

2.3.5. Gerenciabilidade

De acordo com Surrey e McDaniel, deduções ou renúncias tributárias fundamentadas na simplificação da administração tributária ou do sistema jurídico tributário deveriam ser consideradas como inseridas no sistema de referência.¹⁵⁵ Nessa qualidade, não poderiam ser classificadas como gastos tributários, na medida em que não seriam, propriamente, diferenciações perante o sistema referencial.

Essa colocação pode ser confirmada em tratamentos tributários diferenciados, quando são fundamentados, ao menos em parte, nos custos exacerbados da administração tributária correlata, sob a perspectiva da *praticabilidade*, tais como o regime simplificado de tributação para pequenas empresas. Tais regimes, em geral, não são passíveis de ser considerados como gastos tributários, frente a um “regime geral” de incidência, constituindo-se em regimes tributários alternativos.

No entanto, todas as incidências tributárias são adotadas pelos governos mediante um exame indispensável de sua gerenciabilidade, na medida em que são sopesados os custos e recursos necessários para a adequada administração do tributo. Desse modo, exceto em casos de grande clareza, torna-se dificultoso estabelecer limites confiáveis para determinar

¹⁵⁵ SURREY, Stanley S; MCDANIEL, Paul R. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

se uma disposição tributária tem a finalidade majoritária ou exclusiva de melhoria da administração.

Desse modo, o critério da gerenciabilidade pode ser útil para excluir determinados regimes tributários alternativos do conceito de gastos tributários, mas é insuficiente para identificar, no restante de incidências tributárias, quais delas poderiam ser consideradas como tal. O critério em questão, portanto, é insuficiente e parcial.

2.3.6. Pretensão do legislador

Por esse raciocínio, busca-se identificar a pretensão do legislador ao instituir o gasto tributário, por um enfoque de prognose legislativa,¹⁵⁶ assim considerado como a finalidade desejada com a introdução da lei tributária no ordenamento, por meio de uma previsão de eventos futuros, baseada no conjunto fático pretérito à edição da norma. Havendo elementos para identificar a intenção não meramente arrecadatória da novel legislação, com finalidades de subvenção indireta, ter-se-ia a presença de um gasto tributário.

A principal crítica que se apresenta a esse critério reside justamente na impossibilidade de identificar, com segurança, as intenções do legislador, sobretudo porque a edição da lei se faz no contexto de um complexo e difuso processo político, sujeito a todas as ordens de intenções, muitas vezes antagônicas. Desse modo, não se permite afirmar que o produto final legislado tenha verdadeira conexão com as intenções de seus criadores, em qualquer etapa do processo, ou, até mesmo, que seja viável estabelecer quais eram essas intenções.

¹⁵⁶ Esse critério, dentre outros, foi apontado (e rechaçado) por BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 23-49. Conforme ponderou João Guilherme Gualberto Torres, “A prognose, enquanto fundamento para o controle de constitucionalidade dos atos normativos, permite, ao lado dos fatos legislativos, aferir a consentaneidade entre o produto legislado e o substrato fático ao qual se destina ou os efeitos que do ato normativo se podia esperar, visando a dar maior coerência e integridade ao ordenamento jurídico, a nível legislativo, e ensejando a abertura democrática de discussão e de apresentação da implicação do novel estatuto. ‘Prognose’, por isso mesmo, seriam as razões e os motivos para aprovação de um projeto de lei ou de uma proposta de emenda à Constituição, incumbindo ao Tribunal Constitucional verificar o grau de probabilidade de que o evento futuro venha a ocorrer” (*A verificação de fatos e prognoses legislativos no controle de constitucionalidade brasileiro*. Disponível em: <http://www.portaldepublicacoes.ufes.br/processocivilinternacional/article/download/19855/13274>. Acesso em: 8 ago. 2019. A defesa do controle de constitucionalidade mediante a revisão de fatos e prognoses legislativos é realizada por: MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognoses legislativos pelo órgão judicial. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 88, vol. 766, ago. 1999b. Fascículo Cível, Primeira Seção, p. 11-28. Vide ainda: MARTINS, Flávia Affonso. O conceito indeterminado de prognose e a Lei 12.401/2011. *In: Revista da AGU* [Online], Volume 12 Número 36, jun. 2013.

Em adição, num Estado Democrático de Direito, é o resultado da produção legislativa que cria direitos e obrigações, de modo independente dos interesses latentes à criação do suporte linguístico. E a criação da norma, subjacente ao texto, é realizada pela interpretação do aplicador, que lhe concede sentido e conteúdo, a partir dos fatos concretos. Ainda que a exposição de motivos da lei possa ser utilizada como um dos elementos de interpretação, certamente não poderá ser exclusiva na tarefa de definir o alcance da regra de conduta.¹⁵⁷

2.3.7. Finalidade da lei interpretada pelo aplicador

Por essa baliza, diferencia-se a finalidade da norma de seus efeitos, para o fim de identificar a primeira pela perspectiva jurídica, por meio da interpretação. Trata-se, portanto, de definir os fins perseguidos pela norma tributária por meio da interpretação, para então compará-los com os interesses envolvidos no caso concreto.

O critério é defendido por Diego Bomfim, com apoio nas técnicas de interpretação finalística das normas jurídicas. O autor assim resume essa metodologia:

“Neste caso, o intérprete pode objetivar sua interpretação, trabalhando com *elementos normativos que, direta ou indiretamente, denunciam a finalidade da lei*, sendo esta identificável com segurança pelo intérprete e, por isso, passível de avaliação de juridicidade diante de seus correlatos fundamentos de validade” (grifo nosso).¹⁵⁸ (grifos nossos).

Para que essa tarefa seja empreendida pelo intérprete, defende o autor que a avaliação deve partir de um referencial teórico fundamentado na potencialidade de que os contribuintes adotem a conduta pretendida pela norma, e não numa avaliação empírica dos efeitos. Essa avaliação empirista não seria, em consequência, relevante para uma análise de validade da norma, ainda que tivesse utilidade para a adequação das políticas públicas subjacentes. Nas palavras do autor,

“[...] as normas tributárias extrafiscais devem ser identificadas a partir da interpretação de finalidades não vinculadas à arrecadação,

¹⁵⁷ Nesse sentido, conforme será examinado no Capítulo 2.4.4, adota-se a teoria estruturante do direito de Friedrich Müller, para quem a norma jurídica não existe *ante casum*: o caso submetido à decisão é constitutivo da norma. O texto da norma no código legal é apenas um dado de entrada do processo de trabalho chamado de *concretização*, que levaria em conta outros dados, inclusive factuais, os quais, ao final do processo metodológico, comporiam a norma jurídica. Vide: MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

¹⁵⁸ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 45.

via distribuição igualitária da carga tributária. Sendo possível, por meio da interpretação normativa, o estabelecimento destas finalidades, a norma passará a ser tratada como extrafiscal, o que possibilitará sua submissão a todos os critérios de fundamentação, limitação e controle [...]”.¹⁵⁹

Trata-se da adoção, em seu âmago, da teoria finalística da interpretação, própria da Jurisprudência dos Interesses, que defendia a aplicação da norma jurídica tendo em conta, principalmente, as finalidades às quais se destina. É, pois, uma escola de cunho nitidamente teleológico, isto é, o estudo filosófico do propósito, objetivo ou finalidade, que teve em Philip Heck (1858-1943) seu grande expoente.

Para Heck, cujo labor visava construir um contraponto à Jurisprudência dos Conceitos – calcada no formalismo de submissão estrita do juiz ao texto legal –, a lei tem como propósito resolver conflitos de interesses e, ao analisá-la, cabe ao intérprete investigar, sobretudo, quais interesses teve o legislador em consideração para apaziguar os conflitos.

Para tanto, Heck considerava que a interpretação judicial condizia com o próprio conceito de valoração da vida e seus interesses. Assim, a atividade judicial teria um papel criador, enquanto visava conciliar os interesses postos na lei pelo legislador com os interesses dos cidadãos em conflito.

A jurisprudência dos interesses apresenta, portanto, plena confiança na lei, aproximando-se do positivismo legal, na medida em que se torna uma técnica de aplicação judicial da lei em si, e não de uma metodologia de criação judicial do direito. Na expressão de Heck, deve o juiz seguir, com “obediência inteligente”, a escolha de interesses feita pelo legislador, ainda que o caso concreto demonstre haver maior necessidade de tutela de interesse diverso. Deste modo, esse pensamento prioriza, em especial, a questão das lacunas do sistema jurídico em casos específicos, abstendo-se o intérprete de utilizar suas próprias valorações.¹⁶⁰

Ricardo Lobo Torres lembra que a jurisprudência dos interesses influenciou no surgimento da interpretação econômica do direito tributário, plasmada pelo método finalístico, posteriormente adotado pelo artigo 109 do CTN. Entretanto, essa orientação já se encontra superada pelo pluralismo metodológico, que reclama a conjugação de variadas técnicas de interpretação para a construção da norma jurídica. Assim afirma o jurista:

¹⁵⁹ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 48.

¹⁶⁰ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 56-57.

“O art. 109 do CTN padece de fraqueza de haver aderido a uma posição teórica hoje em refluxo. Já não se defende a exclusividade da consideração econômica ou a preponderância do método finalístico, substituídos que foram pelo pluralismo metodológico. Era posição ancorada no positivismo sociológico e economicista, insustentável no ambiente atual do pós-positivismo. [...] Todos os outros corolários da interpretação econômica igualmente se desvalorizaram: a autonomia do Direito Tributário, a redução economicista, a ilicitude da elisão, a liberdade do juiz tributário e a primazia da justiça”.¹⁶¹

A crítica de Karl Larenz à escola da jurisprudência dos interesses, a seu turno, concentra-se na indeterminação dos critérios para a identificação dos *interesses* pretendidos pelo legislador durante o processo de aplicação da norma. Assim asseverou Larenz:

“Desta maneira, o ‘interesse’ é tanto objecto como critério de valoração, como ainda ‘factor causal’ – o que constitui uma falta de clareza não só do ponto de vista terminológico, mas também uma sequela da ‘teoria genética dos interesses’, que constantemente se sente como elemento perturbador nas explicações de carácter metodológico”.¹⁶²

A abertura e indeterminação dos critérios de aplicação, desse modo, conduz ao subjetivismo criticado pela própria Jurisprudência dos Interesses, concedendo ao intérprete a liberdade de atingir resultados que poderiam, em última análise, estar dissociados do contexto factual que exige a concretização normativa. A ausência de objetividade quanto aos critérios que devem ser adotados pelo intérprete para extrair a finalidade do texto positivado, em última análise, conduz ao mesmo arbítrio inerente à tentativa impraticável de compreender a intenção do legislador.

Essa ausência de critérios de interpretação também evidencia a impossibilidade de identificar, com alguma segurança, os “indícios”, expressões linguísticas ou contextos normativos que denunciariam, em muitos casos, a finalidade da lei positivada. Basta ressaltar que diversas normas tributárias, consideradas como gastos tributários, são veiculadas em textos legais sumários e reduzidos, sem maiores digressões de contexto ou finalidade.

¹⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar. p. 149-151.

¹⁶² LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3.ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. p. 69. Outra crítica endereçada por Larenz a essa escola está na ambivalência da expressão “interesses”, que poderia, por vezes, representar os interesses adotados pelo legislador e, em outras, referir-se aos interesses antagônicos em conflito. Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 57-58.

Exemplo disso está na lei tributária que veicula a isenção do imposto de renda das pessoas físicas sobre o acréscimo patrimonial decorrente do recebimento de dividendos pagos por pessoas jurídicas. Referida isenção está prevista no artigo 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que possui a seguinte redação:

“Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.”

Considerada comumente como um gasto tributário de estímulo no investimento produtivo¹⁶³, o texto da lei é sumário e não traz qualquer indício ou sintoma das finalidades extrafiscais perseguidas pelo legislador, de forma que uma interpretação apenas teleológica daria ao intérprete plena discricionariedade para estabelecer quais seriam esses propósitos. À falta de método para uma exegese dessa natureza, os resultados poderiam alcançar o mero arbítrio.

Se não bastasse, e de modo central, a proposta em exame parte de um “referencial teórico baseado na potencialidade de que os contribuintes reajam aos incentivos gerados pela

¹⁶³ A própria exposição de motivos da citada Lei assim justifica a isenção: “Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, *esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas*” (grifo nosso). Nas palavras de Gustavo Brigagão, “Quanto ao estímulo ao investimento em atividades produtivas, a manutenção da tributação intensa do lucro na sua formação (34%, para as empresas que sejam tributadas com base no lucro real) e da isenção na distribuição, além de assegurar a arrecadação nos níveis desejados pela Fazenda, tornam injustificável e desnecessário que pessoas jurídicas retenham ou posterguem o pagamento de dividendos (*lock-in effect*). Consequentemente, os acionistas passam a ter maior discricionariedade e disponibilidade de recursos para fazer reinvestimentos ou investimentos em novos negócios. Com essa desoneração e consequente desobstrução da distribuição de lucros por parte das empresas, há maior circulação de riquezas na econômica, com todas as vantagens daí decorrentes” (*A proposta de retorno à tributação de dividendos não pode prosperar*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-out-24/proposta-retorno-tributacao-dividendos-nao-prosperar>. Acesso em: 13 ago. 2019). Apesar disso, a Receita Federal do Brasil não considera a isenção como um gasto tributário, conforme Demonstrativo de Gastos Tributários PLOA 2019, porque analisa a questão apenas sob a perspectiva de integração entre o imposto de renda da pessoa jurídica e o da pessoa física, sem considerar qualquer efeito indutor, ainda que esteja manifestado na exposição de motivos da própria lei isentiva. Nesse sentido, afirma o citado Demonstrativo: “A forma e o grau de integração da tributação do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, mais especificamente o tratamento destinado aos dividendos, é considerado como parte da estrutura geral do imposto de renda e, por mais que essa escolha possa levantar questões sobre justiça fiscal com impactos na equidade do sistema, ela faz parte do sistema tributário de referência atual” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, ago. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019).

tributação”, a partir de “um modelo teórico que assume que as pessoas são racionais e, por isso mesmo, reagem (ou tendem a reagir) a incentivos”.¹⁶⁴

Esse “referencial teórico” é obtido por uma definição prévia das finalidades pretendidas pelo texto positivado, sem considerar, ainda, os fatos concretos que componham a situação a ser considerada. Em outras palavras, por esse método, deve o aplicador da lei, num primeiro passo, examinar apenas o texto legal para buscar, a partir de indícios expressos ou implícitos, quais seriam as finalidades da norma tributária interventiva; fixada essa premissa, passar-se-ia, então, para a comparação dessas finalidades com os fatos submetidos à análise.

Trata-se, portanto, da pretensão de acessar um dado prévio, ínsito ao texto, característico da hermenêutica jurídica tradicional, que se baseia no representacionismo da linguagem, em cujo contexto o aspecto semântico assume papel suplementar, com finalidade de apenas aprimorar o conteúdo predeterminado da lei.¹⁶⁵ A teoria considera, portanto, que a norma é determinada *ante casum*, e não em razão dos fatos submetidos ao processo de concretização normativa.

Como se observará em 2.4.4, uma interpretação finalística que não considere os dados do caso concreto desde o início, numa tentativa de descortinar o sentido prévio e inato do texto – para que sirva de suporte ao exame do aplicador da lei –, dissocia-se das concepções pós-positivistas da interpretação, que reconhecem o papel das funções da linguagem na interpretação jurídica. Em consequência, nesta visão, a interpretação deve assumir o papel de construção de sentido da norma, ainda que parta de referências

¹⁶⁴ BOMFIM, Diego. *Extrajudicialidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 47.

¹⁶⁵ De fato, o processo de negação à metafísica próprio do normativismo fez originar um movimento de renovação filosófica denominado de “movimento analítico”, que continha, em seu cerne, a defesa do papel preponderante e decisivo da linguagem na construção do pensamento. Mas essa defesa passou por duas fases bastante distintas, sobretudo em razão das obras centrais de Ludwig Wittgenstein. Num primeiro momento, identificado com a obra fundante de Wittgenstein, *Tractatus logico-philosophicus*, a linguagem foi considerada em sua perspectiva ideal ou formal, com o objetivo de compatibilizar a expressão dos fatos com uma lógica reduzida e atômica, em abandono às estruturas gramaticais das línguas naturais, para avaliar, criticamente, o alcance significativo da linguagem. Tratava-se de assinalar um caráter representativo de textos legais, ou, como demonstrou José Maria Arruda de Andrade, “a noção de que estes textos carregam em si elementos que apontam para significações, e que a função do intérprete seria proceder a atos que permitam o acesso a esses dados (sejam eles ideias ou dados reais). A esse tipo de abordagem, aqui exposta simploriamente, dar-se-á o nome de representacionismo” (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 58-59).

Em momento subsequente, correspondente à segunda obra de Wittgenstein, *Investigações Filosóficas*, deslocou-se o foco da linguagem de seu caráter designativo e correspondente para a linguagem como uso. Abandonou-se, assim, a concepção ideal da linguagem, para se adotar aquela utilizada comumente, de modo que o sentido das palavras seria atribuído por seu uso, inserido em jogos de linguagem.

linguísticas mínimas, sem a pretensão de que o texto possua um sentido prévio e anterior ao caso concreto.

Por essas razões, não se adota nesta tese o critério da finalidade da lei interpretada pelo aplicador, não apenas porque o método finalístico de modo isolado já foi superado pelo necessário pluralismo metodológico, mas também porque parte da crença, aqui rechaçada, de que os fins da lei tributária podem ser encontrados de modo apriorístico ao caso concreto.

2.3.8. Pragmático

Por meio desse critério, defendido por Luís Eduardo Schoueri para a identificação de normas tributárias indutoras,¹⁶⁶ a imprestabilidade do critério finalístico exige um enfoque pragmático da lei tributária, a partir da consideração de seus efeitos sobre os destinatários. Tratar-se-ia de identificar os efeitos concretos que a norma em exame tenha produzido sobre o comportamento, por seu efeito indutor. O exame estaria concentrado, portanto, na eficácia das normas tributárias indutoras, a partir da aferição concreta de seus efeitos extrafiscais, ou seja, não meramente arrecadatários.

No caso das leis com pretensão extrafiscal, esse critério significaria a efetiva adoção, pelos destinatários, das condutas estimuladas (ou desestimuladas) pela norma indutora, como elemento central para determinar a identificação e até mesmo a validade da legislação extrafiscal.

Na análise crítica dessa proposta, Diego Bomfim¹⁶⁷ aponta que o modelo de pragmática defendido por Tercio Sampaio Ferraz Junior – e que é utilizado como fundamento para a proposta de Schoueri – não está alicerçado numa avaliação de validade a partir do que Ferraz Junior primeiro denomina de “relato normativo”, ou seja, o efetivo cumprimento da norma. Para aquele jurista, a efetividade da norma vincula-se à circunstância de não gerar *desconfirmação* da autoridade do respectivo emissor, de modo que relações que desqualificam a autoridade denotam a carência de efetividade. Nessa teoria, o efetivo cumprimento da norma é irrelevante para sua efetividade; esta se manifesta, sobretudo, na relação de confirmação mínima para o emissor.

¹⁶⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 24.

¹⁶⁷ Cf. BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 35.

Essa perspectiva da pragmática, como reconhece o próprio Ferraz Junior, difere de uma visão clássica da doutrina.¹⁶⁸ Com efeito, de modo tradicional, considera-se a pragmática como o plano da semiótica tecido pelas formas segundo as quais os usuários da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos e realizar os valores da ordem jurídica. A pragmática se distingue dos demais estudos linguísticos pelo fato de que estes dizem respeito a "forma-sentido", ao passo que a primeira estuda o uso da linguagem "forma-sentido-uso". A pragmática considera que as expressões linguísticas só têm sentido numa situação real de comunicação. Portanto, em tradução, a equivalência pragmática seria a expressão da mensagem da LI no contexto da L2.¹⁶⁹ Nas palavras de Lourival Vilanova, "O uso é sempre relação pragmática. É externo ao enunciado. É relação pragmática intersubjetiva, não relação sintática na estrutura do enunciado, nem relação semântica de referência denotativa com as situações que deonticamente qualificam".¹⁷⁰

De todo modo, a discriminação entre as normas tributárias indutoras e as demais, por meio dos efeitos comportamentais extrafiscais que causam, encontra desafios relevantes, que impedem a utilização desse critério de modo confiável.

Inicia-se com a constatação, já muito consolidada na doutrina nacional e estrangeira,¹⁷¹ de que todas as leis tributárias provocam alterações de comportamento, tanto de natureza fiscal como de ordem indutora e não meramente arrecadatória. Em 2.5, será examinada a relação entre os gastos tributários e a neutralidade da tributação, para o fim de concluir que esta última, longe de proibir a utilização do tributo com finalidade de intervenção econômica, apenas não pode servir de instrumento de dirigismo fiscal, em ofensa à livre iniciativa, sem justificação constitucional transparente. Desse modo, torna-se muito incerta a tarefa de identificar normas tributárias com finalidades marcadamente extrafiscais a partir dos efeitos comportamentais causados, na medida em que tais reações de conduta podem ocorrer em razão de efeitos puramente fiscais. Em suma, a alteração

¹⁶⁸ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 122.

¹⁶⁹ Cf. SILVE, Suzete. Pragmática e tradução: um método de interpretação do texto. *Caligrama: Revista de Estudos Românicos*, v. 6, p. 185-196, out. 2011. Disponível em: <http://www.periodicos.letras.ufmg.br/index.php/caligrama/article/view/351>. Acesso em: 14 ago. 2017. p. 186.

¹⁷⁰ Cf. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e os sistemas de direito positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 142.

¹⁷¹ Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 630; GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). *Revista Internacional de Direito Tributário - Abradt*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 222.

comportamental frente à lei tributária não pode ser seguramente atribuída à indução pretendida por uma disposição com pretensões extrafiscais, uma vez em que se dá, em alguma medida, por força da função arrecadatória do tributo.

Um exemplo ilustrativo de efeito indutor ocasionado pela lei tributária com funções eminentemente fiscais está na fragmentação de processos produtivos, provocada por distorções no sistema de não cumulatividade de incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), regidas, respectivamente, pelas Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03.

A não cumulatividade dessas contribuições baseia-se no método subtrativo indireto (“base contra base”), segundo o qual o contribuinte pode descontar créditos calculados sobre os custos, despesas e encargos admitidos pela legislação, pagos a outras pessoas jurídicas domiciliadas no país. Devido a esse regime não cumulativo, a alíquota nominal de incidência das contribuições é de 9,25% sobre o total das receitas auferidas no período, sendo o débito a pagar configurado depois de descontados os créditos apurados, com o uso da mesma alíquota sobre os dispêndios.

Para as empresas optantes do Simples Nacional ou submetidas ao regime de incidência cumulativa das contribuições em exame, as alíquotas são inferiores àquelas aplicadas no regime não cumulativo (sendo de 3,65% na sistemática cumulativa), uma vez que esses regimes não admitem o desconto de créditos.

Esse cenário permite a uma empresa, submetida ao regime não cumulativo de incidência das contribuições, apurar créditos à alíquota de 9,25% sobre dispêndios incorridos com outras sociedades submetidas ao regime cumulativo, que apuram, como visto, o PIS e a COFINS com alíquota inferior. Desse modo, não há correspondência entre as contribuições efetivamente pagas em cada etapa da cadeia produtiva, o que seria característico de um tributo não cumulativo na sistemática de “imposto contra imposto”.

Esse arcabouço normativo representa um incentivo para que empresas fragmentem seu processo produtivo, num movimento de “horizontalização”, transferindo etapas produtivas para outras sociedades do mesmo grupo empresarial, optantes do Simples Nacional ou sujeitas ao regime cumulativo de incidência do PIS/COFINS. A diferença positiva entre a alíquota de 9,25% para desconto de créditos e as alíquotas inferiores relativas aos demais regimes de incidência termina por representar uma economia tributária para o grupo empresarial. No entanto, esse planejamento – sujeito a uma análise de legalidade – pode acarretar perda de eficiência e produtividade, na contramão dos primados da ordem econômica, com efeitos não desejados pelo legislador.

Tais constatações também conduzem à conclusão de que os efeitos comportamentais verificados não podem ser atribuídos de modo confiável à lei tributária com desígnios indutores. Essas mudanças podem ocorrer pelo objetivo puramente fiscal da lei, ou até mesmo por fatores externos à própria tributação, decorrentes de aspectos macroeconômicos, disponibilidade de crédito, subsídios financeiros e diversos outros.

Exemplo dessa circunstância está na desvalorização cambial da moeda nacional perante moedas estrangeiras. Nesse caso, há um estímulo às exportações de bens e serviços por empresas nacionais, que passam a ter preços mais competitivos no cenário internacional. Um eventual incremento nas exportações nesse período pode ser confiavelmente creditado a incentivos de natureza tributária específicos para o setor?¹⁷²

Outra crítica apresentada por Diego Bomfim¹⁷³ ao critério pragmático para identificação de gastos tributários reside na impossibilidade de aceitar a eficácia social das normas como elemento relevante para fins de apuração de sua validade. A refutação dessa concepção parte do reconhecimento de ser impossível identificar as motivações de comportamentos pretendidos ou induzidos por normas jurídicas, sob risco de recair-se numa avaliação psicológica, dissociada de uma metodologia jurídica.

Por esses fundamentos, também não se verificam fundamentos suficientes para adotar-se um critério de pragmático de identificação de gastos tributários, sobretudo em função da dificuldade de se estabelecer uma correlação confiável entre os comportamentos sociais e as pretensões indutoras da norma tributária.

2.3.9. “Desvio da tributação normal”

Certamente o mais difundido em diversos países – como os Estados Unidos e vários outros membros da OCDE –, esse critério carrega uma noção de desvio do sistema tributário de referência. Por esse critério, se faz necessária uma compreensão prévia a respeito dos contornos e limites inerentes à configuração jurídica de cada um dos tributos – a fim de delimitar um sistema tributário que sirva de paradigma –, para então identificar e qualificar,

¹⁷² Tal como o incentivo previsto na Lei 9.481/97, art. 1º, III, que reduz a zero a alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessas para o exterior destinadas ao pagamento de despesas com pesquisa de mercado para produtos brasileiros de exportação, bem como para participação em exposições, feiras e eventos, aluguéis e arrendamentos de estandes e locais de exposição, propaganda vinculada à promoção de produtos brasileiros nos eventos.

¹⁷³ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 40-42.

como gastos tributários, quaisquer desvios normativos em relação a esse sistema de referência.

O principal desafio que deriva desse critério está justamente na análise de gastos que podem ou não constituir desvios do sistema de referência. Em sistemas jurídicos com baixa normatividade rígida em matéria tributária, sobretudo constitucional, o debate a respeito da configuração de um sistema padrão assume grande vulto, aumentando a subjetividade do intérprete a respeito das balizas pertinentes a um sistema de referência e, em consequência, reduzindo a segurança jurídica da tarefa de determinar as renúncias promovidas nas receitas tributárias. Essas diferenças entre sistemas jurídicos também reduzem, inevitavelmente, a comparabilidade de dados e resultados.

Luís Eduardo Schoueri também rechaça esse critério, sob o mesmo argumento. Para o jurista, a dificuldade em estabelecer um padrão de normalidade tributária impossibilita que a baliza do desvio seja adotada com segurança.¹⁷⁴

Como se verá em 2.4, esse critério será associado ao parâmetro da extrafiscalidade, tomada em seu sentido amplo, para identificar os gastos tributários no seio da Constituição Tributária, mediante ponderações voltadas a uma adequada concepção de “sistema tributário de referência”, a partir de uma hermenêutica estruturante do sistema constitucional brasileiro, que, por suas características analíticas e rígidas, permite identificar um gasto tributário por meio de sua comparabilidade com os critérios elementares que definem o sistema constitucional tributário.

2.3.10. Critérios difundidos no panorama internacional

Os critérios acima sumarizados são encontrados, em diferentes escalas e usos, nos mais variados sistemas jurídicos de outros países. Alguns exemplos são úteis para ilustrar essa realidade.

A OCDE adota, em grande medida, o critério do “desvio da tributação normal”, e descreve três abordagens gerais para definir um sistema tributário de referência, a partir do qual se possam identificar “desvios” caracterizadores de gastos tributários.¹⁷⁵ São eles:

¹⁷⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 22-23.

¹⁷⁵ Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), “Consumption Tax Trends,” (Paris: OECD Publishing). Vide ainda: *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?*, p. 15.

- a) *Abordagem conceitual*, que utiliza um sistema tributário “ótimo” como norma baseada em conceitos teóricos de renda, consumo ou impostos sobre valor agregado. Essa norma pode ser modificada para abordar limitações de dados e problemas técnicos na aplicação de um conceito teórico;
- b) *Abordagem legal*, que usa amplamente as leis tributárias de um país como base para definir a referência, isolando o tratamento diferencial ou preferencial julgado como gasto tributário (por exemplo, disposições específicas para abordar objetivos políticos específicos); e
- c) *Abordagem de subsídio de despesas*, que busca apenas identificar diferenciais ou preferências de tratamento claramente análogos a uma despesa direta.

Nos Estados Unidos, por exemplo, Surrey e McDaniel assim definiram o conceito de *tax expenditure*:

“O conceito de gasto tributário postula que um imposto de renda é composto de dois elementos distintos. O primeiro elemento consiste em provisões estruturais necessárias para implantar um imposto de renda normal, tais como a definição do lucro líquido, a especificação das regras contábeis, a determinação das entidades sujeitas a impostos, a determinação do cronograma e dos níveis de isenção, e a aplicação do imposto às transações internacionais. O segundo elemento consiste nas preferências especiais encontradas em todo imposto de renda. Essas provisões, frequentemente chamadas de incentivos fiscais ou subsídios fiscais, são saídas da estrutura tributária normal e são projetadas para favorecer uma determinada indústria, atividade, classe ou pessoas. Elas assumem várias formas, como exclusões permanentes de renda, deduções, diferimentos de obrigações fiscais, créditos contra impostos ou alíquotas especiais. Quaisquer que sejam suas formas, esses desvios da estrutura tributária normativa representam gastos do governo para atividades ou grupos favorecidos, efetuados por meio do sistema tributário, e não por meio de doações diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental” (tradução nossa).¹⁷⁶

¹⁷⁶ No original: “The tax expenditure concept posits that an income tax is composed of two distinct elements. The first element consists of structural provisions necessary to implement a normal income tax, such as the definition of net income, the specification of accounting rules, the determination of the entities subject to tax, the determination of the rate schedule and exemption levels, and the application of the tax to international transactions. The second element consists of the special preferences found in every income tax. These provisions, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure and are designed to favor a particular industry, activity, or class or persons. They take many forms, such as permanent exclusions from income, deductions, deferrals of tax liabilities, credits against tax, or special rates. Whatever their form, these departures from the normative tax structure represent government spending for favored activities or groups, effected through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance” (SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *Tax Expenditures*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1985, p. 3).

Como se verifica dessa definição – aplicável aos benefícios fiscais sobre o imposto de renda –, dois elementos essenciais foram considerados. O primeiro, uma *abordagem conceitual* relativa a uma estrutura normal do imposto, de acordo com suas linhas básicas, tais como a definição de renda líquida, regras contábeis, contribuintes, alíquotas, níveis de isenção e aplicação em transações internacionais. Em segundo, os autores consideraram a necessidade de identificar as preferências especiais encontradas no imposto, apartadas da estrutura normal da incidência, e desenvolvidas para favorecer áreas particulares da indústria, atividades ou classe de pessoas.¹⁷⁷

Naquele país, como visto anteriormente (em 1.3), o *Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974* exige que as comissões orçamentárias examinem os gastos tributários enquanto desenvolvem a deliberação orçamentária do Congresso. Em resposta a essa norma diretiva, o Serviço de Investigação do Congresso (*Congressional Research Service* – CRS) prepara regularmente um parecer para o Comitê de Orçamento do Senado.

Conforme o parecer preparado pelo CRS para a deliberação do orçamento de 2017, os *tax expenditures* foram definidos como

“Perdas de receita resultantes de disposições fiscais que concedem benefícios fiscais especiais destinados a incentivar certos tipos de comportamento por parte dos contribuintes ou para ajudar os contribuintes em circunstâncias especiais. Essas disposições podem, com efeito, ser vistas como programas de gastos canalizados pelo sistema tributário. Elas são, de fato, classificadas nas mesmas categorias funcionais que o orçamento dos EUA” (tradução nossa).¹⁷⁸

¹⁷⁷ Saliente-se que o trabalho de Surrey centrou-se nos gastos tributários do imposto de renda. O economista esclareceu que cada imposto tem sua própria estrutura apropriada e suas vantagens e desvantagens. Para ele, a estrutura de um imposto normativo de renda não deve ser testada pelos valores ou conceitos usados por quem prefere a escolha de um imposto sobre o consumo, e vice-versa. Um orçamento de gastos tributários para um imposto de renda, para ser útil – a partir de uma análise de quais objetivos esse imposto foi solicitado a realizar além de tributar lucro líquido –, deve ser enquadrado utilizando uma *definição normativa* de “lucro”. Nesse sentido, vide: SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard University Press, 1973. p. 21.

¹⁷⁸ No original: “Revenue losses resulting from tax provisions that grant special tax relief designed to encourage certain kinds of behavior by taxpayers or to aid taxpayers in special circumstances. These provisions may, in effect, be viewed as spending programs channeled through the tax system. They are, in fact, classified in the same functional categories as the U.S. budget.” (CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. *Tax expenditures – compendium of background material on individual provisions*. U.S. Government Publishing Office, Washington, DC, Dec. 2017. p. 2). A mesma definição foi utilizada nos relatórios subsequentes.

A definição do CRS assinala, com maior evidência, o caráter indutor e de renúncias tributárias do *tax expenditure*, classificando-o na mesma categoria funcional das despesas orçamentárias.

Em suas funções institucionais, o CRS examina, especialmente, a Seção 3(3) do mencionado *Budget Act of 1974*, que, por sua vez, assim define os *tax expenditures*:

“As perdas de receita atribuíveis às disposições da legislação tributária federal que permitem uma exclusão especial, isenção ou dedução da receita bruta ou que fornecem um crédito especial, uma taxa preferencial de imposto ou um diferimento da obrigação tributária” (tradução nossa).¹⁷⁹

Essa definição positivada demonstra que o modelo norte-americano utiliza um sistema de referência legal, e não meramente conceitual, para a identificação dos gastos tributários, ainda que essa tarefa seja, como se verifica atualmente, plasmada por indeterminações próprias do sistema de imposto de renda daquele país, como será visto adiante.

A definição legal é oficialmente adotada pelos órgãos responsáveis por preparar a demonstração dos *tax expenditures* para o processo orçamentário, em especial o tesouro norte-americano e o *Joint Committee on Taxation* (JCT). Ambos os órgãos, por sua vez, ressaltam as dificuldades inerentes ao estabelecimento do sistema tributário de referência, para fins de identificação dos subsídios tributários.¹⁸⁰

¹⁷⁹ No original: “those revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability” (*Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974*. Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-88/pdf/STATUTE-88-Pg297.pdf>. Acesso em: 5 abr. 2018).

¹⁸⁰ Noutra perspectiva que concede maior ênfase à limitação de abrangência dos beneficiários como elemento inerente à condição de incentivos fiscais (*critério da seletividade*), Barry Anderson considera que os *tax expenditures* seriam, no modelo norte-americano, “disposições da legislação tributária, regulamentação ou práticas que reduzem ou adiam a receita para uma população limitada de contribuintes em relação a um imposto de referência” (ANDERSON, Barry Presentation at the Asian senior budget officials meeting, 10-11 January 2008, Bangkok, Thailand. Disponível em: www.oecd.org/dataoecd/40/6/39944419.pdf. Acesso em: 5 abr. 2018). Paralelamente, de acordo com o *Center of Budget and Policy Priorities* dos Estados Unidos – um instituto independente de pesquisas que examina prioridades orçamentárias federais naquele país desde 1981 –, “Gastos tributários são subsídios entregues através do código tributário como deduções, exclusões e outras preferências fiscais. As despesas fiscais reduzem o montante de impostos que as famílias ou as empresas devem. Para se beneficiar de uma despesa fiscal, o contribuinte deve realizar determinadas ações ou atender a determinados critérios. Por exemplo, algumas famílias que têm uma hipoteca podem reduzir seus impostos, alegando uma dedução fiscal para seus gastos com juros hipotecários, e as empresas podem receber um subsídio fiscal para investir em maquinário” (Center of Budget and Policy Priorities. *Policy Basics: Federal Tax Expenditures*. Disponível em: <http://www.cbpp.org/research/federal-tax/policy-basics-federal-tax-expenditures>. Acesso em: 27 jun. 2017. Tradução nossa).

Conforme o parecer da *Congressional Research Service* (CRS),¹⁸¹ na história legislativa do orçamento norte-americano, as provisões classificadas como *tax expenditures* são contrastadas com aquelas disposições que fazem parte da “estrutura normal” do imposto de renda individual e corporativo necessário para arrecadar as receitas do governo.

Esse histórico é confirmado pelo documento anualmente elaborado pelo *Office of Management and Budget* do gabinete da presidência, denominado de “*Analytical Perspectives – Budget of the U.S. Government – Fiscal Year*”, que promove uma análise de áreas específicas do orçamento para auxiliar o público, os formuladores de políticas, a mídia e pesquisadores a entender melhor o orçamento proposto. O documento preparado em apoio ao orçamento de 2018 – do mesmo modo que nas versões anteriores –¹⁸² aponta a falta de referências objetivas do *Budget Act of 1974* para a tarefa de definir uma redução tributária como um *tax expenditure*, de modo que esse procedimento termina por corresponder, na opinião dos próprios analistas, a um verdadeiro julgamento. A maior parte dos *tax expenditures* foi apresentada em 2018 usando duas linhas de referência: a primeira, uma “base tributária normal”, de acordo com um conceito predefinido de incidência; e a segunda, uma linha com base numa referência arbitrariamente estabelecida.¹⁸³

No entanto, os analistas norte-americanos reconhecem que a definição de *tax expenditures*, mesmo naquele país, representa uma tarefa dificultosa, porque determinadas medidas de natureza tributária podem não ser facilmente classificadas como parte de um imposto de referência ou uma exceção a este.¹⁸⁴

O professor Boris Bittker, da Universidade de Yale, foi um dos primeiros a chamar a atenção nos Estados Unidos para problemas inerentes à identificação e mensuração dos *tax expenditures*. Primeiro, afirmou, não há acordo geral sobre o que constitui uma estrutura fiscal ideal ou correta que possa ser tomada como base, a fim de contrapor e determinar os desvios que podem ser considerados como *tax expenditures*. Em segundo lugar, de acordo

¹⁸¹ CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. Tax expenditures – compendium of background material on individual provisions. *U.S. Government Publishing Office*, Washington, DC, Dec. 2017. p. 2.

¹⁸² OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET. Analytical perspectives budget of the U.S. Government. Fiscal Year 2018. Disponível em: <https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/budget/fy2018/spec.pdf>. Acesso em: 16 maio 2018, p. 128.

¹⁸³ OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET. Analytical perspectives budget of the U.S. Government. Fiscal Year 2018. Disponível em: <https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/budget/fy2018/spec.pdf>. Acesso em: 16 maio 2018, p. 128.

¹⁸⁴ Cf. WHITEHOUSE, Edward. Taxation: the tax treatment of funded pensions. *World Bank Pension Reform Primer Series*. World Bank, Washington, DC, 2009. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/11211>. Acesso em: 21 jan. 2017.

com o professor, existem problemas relacionados à definição dos contribuintes, ao período tributável apropriado e a um conjunto de princípios contábeis. Por fim, em terceiro lugar, há um problema de mensuração. Afirmava Bittker que

“Uma compilação sistemática de perdas de receita requer um ponto de partida acordado, cujos desvios podem ser identificados. O que é necessário não é uma lista *ad hoc* de provisões tributárias, mas um modelo geralmente aceitável, ou um conjunto de princípios, permitindo-nos decidir com razoável segurança quais provisões de imposto de renda são desvinculadas do modelo, cujos custos devem ser reportados como ‘gastos tributários’. [...] A falta de um modelo conceitual acordado torna impossível dizer se um grande número de características estruturais das leis de imposto de renda federal existentes são, ou não, ‘gastos tributários’. [...] A proposta é viável apenas na medida em que podemos concordar com um modelo conceitual, pois um ‘gasto tributário’ nada mais é do que uma estimativa da quantidade de receita que seria levantada se a lei se conformasse a um modelo desse tipo” (tradução nossa).¹⁸⁵

Quanto ao segundo ponto apresentado por Bittker – a adequada determinação dos contribuintes –, Bruce Bartlett asseverou que existem importantes problemas conceituais para identificar se a entidade contribuinte é o indivíduo ou a família, e como as empresas devem ser consideradas, entre outras questões. Há, também, segundo o mesmo autor, uma questão do período contábil apropriado. Um ano, afinal, é algo arbitrário, e pode-se argumentar que os encargos tributários devem ser calculados ao longo da vida, sendo que a escolha entre os dois acarreta uma grande diferença no cálculo dos *tax expenditures*.¹⁸⁶

As inúmeras controvérsias existentes a respeito do conceito normativo de renda nos Estados Unidos bem ilustram a dificuldade enfrentada naquele país para estabelecer um sistema tributário de referência, necessário para a identificação de possíveis desvios caracterizadores de gastos tributários.

Como mencionado anteriormente, Surrey declarou peremptoriamente que a base própria para análise de gastos tributários está na *definição conceitual* de renda do modelo

¹⁸⁵ No original: “A systematic compilation of revenue losses requires an agreed starting point, departures from which can be identified. What is needed is not an ad hoc list of tax provisions, but a generally acceptable model, or set of principles, enabling us to decide with reasonable assurance which income tax provisions are departures from the model, whose costs are to be reported as “tax expenditures” [...]. The lack of an agreed conceptual model makes it impossible to say whether a large number of structural features of the existing federal income tax laws are, or are not, “tax expenditures” [...]. The proposal is feasible only to the extent that we can agree on a conceptual model, for a “tax expenditure” is nothing more than an estimate of the amount of revenue that would be raised if the law conformed to such an agreed model” (BITTKER, Boris I. Accounting for federal tax subsidies in the national budget. *National Tax Journal*, v. 22, n. 2, jun. 1969. p. 244-261).

¹⁸⁶ BARTLETT, Bruce. The end of tax expenditure as we know them? Washington, DC, *Institute for Research on the Economics of Taxation Policy Bulletin*, n. 84, June 2001. p. 3. Disponível em: <http://iret.org/pub/BLTN-84.PDF>. Acesso em: 14 maio 2018.

econômico de Schanz-Haig-Simmons (“Modelo SHS”).¹⁸⁷ Largamente adotado no sistema norte-americano, esse modelo propugna que a renda é o aumento da riqueza de um indivíduo em um dado período, mediante a determinação dos gastos com consumo, mais os acréscimos líquidos ao patrimônio, mais a renda imputada. Verifica-se, com essa abrangência, que todos os tipos de rendimento, inclusive ganhos realizados e não realizados, que sejam auferidos por um sujeito, de todas as suas fontes, devem encontrar-se sob o escopo da legislação tributária, desde que a renda seja mensurável do ponto de vista prático.¹⁸⁸

No Modelo SHS, *as deduções da renda compreendem gastos não considerados como consumo*, de forma a identificar adequadamente a renda para fins do imposto. Na definição do consumo, estaria como pressuposto o uso ou a destruição de bens (recursos da sociedade) para o propósito de assegurar um benefício particular. Em consequência, somente seriam dedutíveis, nesse contexto, gastos que (i) não provocam uso ou destruição de bens, ou (ii) não visam assegurar, majoritariamente, um benefício particular. Nessa amplitude, as despesas involuntárias (necessárias à sobrevivência) seriam dedutíveis, haja vista que não têm como objetivo um benefício particular, mas sim apenas garantir o mínimo existencial (como limite da capacidade contributiva).

Stanley Surrey afirma categoricamente que as provisões legais de dedução têm a natureza de *tax expenditures*, na medida em que tais exclusões da renda tributável não se qualificam como um gasto necessário à conformação da renda. Essa teoria conclui que a eliminação de preferências fiscais aumentaria a igualdade, porque a maioria dessas preferências tem um valor em dinheiro maior para os ricos. Em consequência, uma porção

¹⁸⁷Cf. FLEMING JR., J. Clifton; PERONI, Robert J. Reinventing Tax Expenditure Analysis and its International Dimension. p. 451.

¹⁸⁸ “The Schanz-Haig-Simons model postulates that a practical concept of income is represented by a monetary increase in wealth plus imputed income and consumption expenditure over a period” (HOLMES, Kevin. *The concept of income. A multi-disciplinary analysis*. Wellington: IBFD Publications BV, 2000, p. 35). Claro que essa teoria não ficou imune a críticas e ponderações. Victor Thuronyi discorda da utilização de um conceito econômico de renda para fins jurídicos, sobretudo devido à amplitude dos elementos utilizados, demasiadamente apegados a uma ideia de equidade. Para o autor, o bem-estar econômico e o poder de consumo são elementos falhos por serem subjetivos e não mensuráveis, em colidência com a determinação exigida no tributo. Thuronyi defende que a renda deva ser mensurável através da aplicação de uma fórmula baseada em fatores verificáveis objetivamente, mesmo que esses elementos não revelem com perfeição a capacidade contributiva (THURONYI, Victor. *The concept of income*. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997, p. 107-111). Em sentido semelhante, Thomas Chancellor defende que a renda imputável não pode ser considerada como a renda efetiva, haja vista que as satisfações subjetivas não podem ser medidas. Com base nessa premissa, o autor propõe uma definição de renda como “o aumento, num dado período, do poder de compra de uma pessoa de bens e serviços adquiridos de outros para uso pessoal exclusivo ou o recebimento de serviços em operações de troca durante esse período”, de modo a abranger os ganhos eventuais, heranças e doações, excluída a renda imputada (CHANCELLOR, Thomas. *Imputed income and the ideal income tax*. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997. p. 142-149).

desproporcional dos benefícios da maioria das provisões legais classificadas como benefícios fiscais acumula em indivíduos de renda mais alta. Assim, se a dedução médica é considerada como reembolso do Estado numa divisão de suas tarefas institucionais com particulares, então os mais pobres não são beneficiados, porque sofrem com essa divisão, mas não têm condição de usufruir do benefício fiscal.

Ademais, destacou Surrey, a medida do gasto médico não é proporcional ao bem-estar, permitindo aos mais ricos usufruir do benefício sem correspondência direta (ou mensurável) com a quantidade de bem-estar promovido pelo gasto médico.¹⁸⁹

Ocorre que o Sistema SHS e as posições de Surrey estão longe de ser uma unanimidade na doutrina norte-americana, trazendo ainda maiores incertezas sobre a adoção de uma baliza conceitual da renda para fins de identificação de gastos tributários. Alguns exemplos de especialistas renomados no tema podem exemplificar essa dificuldade.

Às posições de Surrey, Thomas Griffith¹⁹⁰ responde que há uma confusão entre a questão do nível adequado de redistribuição e a base apropriada do imposto, uma vez que uma distribuição de renda pode ser alcançada por uma gama de bases fiscais simplesmente ajustando a estrutura de alíquotas. Assim, a preferência fiscal deve ser avaliada por meio da comparação de estruturas fiscais equivalentes, com e sem as preferências. Ou seja, os benefícios devem ser examinados de acordo com os resultados que acarretam na carga fiscal de dois indivíduos com a mesma renda, mas com gastos diferentes para aquela dedução (necessidade de despesas médicas diferentes, por exemplo).

Mark G. Kelman,¹⁹¹ tal como Surrey, também considera que a base tributável ideal é a renda líquida, sem a dedução de gastos médicos e de caridade. Mas considera que a renda líquida como base tributável atende a dois objetivos fundamentais do sistema tributário: alocar a carga fiscal de modo que reflita a capacidade individual de ganhos, e tributar indivíduos somente em transações de mercado. Ele rejeita um tributo sobre a capacidade não exercida de ganhos (tais como rendimentos de aplicações não liquidadas), pois os indivíduos deveriam ser tributados somente quando voluntariamente convertessem direitos de propriedade em forma mercadológica. Em adição, as deduções com despesas médicas são

¹⁸⁹ SURREY, Stanley *apud* GRIFFITH, Thomas D. Theories of personal deductions in the income tax. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997, p. 74.

¹⁹⁰ Cf. GRIFFITH, Thomas D. *Op. cit.* (nota 31), p. 75.

¹⁹¹ Cf. KELMAN, Mark G. Personal deductions revisited: why they fit poorly in an 'ideal' income tax and why they fit worse in a far from ideal world. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997.

abusadas pelos mais ricos, podendo ter elementos de consumo pessoal não estritamente médico. O mesmo pode ocorrer com as despesas de caridade, que podem trazer deferência, convites para eventos sociais e outros benefícios pessoais.

William Andrews,¹⁹² por sua vez, considera as deduções como benefícios fiscais, mas defende que a base tributável não deve ser a renda líquida (*net income*), e sim o consumo pessoal e a acumulação de bens e serviços. No conceito de consumo pessoal, deve ser considerado somente o uso pessoal e exclusivo do bem ou serviço, ou seja, a atividade que desvia recursos da satisfação de outras pessoas. Assim, estariam excluídas as despesas médicas, porque não representam bem-estar (“*private consumption*”), mas somente a restauração do nível de saúde do contribuinte antes da doença ou dano ocorrido (a satisfação deve derivar de boa saúde); e os gastos com caridade, porque somente o consumo particular que impede o prazer por outras pessoas (“*private consumption that precludes enjoyment by others*”) deve ser tributado, ou seja, ao atender sua demanda por satisfação (ou utilidade), tal qual num gasto com consumo, o doador o faz sem o uso de fontes econômicas fornecidas pela sociedade.

William Turner¹⁹³ propõe uma análise de justificativa das deduções da renda em três diferentes perspectivas: primeiro, compreender a dedução no contexto de uma definição aceita de renda; em segundo, verificar se as deduções são compatíveis com as razões pelas quais o imposto de renda existe; e, por fim, verificar se as deduções são necessárias para garantir a primazia de valores sociais, econômicos e políticos fundamentais. A partir desse exame, o autor conclui que os chamados “gastos involuntários” devem ser deduzidos – assim entendidos como aqueles indispensáveis para subsistência e bem-estar essenciais, e que não proporcionam um benefício pessoal substancialmente proporcional ao seu valor com o montante da despesa. Argui, ainda, que os indivíduos só podem ser tributados na extensão do que eles usam ou destroem dos recursos da sociedade para obter benefícios pessoais.

Todas essas divergências ilustram parte da dificuldade de estabelecer um conceito apriorístico de renda, que constitui o núcleo do pensamento de Surrey para a identificação de gastos tributários.

¹⁹² Cf. ANDREWS, William D. Personal deduction in an ideal income tax. *In*: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997.

¹⁹³ Cf. TURNIER, William J. Evaluating personal deductions in an income tax – the ideal. *In*: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997.

Questão também comumente apresentada pelos críticos do conceito de *tax expenditures*, nos Estados Unidos, refere-se ao problema de mensurar os gastos tributários em razão de seus efeitos sobre o comportamento.¹⁹⁴ De acordo com esses críticos, não se pode simplesmente recalcular a carga tributária de um indivíduo com e sem o *tax expenditure*, porque não há meios de determinar o que o contribuinte teria feito na ausência do incentivo. Esse problema impediria estabelecer com precisão o montante de receitas que o governo arrecadaria com a revogação de um *tax expenditure*, bem como significaria também que não se pode conhecer as consequências distributivas de muitos incentivos, mesmo diante de considerações de justiça distributiva na elaboração de políticas fiscais.

Em vista disso, para James Poterba, uma vez que os gastos tributários distorcem o comportamento em relação a um “código tributário neutro”, é possível considerar que a eliminação de alguns ou de todos eles possa simultaneamente aumentar a receita e reduzir as distorções da atividade econômica que tenham sido induzidas por tributos, tornando o sistema tributário mais simples, justo e eficiente.¹⁹⁵

Nas palavras de Charles Fried, professor da faculdade de Direito de Harvard, espreitar por trás do conceito de *tax expenditures* é uma tarefa sinistra, sobretudo em razão de se considerar, por exemplo, uma definição precisa de renda. Numa perspectiva do Sistema SHS, que inclua a renda imputada, seria o mesmo que considerar toda a renda como propriedade virtual do Estado e a tolerância de não cobrar um único centavo como um *tax expenditure*.¹⁹⁶

O próprio compêndio de informações de *tax expenditures* elaborado pelo *Congressional Research Service* e enviado para apoio na deliberação orçamentária do congresso norte-americano reconhece que, desde 1976 – a partir de quando se tornou obrigatória a publicação –, o conceito de *tax expenditure* ainda está sendo aperfeiçoado e, portanto, a classificação de certas provisões como tal continua a ser discutida¹⁹⁷. Como exemplo, o compêndio de apoio ao orçamento de 2017 realizou uma mudança em relação à classificação de itens relacionados ao programa *Medicare*, que historicamente foram

¹⁹⁴ BARTLETT, Bruce. The end of tax expenditure as we know them? Washington, DC, *Institute for Research on the Economics of Taxation Policy Bulletin*, n. 84, June 2001. p. 3. Disponível em: <http://iret.org/pub/BLTN-84.PDF>. Acesso em: 14 maio 2018.

¹⁹⁵ POTERBA, James M. Introduction: economic analysis of tax expenditures. *National Tax Journal*, v. 64, n. 2, p. 451-458, June 2011.

¹⁹⁶ Conforme BARTLETT, Bruce. The end of tax expenditure as we know them? Washington, DC, *Institute for Research on the Economics of Taxation Policy Bulletin*, n. 84, June 2001. p. 8. Disponível em: <http://iret.org/pub/BLTN-84.PDF>. Acesso em: 14 maio 2018.

¹⁹⁷ CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. Tax expenditures - compendium of background material on individual provisions. *U.S. Government Publishing Office*, Washington, DC, Dec. 2017. p. 3.

considerados como *tax expenditures*, mas não foram incluídos na lista mais recente produzida com essa finalidade.

A Suprema Corte norte-americana reacendeu o interesse na constitucionalização da análise *dos tax expenditures* com a decisão do caso *Estados Unidos vs. Virgínia* (VMI), em 1996.¹⁹⁸ No aludido caso, a Suprema Corte decidiu que a política de admitir apenas homens ao Instituto Militar da Virgínia – operado e financiado pelo Estado – violou a cláusula de proteção de igualdade da Constituição norte-americana. Para alguns, se o caso VMI significa que o governo está impedido de participar de alguma forma na educação de um único sexo, então o apoio público – incluindo aquele baseado em impostos – que flui para instituições com essa configuração seria constitucionalmente questionável.

Com isso, para esses mesmos analistas,¹⁹⁹ a decisão judicial do caso VMI significa uma nova baliza a respeito do suporte tributário do governo a instituições que não obedecem a Constituição, qual seja, a impossibilidade de financiamento público desses locais. E, se o apoio financeiro do Estado (não apenas a operação estatal da universidade) se tornou vulnerável por essa perspectiva, então a *dedutibilidade das contribuições* para escolas de sexo único, financiadas pelo Estado, da base de cálculo do imposto de renda, também seria inconstitucional, por possuir a mesma funcionalidade da despesa pública.

No âmbito dos demais países membros da OCDE e da União Europeia, igualmente não há consenso a respeito da definição e dos limites de um gasto tributário. As variações ocorrem, como visto anteriormente, em razão de diferenças estruturais dos sistemas jurídicos de cada país, que levam a uma compreensão diversa a respeito de desvios de uma ordem tributária padrão.

Esse fator é impulsionado pela autonomia tributária relativa que os países-membros da União Europeia possuem, no que concerne à instituição e arrecadação de tributos em geral. De acordo com o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, aquela comunidade não tem poderes diretos em matéria de fixação de tributação, de modo que essa determinação fica adstrita, em grande medida, à soberania de cada país-membro.

A União europeia apenas *supervisiona* as regras nacionais em matéria tributária, de forma a garantir que tais diretrizes: (i) são compatíveis com a promoção do crescimento econômico e a criação de emprego; (ii) não impedem a livre circulação de bens, serviços e

¹⁹⁸ Conforme LINDA, Sugin. Tax expenditure analysis and constitutional decisions. *Fordham Law Archive of Scholarship & History*. p. 411. Disponível em: http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/57. Acesso em: 16 fev. 2018.

¹⁹⁹ Nesse sentido, WOLFMAN, Bernard. Tax expenditures: from idea to ideology. Cambridge: *Harvard Law Review*, n. 495, jan. 1985.

capitais no mercado único europeu; (iii) não conferem às empresas de um país vantagens competitivas desleais em relação às dos outros países; e (iv) não discriminam os consumidores, os trabalhadores ou as empresas de outros países da Comunidade. Além disso, a União somente pode tomar decisões em matéria tributária se estas forem adotadas por unanimidade pelos Estados-Membros, garantindo assim que os interesses de cada país sejam preservados.²⁰⁰

Em estudo realizado no âmbito do Banco Mundial, Zhicheng Li Swift demonstra que as leis tributárias dos países integrantes da OCDE diferem em vários aspectos, sobretudo quanto às definições de estruturas fiscais normativas de referência; e, como resultado, as definições de gastos tributários (na qualidade de afastamentos das estruturas fiscais normativas) também diferem de país para país. Como exemplo, a autora cita que um país pode considerar as despesas com cuidados de dependentes como um custo dedutível e necessário para obter renda e, portanto, uma parte da estrutura tributária de referência, ao passo que, em outros países, a dedução fiscal de despesas de dependentes pode caracterizar um incentivo, uma vez que tais gastos não integram a definição de renda.²⁰¹

A partir dessa premissa, o estudo apresenta a definição de gastos tributários de diversos países, com a demonstração de que não há, de fato, homogeneidade ou convergência entre tais definições, como consequência das diferenças de sistemas jurídicos, sobretudo no que toca aos critérios de definição.²⁰²

²⁰⁰ Conforme União Europeia. Fiscalidade. Disponível em: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_pt. Acesso em: 22 mar. 2018.

²⁰¹ SWITF, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 4. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

²⁰² Algumas definições de gasto tributário podem ser transcritas, para efeito de comparação (todas traduções nossas). Áustria: “Receita do governo perdida devido a exceções da norma fiscal geral em benefício de outros agentes com vistas a suas atividades privadas realizadas no interesse do público em geral.” O conceito confere destaque ao interesse público das atividades desenvolvidas pelos beneficiários do incentivo. Canadá: “Apenas os elementos estruturais mais fundamentais de cada sistema tributário são considerados parte do paradigma.” Desse modo, quaisquer desvios da estrutura fundamental dos tributos são considerados como incentivos fiscais. França: “Qualquer medida legislativa ou administrativa pode ser denominada gasto tributário se a sua aplicação implicar uma perda de receita do Estado e, conseqüentemente, uma redução do encargo do contribuinte em comparação com o que teria resultado sob a ‘norma’, isto é, os princípios gerais do direito tributário francês.” Trata-se de uma definição que enfatiza exclusivamente a renúncia de receitas tributárias causada pelo desvio da tributação de referência, sem digressões a respeito das causas ou justificativas de diferenciação ou dos efeitos pretendidos com a medida. Alemanha: “Os gastos tributários são aqueles incentivos fiscais que são desvios especiais do conceito central de uma norma tributária, que envolvem um déficit de recebimentos.” De modo semelhante, a definição do sistema germânico realça a perda de arrecadação de receitas, em conjunto com o desvio de um conceito central de norma tributária. Espanha: “Afastamentos da estrutura tributária normal que representam incentivos fiscais ou subsídios fiscais.” A definição é bastante sumária, e não contém maiores esforços de detalhamento quanto às causas de instituição do gasto ou mesmo de seus objetivos. Vide:

Em linhas gerais, a partir do estudo em questão, pode-se afirmar que Austrália, França e Estados Unidos determinam os gastos tributários de acordo com definições formais presentes em normas tributárias ou orçamentárias, de modo que seus relatórios incluem os itens que representam desvios a essas normas. O Canadá utiliza uma definição muito restrita de norma tributária, em cujo conteúdo são incluídos apenas os mais fundamentais elementos estruturais do sistema tributário, de modo que os desvios tendem a ser mais abrangentes. De outro modo, Áustria, Itália, Holanda e Reino Unido possuem relatórios abrangentes de gastos tributários que consistem em todas as chamadas *preferências fiscais*, incluindo as não estruturais e limítrofes ao sistema padrão.

Em vez de um relatório de gastos tributários, como visto anteriormente, a Alemanha utiliza um *relatório de subsídios*, que abrange tanto os gastos tributários quanto os instrumentos de subsídios econômicos. A Bélgica, a seu turno, define o gasto tributário como a perda de receita resultante de um afastamento de um sistema fiscal de referência, e, portanto, todos os elementos do sistema tributário que afetam a receita do governo estão incluídos no seu relatório.

Essas variações fazem que a OCDE considere cinco espécies de gastos tributários – lá denominados, como visto anteriormente, de “benefícios fiscais, subsídios fiscais ou auxílios fiscais” –, a saber: *allowances*, ou seja, valores deduzidos do sistema de referência para alcançar a base tributável; *exemptions*, que correspondem a valores excluídos da base tributável; *rate relief*, significando uma redução da alíquota aplicável a uma classe de contribuintes ou de transações tributáveis; *tax deferral*, que resulta no adiamento do pagamento de um tributo; e *credits*, que são valores deduzidos do tributo a pagar.²⁰³

Nos países ibero-americanos, de igual modo não há consenso a respeito de definições de gastos tributários, que variam de acordo com a adoção de critérios considerados mais relevantes pelos governos – tal como a renúncia de receitas e os regimes

SWITF, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 4. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

²⁰³ OECD. *Tax expenditures in OECD countries*. Washington: Secretary-General of the OECD, 2010b. p. 12. A partir dessa tipologia, a citada organização enumera diversos exemplos de *tax expenditures*, tais como: *despesas profissionais*, incluindo refeições, entretenimento e deslocamento; dedução de juros de financiamentos imobiliários; investimentos corporativos; assistência tributária para despesas com tratamento de filhos; redução de alíquotas para pequenos e médios negócios; crédito tributário sobre doações de caridade; dedução em casos de economia de energia e adoção de fontes alternativas; e diversos outros.

tributários de referência – em detrimento de outros, como a intervenção econômica ou o efeito indutor.²⁰⁴

Como assinalou Allen Schick, a terminologia de *tax expenditure* tem provocado intensas controvérsias ideológicas nos países afora. Alguns rejeitam o termo porque, argumentam, isso significaria que toda renda pertence ao governo, a menos que seja devolvida na forma de *tax expenditures*. Outros insistem, no entanto, que o termo indica apenas que um governo pode realizar os objetivos públicos renunciando às receitas, e que, portanto, deve considerar os *tax expenditures* como alternativas para direcionar as despesas diretas.²⁰⁵

Dentre os países integrantes da OCDE, todos definem *tax expenditures*, seja explícita ou implicitamente – e, por vezes, utilizam uma pequena variação na terminologia – como *exceções para os padrões normativos tributários (standards ou baselines)*. Para a maioria dos países, um critério para identificar um desvio da linha de base é uma perda de receita, embora outros reconheçam formalmente “despesas fiscais negativas” ou “penalidades fiscais”.

Em adição, alguns países elegem critérios que proporcionam benefícios a grupos restritos de contribuintes, ao passo que outros buscam objetivos políticos diversos do núcleo e dos objetivos intrínsecos ao sistema tributário de arrecadação. Determinados países, de

²⁰⁴ Algumas definições são transcritas, para efeito de comparação (todas traduções nossas). Argentina: “Gastos tributários são o montante da receita perdida do tesouro concedendo tratamento fiscal que se afasta das disposições gerais da legislação fiscal. Os tipos mais comuns são as isenções, deduções da base tributária e alíquotas reduzidas”. Chile: “É designado como gasto tributário o montante de receita que o Estado perde ao conceder tratamento fiscal que se afasta da legislação tributária geralmente estabelecida, que se destina a beneficiar, promover ou incentivar certas atividades, setor, ramo, região ou grupos de contribuintes. Isso resulta na concessão de isenções ou deduções fiscais, taxas diferenciadas, diferimentos e depreciação acelerada, entre outros mecanismos.” República Dominicana: “Quantia de receita que o tesouro renunciou por conceder tratamento fiscal preferencial que se afasta da lei fiscal estabelecida, a fim de beneficiar determinadas áreas ou contribuintes.” Equador: “Gastos tributários representam o sacrifício ou a renúncia de receita fiscal para fins de isenções, deduções, créditos, incentivos ou regimes fiscais especiais, estabelecidos por lei, a fim de facilitar ou incentivar determinados setores, atividades, territórios ou agentes da economia.” Guatemala: “O gasto tributário está associado ao que o governo deixa de receber por meio de tratamento tributário especial, apresentado como uma exceção à regra tributária aplicável aos contribuintes em geral.” México: “O valor que o tesouro federal não cobra de taxas diferenciadas nos diferentes impostos, isenções, subsídios e créditos tributários, perdão de dívidas, facilidades, incentivos, deduções permitidas, tratamentos e regimes especiais estabelecidos nas diversas leis que se aplicam a questões tributárias no nível federal.” Peru: “Qualquer medida tributária que resulte em perda de receita tributária para o Estado e correspondente redução na carga tributária do contribuinte, que não ocorria na aplicação da lei geral de tributação.” Uruguai: “A definição geral de gasto tributário usada é que a perda de receita que seria gerada pelo tratamento fiscal se desviava da estrutura tributária normal.” Ver: INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. *Handbook of best practices on tax expenditure measurements: An Iberoamerican experience*. Panamá: CIAT Executive Secretariat, 2011. p. 98-99.

²⁰⁵ SCHICK, Allen. Off-budget expenditure: an economic and political framework. *OECD Journal on Budgeting*, v. 7, n. 3, 2007. p. 10.

outro lado, procuram alguma medida de similaridade a um programa alternativo hipotético para atingir o mesmo fim.²⁰⁶

No entanto, os países diferem quanto ao propósito de identificação de *tax expenditures*, e essas diferenças podem causar divergências relevantes quanto aos resultados estatísticos. A maioria dessas diferenças está localizada no nexo entre a definição de *tax expenditures* e a especificação do sistema fiscal de referência, contra a qual possíveis desvios são testados.

Como se verifica facilmente da comparação dos diversos sistemas jurídicos, há diferenças substanciais no que concerne às formas de identificação, apresentação e mensuração de gastos tributários. Essas diferenças decorrem, tal como abordado anteriormente, por força das distinções existentes entre esses sistemas legais, que resultam em modos dessemelhantes de enfrentar o desafio.

Independentemente de utilização de uma metodologia de Direito Comparado – que não ocupa os objetivos desta tese –, é permitido afirmar, sem erros, que a preocupação com a identificação dos gastos tributários é comum e generalizada. Fatores como o volume substancial de gastos tributários e seu crescimento constante, a necessidade de sua gestão e avaliação de eficiência, a comparação com gastos diretos e a inclusão em processos de deliberação orçamentária são apontados por praticamente todos os países que adotam, em alguma medida, procedimentos de identificação desses dispêndios, como medidas essenciais à administração financeira e tributária do Estado.

2.4. O critério do “desvio da tributação normal”: construção da norma-decisão a partir do sistema constitucional tributário

2.4.1. Terminologia adequada ao sistema constitucional tributário: o critério da “extrafiscalidade em sentido lato”

Como se verificou em 2.3.9, o chamado critério de “*desvio da tributação normal*” é o mais difundido, nos países afora, para o fim de definir e identificar gastos tributários. Ainda que esse critério seja, por vezes, associado a outros – tais como a renúncia de receitas, a intervenção econômica ou a comparabilidade com despesas públicas diretas –, ele é

²⁰⁶ OECD. *Tax expenditures in OECD countries*. Washington: Secretary-General of the OECD, 2010b. p. 148.

dominante entre os países integrantes da OCDE e entre países ibero-americanos não componentes daquele bloco.

Nesse critério subjaz a noção de que se faz necessário estabelecer um sistema tributário de referência, *de modo prévio*, que possa servir de paradigma para a análise de leis que contenham renúncias de receitas tributárias. Esse sistema tributário referencial constituiria, de acordo com a expressão difundida, na chamada “tributação normal”, a partir da qual relações jurídico-tributárias que não se inserissem integralmente no modelo poderiam ser consideradas como “desvios da tributação normal”, abrindo caminho para a identificação de um gasto tributário.

Antes de estabelecer os elementos para a defesa parcial e adaptada desse critério, faz-se necessária uma adequação da terminologia ao sistema constitucional tributário brasileiro.

A expressão “*desvio da tributação normal*”, correntemente empregada pelos sistemas jurídicos estrangeiros como critério identificador ou elemento inerente dos gastos tributários, está eivada de imprecisões que demandam uma revisão terminológica à luz do ordenamento brasileiro.

Primeiramente, o termo “desvio” pode não apenas indicar uma alteração de rota, mas também designar uma especificidade não desejada pelo sistema jurídico, em sua acepção de atalho, extravio ou desencaminho. Em certa medida, o termo pode conduzir à impressão, de todo inválida, de que o gasto tributário representa uma simples benesse ou um privilégio, sem objetivo expresso na Constituição Federal. Seria o “desvio”, nessa acepção, um tratamento desigual e injustificado.

O mesmo ocorre com a locução “tributação normal”, que leva o intérprete a considerar os gastos tributários como uma forma de “tributação anormal”, ou seja, em desacordo com os ditames constitucionais que regem a atividade tributária, o que não se pode admitir no sistema jurídico nacional.

Por isso a proposta de construir esse critério identificador dos gastos tributários à luz da Constituição Tributária – em cujo contexto o termo *extrafiscalidade* pode ter utilidade patente, quando tomado em sua acepção de *gênero*.

Conforme abordado em 1.4.3, o termo *extrafiscalidade* não se presta para definir, *em sua completude*, os gastos tributários, na medida em que apenas denuncia o caráter não fiscal do tributo, mas sem qualquer qualificação desse objetivo, vale dizer, sem alusão necessária às justificativas constitucionais que permitem a utilização dos tributos para fins

não arrecadatários, conforme desígnios da Constituição Financeira. Ainda, o termo não permite inferir a cambiabilidade existente entre as renúncias de receitas e as despesas públicas, tal como se exige numa compreensão do fenômeno à luz da atividade financeira do Estado.

Além disso, é um termo que pode ser tomado tanto em seu gênero – quando abarca normas tributárias indutoras e aquelas para atender a políticas sociais – quanto na espécie, que designa somente a primeira hipótese – fins indutores –, o que pode gerar imprecisão comunicacional.

No entanto, busca-se, neste momento, apenas estabelecer um critério identificador dos gastos tributários *no seio do sistema constitucional tributário*, sem adentrar nos fundamentos de intervenção na ordem econômica – ou de realização de seus primados, ou mesmo da atividade financeira do Estado. Esses fundamentos estão definidos, como se verá em 2.4.4.1, na Constituição Econômica, e na sua relação com a Constituição Financeira.

Por essas razões é que a *extrafiscalidade*, tomada em seu gênero, pode ser útil como critério distintivo de gastos tributários *exclusivamente no seio da Constituição Tributária*, a partir das normas que conformam o sistema constitucional tributário. Isso porque o critério do “desvio da tributação normal”, não bastasse suas imprecisões, deve compreender as normas tributárias que não possuem caráter eminentemente fiscal, prestando-se a fins estabelecidos na ordem econômica.

A partir desses fundamentos é que se propõe a substituição da terminologia do “desvio da tributação normal” para a “extrafiscalidade”, tomada em seu *gênero*, abrangendo as normas tributárias que se destinam tanto a induzir comportamentos como a fazer frente a políticas sociais. A *extrafiscalidade em sentido lato* é apropriada para designar um critério distintivo dos gastos tributários no contexto da Constituição Tributária, na medida em que denuncia o propósito não fiscal da norma tributária, sendo que os objetivos dessa política estão definidos além dos limites do sistema tributário constitucional e, portanto, não precisam fazer parte da terminologia, tomada em relação apenas a esse subsistema constitucional.

Casos haverá, como já registrado, nos quais uma norma será extrafiscal em sentido lato, perante a Constituição Tributária, mas não suficiente para caracterizar um gasto tributário, dados os demais elementos estruturais deste último, tal como a presença de uma renúncia de receitas tributárias.

2.4.2. Desafios à delimitação do sistema tributário de referência

Conforme antes abordado, o principal desafio que deriva desse critério está justamente na análise de gastos que podem ou não constituir desvios do sistema de referência. Em sistemas jurídicos com baixa normatividade em matéria tributária, sobretudo constitucional, o debate a respeito da configuração de um sistema padrão assume grande vulto, aumentando a subjetividade do intérprete a respeito das balizas pertinentes a um sistema de referência e, em consequência, reduzindo a segurança jurídica da tarefa de determinar as renúncias promovidas nas receitas tributárias. Essas diferenças entre sistemas jurídicos também reduzem, inevitavelmente, a comparabilidade de dados e resultados.

Em adição, a falta de disposições constitucionais analíticas em matéria de tributação, tal como ocorre em diversos ordenamentos jurídicos estrangeiros, termina por conceder grande liberdade ao legislador ordinário para definir a regra-matriz de incidência dos tributos, de modo que se torna dificultoso identificar um sistema tributário de referência, rigidamente estabelecido pelo direito positivo, como paradigma para estabelecer desvios caracterizadores de gastos tributários.²⁰⁷

De outro turno, é inegável que o sistema de direito positivo brasileiro, encabeçado por uma constituição rígida, analítica, garantista e com alto nível de positivação de normas pertinentes à atividade financeira do Estado, não apenas permite como também exige que o tema dos gastos tributários receba tratamento adequado, qual seja, a sua compreensão a partir de uma teoria estruturante, que considere as regras e os princípios constitucionais aplicáveis aos contornos elementares desse fenômeno. Em integração, a legislação infraconstitucional, sobretudo complementar, desempenha papel altamente estratégico na disciplina da atividade financeira do Estado, e certamente possui relevo no enfrentamento dos desafios concernentes aos gastos tributários.

Como observou Geraldo Ataliba, ainda na vigência da CF de 1967,

“Em matéria tributária – ou, melhor dizendo, em matéria de fixação de competência tributária e formas de seu exercício – a nossa Constituição não foi genérica e sintética. Ao contrário, foi particularizada e abundante, não deixando margem – jurídica – para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária e, menos ainda, pelos costumes, pela construção ou outras formas. Não

²⁰⁷ Não obstante esse diferencial normativo, os desafios existentes em regimes jurídicos com menor grau de positivação de normas tributárias culminaram na adoção de melhores práticas de identificação e controle de gastos tributários, como medidas adotadas para fazer frente aos desafios inerentes à condição de baixa normatividade desses sistemas, e que poderão servir de influência e inspiração para a melhoria dos métodos nacionais, conforme examinado nos Capítulos 6 e 7.

ficou o legislador constituinte brasileiro só nas matérias mais essenciais, nem foi indeterminado em nenhuma disposição. Parece-nos, pois, oportuna a invocação da lição de CHIARELLI, autorizado comentador da Constituição italiana, exatamente para evidenciar – pelo chocante do contraste – quão rígido é o nosso sistema constitucional tributário.”²⁰⁸

As especialidades da Constituição brasileira, em comparação com as experiências de outros sistemas jurídicos – sobretudo aqueles de tradição anglo-saxônica -, faz com que a disciplina dos gastos tributários seja não apenas única e singular, mas também dotada de maior nível de determinação e segurança jurídica, por força da existência de paradigmas positivados em maior quantidade e qualidade, ainda que a aplicação e observação prática por seus destinatários não esteja à altura das potencialidades providas pelo sistema.

Nesse labor, torna-se evidente que determinados desafios enfrentados por outros países no que concerne aos gastos tributários não devem assumir o mesmo nível de dificuldade no direito positivo brasileiro, em especial porque diversos desses obstáculos se devem à falta de padrões normativos tributários para servir de balizas (*benchmarks*) na definição de um regime de tributação ordinário, a partir do qual derivam os *fins extrafiscais* que integram os gastos tributários, ou, ainda, à ausência de regras e princípios positivados concernentes à ordem econômica.

Nesse sentido arrematou Geraldo Ataliba:

“Quer isto dizer que, em contraste com os sistemas constitucionais tributários francês, italiano ou norte-americano, por exemplo, o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo todo o nosso sistema tributário moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma — se não expressamente prevista — ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente, contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar à feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte”.²⁰⁹

²⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 62, n. 2, p. 223-240, 1967. p. 235.

²⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 62, n. 2, p. 223-240, 1967. p. 237-238.

Não obstante, para a tarefa de identificar os gastos tributários a partir de uma extrafiscalidade em sentido lato, é preciso adotar três premissas essenciais, que se distanciam das tradicionais críticas endereçadas ao critério de “desvio da tributação normal”, quais sejam: primeiro, compreender o sistema constitucional tributário como o “sistema tributário de referência”, a servir de paradigma; em segundo, realizar essa tarefa numa atividade de metódica estruturante (*post casum*), e não meramente positivista (*ante casum*); e terceiro, examinar a norma que veicula um gasto tributário a partir dos elementos conformadores do sistema constitucional tributário, em sua qualidade paradigmática.

2.4.3. Sistema constitucional tributário como o “sistema tributário de referência”

Por “sistema tributário de referência”, ponto de partida para uma análise de gastos tributários baseada em diferenciações relativas a um paradigma, deve-se compreender o sistema constitucional tributário, composto do conjunto de regras e princípios constitucionais que versam matéria tributária, com destaque para aqueles que estabelecem a competência tributária e seus limites, com proteção aos direitos e garantias fundamentais.²¹⁰ Ainda que o sistema constitucional tributário seja um *subsistema* da Constituição Federal, não perde em si o seu caráter de sistema orgânico de normas.

Na definição de Geraldo Ataliba,

“Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigente em determinado país. Se ‘Sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária’, o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica”.²¹¹

Em conteúdo, como visto, o sistema constitucional tributário equivale à Constituição Tributária, tomada como subsistema da Constituição Financeira. São todas, portanto, normas constitucionais, interpretadas a partir da unidade com a Constituição Total, numa relação horizontal de hierarquia.

²¹⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 157.

²¹¹ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 62, n. 2, p. 223-240, 1967. p. 228.

A unidade como método de interpretação, como visto em 1.1.1, é uma variante do método sistemático, que compreende também os princípios positivados ou inerentes ao sistema constitucional. Se a construção da norma-decisão a partir da interpretação constitucional deve considerar os princípios conformadores do sistema jurídico, o método sistemático deve englobar o mesmo procedimento, para atingir os fins a que se propõe.

Desse modo, a primeira premissa do critério da extrafiscalidade em sentido lato está em reconhecer o sistema constitucional tributário como o sistema tributário de referência, a partir do qual poderão ser identificadas normas que mitigam parcialmente seus postulados – ou seja, estão plasmadas por fins extrafiscais, genericamente considerados.

2.4.4. A concretização do sistema constitucional tributário e da norma tributária sob investigação a partir do caso concreto

Como visto anteriormente, a principal crítica apresentada ao critério de “desvio da tributação normal” para identificação de gastos tributários repousa na impossibilidade de definir, com a segurança necessária, o conteúdo e a conformação de um sistema tributário de referência (ou seja, a “tributação normal”), para então verificarem-se desvios normativos desse padrão referencial.

No entanto, a crítica apresentada parte de premissa equivocada, consistente na mera possibilidade de estabelecer, *de modo preexistente*, o conteúdo de um texto do direito positivo, dissociado de um caso concreto, para então aplicar essa significação precedente no exame de uma norma jurídica. Trata-se da pretensão de acessar um dado prévio, ínsito ao texto, característico da hermenêutica jurídica tradicional, que se baseia no representacionismo da linguagem, em cujo contexto o aspecto semântico assume papel apenas suplementar, com finalidade de aprimorar o conteúdo predeterminado da lei. A crítica considera, portanto, que a norma é determinada *ante casum*, e não em razão dos fatos submetidos ao processo de aplicação.

Não se trata de um problema próprio dos gastos tributários, mas sim da linguagem. Sendo o direito positivo um sistema de linguagem, na precisa lição de Paulo de Barros Carvalho,²¹² os desafios da interpretação de textos linguísticos se estendem para a aplicação do direito positivo.

²¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 99.

Como ressalta Jean Grondin, a natureza da interpretação não é a de buscar um sentido insculpido na norma: é, antes disso, a de constituir um sentido. Diz Grondin:

“Entender é traduzir um sentido ou ser capaz de traduzi-lo. Essa tradução implica exprimir linguisticamente o sentido. Gadamer chega à conclusão de que o processo de entendimento e seu objeto são essencialmente linguísticos. Temos aqui duas teses. A primeira é que o entendimento é sempre um processo ‘linguístico’. Sob um aspecto negativo: não há entendimento que não seja, de certa forma, expressão linguística. Entender é ser interpelado por um sentido, poder traduzi-lo em uma linguagem que é sempre a nossa.”²¹³

Completa Grondin, ao asseverar que

“Temos aqui fusão entre o processo de entendimento e sua expressão linguística. A ideia de Gadamer é que a linguagem não é a tradução, segunda, de um processo intelectual que a precederia e que poderia se desenvolver sem linguagem. Não existe pensamento sem linguagem. Mas aqui se trata de uma evidência que o pensamento ocidental teria teimado em menosprezar desde Platão, ao atribuir à linguagem um estatuto segundo em comparação com o pensamento autônomo.”²¹⁴

Gadamer desvenda um dos problemas da linguagem, apontando que o intérprete não pode buscar um sentido inerente da norma. A rigor, o intérprete constitui o sentido da norma, na medida em que o seu processo interpretativo é também linguagem. Evidentemente que tal operação não pode se dar sem parâmetros e balizas, de modo que essa constituição de sentido, que se dá exclusivamente na prática, ganha uma articulação com os problemas entre os hermenêuticos e estruturalistas. Interpretar é subjetivamente construir campos de sentidos possíveis de acordo com os “*muros*” deixados pelo texto escrito.

Paul Ricoeur, a seu turno, aponta que a interpretação estruturalista – que no campo do Direito poderia ser aproximada da interpretação positivo-normativa – abre um campo de busca de sentido que não se encerra nas suas técnicas. Portanto, *não se trata de escolher entre essas duas formas de interpretar, trata-se de articulá-las em uma composição mais complexa de linguagem.*²¹⁵

A percepção em tela considera a premissa de que o processo de interpretação é linguisticamente ilimitado, tal qual o processo de construção de sentido que inicialmente se

²¹³ GRONDIN, Jean. *Hermenêutica*. São Paulo: Parábola Editorial, 2012. p. 37.

²¹⁴ GRONDIN, Jean. *Hermenêutica*. São Paulo: Parábola Editorial, 2012. p. 37.

²¹⁵ Cf. RICOEUR, Paul. *Do texto à acção*. Lisboa: Rés, 1991. Como afirmou Grondin, “a análise estrutural não seria a única. É que o mundo de um texto nunca é fechado sobre si mesmo, ele abre um mundo que a consciência pode habitar. A noção de texto remete, aliás por si mesma, a um ato de leitura pelo qual o mundo do texto se vê apropriar por um leitor que, dessa maneira, vem a se entender melhor: a partir de então, é na leitura que se realizará a hermenêutica amplificadora de sentido” (GRONDIN, Jean. *Hermenêutica*. São Paulo: Parábola Editorial, 2012. p. 42).

operou quando da primeira aparição do texto. Evidente que desconsiderar absolutamente qualquer tentativa, ainda que precária, de buscar nos textos algum sentido que tenha sido ali colocado pelo seu autor seria um completo desvio da própria noção de literatura; e, no caso do Direito, seria simplesmente ignorar o fenômeno normativo mínimo.

O espólio dessas duas considerações hermenêuticas remete a um processo ativo de interpretação. O intérprete, portanto, torna-se um fator ativo na concretização da norma, canalizando os valores e as suas referências principiológicas para a formulação de um sentido possível dentro da moldura daquela primeira interpretação estruturalista. Essa “criatividade do intérprete” não é uma invenção sem parâmetros: é a busca de um conjunto de estados latentes nos textos jurídicos, na sua normatividade, e na tradição de interpretação compartilhada desse arcabouço.

André Quintela Alves Rodrigues faz uma excelente apresentação dessa articulação:

“O texto, no âmbito jurídico, não é um enunciado linguístico separado de sua normatividade, mas um elemento do direito positivo em ação que revela, pela sua atualização por meio da interpretação, os valores constitutivos do direito vigente. O texto, segundo o modelo hermenêutico, não é, propriamente, algo separado da norma – como se a norma fosse mero resultado do método usado na interpretação –, mas constitutivo do evento da compreensão, quando se atualiza seu sentido tendo em vista a situacionalidade do intérprete.”²¹⁶

A partir dessa constatação entre texto e normatividade no seio do labor do intérprete, Rodrigues arremata:

“O sentido extraído do texto não é, ontologicamente, algo formal, mas determinado axiologicamente como seu modo de ser pelo evento da compreensão. Não se trata, pois, de uma forma de normativismo – no qual a norma precede o valor –, nem uma forma de axiologia – na qual o valor precede a norma. Como a potencialidade semântica é retirada do direito positivo (e não de um ser divino, de uma invenção criativa ou persuasiva do intérprete), esse modelo opõe-se radicalmente ao pensamento tópico ou problemático”.²¹⁷

O resultado desse processo – advindo de toda a revolução da chamada virada linguística²¹⁸ – é a admissão de que o sentido perfeito da norma se revela na prática do seu

²¹⁶ RODRIGUES, André Quintela Alves. A interpretação jurídica no contexto da reviravolta linguística. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, n. 14, p. 268-280, 2011. ISSN 1678-2933. p. 276.

²¹⁷ RODRIGUES, André Quintela Alves. A interpretação jurídica no contexto da reviravolta linguística. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, n. 14, p. 268-280, 2011. ISSN 1678-2933. p. 276-277.

²¹⁸ Sobre o tema, ver: MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica pré e pós giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007.

uso social, pelo sentido que os intérpretes sedimentam no trabalho de consolidação das semânticas possivelmente encobertas no texto normativo. Dessa forma, interpretar é formular comunitariamente um eixo de possíveis significações que possam formar uma noção minimamente segura das condições estabelecidas pelo texto em vista.

Entretanto, para além das balizas trazidas pela própria norma interpretada, *esse processo de formação e constituição do seu sentido apenas pode se dar com a observação de uma referência conceitual que possa orientar esse caminho*. Evidentemente que esse percurso que sai do texto e vai à ação do intérprete não pode se dar sem o apoio de alguma substância que organize esses eixos de sentido, de modo a permitir que os exercícios dessa atividade estejam consubstanciados em alguma condição que os retire de um *perspectivismo* do intérprete.

Essas premissas permitem afirmar que, diversamente do que se pode pretender com uma definição apriorística de sentidos linguísticos, tal como propugnava a hermenêutica jurídica tradicional, o intérprete é um fator ativo na concretização da norma, canalizando os valores e as suas referências principiológicas para a formulação de um sentido possível dentro da moldura daquela primeira interpretação estruturalista. Essa “criatividade do intérprete” não é uma invenção sem parâmetros: é a busca de um conjunto de estados latentes nos textos jurídicos, na sua normatividade, e na tradição de interpretação compartilhada desse arcabouço.

Por isso, uma interpretação que não considere os dados do caso concreto desde o início, numa tentativa infrutífera de descortinar o sentido prévio e inato do texto, dissocia-se das concepções pós-positivistas da interpretação, que reconhecem o papel das funções da linguagem na interpretação jurídica. Em consequência, nesta visão, a interpretação deve assumir o papel de construção de sentido da norma, ainda que parta de referências linguísticas mínimas, sem a pretensão de que o texto possua um sentido prévio e anterior ao caso concreto.

Por essas premissas, adota-se neste trabalho a teoria estruturante do direito de Friedrich Müller, para quem a norma jurídica não existe *ante casum*: o caso submetido à decisão é constitutivo da norma. O texto da norma no código legal é apenas um dado de entrada do processo de trabalho chamado de *concretização*, que leva em conta outros dados, inclusive factuais, os quais, ao final do processo metodológico, passam a compor a norma jurídica. Por isso, na visão de Müller, o positivismo não foi suficiente para enfrentar os

problemas inerentes à linguagem e sua influência na hermenêutica jurídica. Nas palavras do professor da Universidade de Heidelberg,

“A premissa de um dos erros mais fundamentais do positivismo na ciência jurídica, a compreensão e o tratamento da norma jurídica como algo que repousa em si e preexiste, é a separação da norma e dos fatos, do direito e da realidade. [...] Com sua insistência na mera positividade do direito, subtraída da realidade efetiva da vida, o positivismo aceitou o preço da redução ou a perda da normatividade jurídica”.²¹⁹

Esse labor hermenêutico preza todas as circunstâncias capazes de orientar o processo de decisão, sejam dados de linguagem (textos de normas), sejam dados reais. Assim, a normatividade, para a teoria em questão, não é obtida de modo preexistente e estático; antes, assume uma qualidade dinâmica, aferível apenas e por força de questões jurídicas concretas.

O âmago dessa estruturação denuncia a necessária inter-relação entre as dimensões fática e jurídica, a partir da qual se formará a denominada norma-decisão, individual e concreta.

Como bem sistematizou Marcelo Paiva Santos,²²⁰ a construção da norma-decisão, na teoria estruturante, passa pelas seguintes fases definidas por Müller:

a. *Texto normativo*: enunciado linguístico normativo, que não constitui a norma, mas deve ser considerado no contexto social e comunicativo em que se insere, como um *ponto de partida* desse processo;

b. *Programa normativo*: resultado da interpretação dos dados da linguagem jurídica do texto, de forma indutiva, ou seja, extraindo de casos práticos e mesmo da jurisprudência a construção do seu significado, de modo a delimitar o âmbito de aplicação do texto;

c. *Âmbito material/de fato*: corresponde aos dados reais do caso que possam contribuir para a análise da situação que se pretende decidir;

d. *Âmbito normativo*: é construído a partir da análise do âmbito material e do programa normativo. Neste caso se nota um entrelaçamento entre “ser” e “dever-ser”, e não uma separação como concebe a teoria positivista. Para construção do âmbito normativo é

²¹⁹ MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 16.

²²⁰ SANTOS, Marcelo Paiva dos. *A democracia brasileira no contexto da periferia latino-americana: o problema da jurisdição e o contributo possível da reflexão metodológica*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2013. p. 114. Ver, ainda: MIOZZO, Pablo Castro. *Interpretação jurídica e criação judicial do direito. De Savigny a Friedrich Müller*. Curitiba: Juruá, 2014. FERNANDES, Francis Ted. *A Teoria estruturante do direito de Friedrich Müller e sua contribuição para interpretação da norma jurídica*. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI259072,31047->

A+Teoria+Estruturante+do+Direito+de+Friedrich+Muller+e+sua. Acesso em: 22 mai. 2018.

necessário se ater aos dados reais, programa normativo, sem descurar de uma visão interdisciplinar – de outras ciências, como sociologia etc. –, para se ter uma real dimensão desse elemento;

e. *Norma jurídica*: é construída a partir da união do âmbito normativo, de modo a estabelecer a regra de conduta aplicável ao caso em exame; e, por fim,

f. *Norma-decisão*: aplicação individualizada da norma jurídica, esta considerada como o resultado da união do âmbito normativo e do programa normativo.

Como bem sintetizaram Márcio Ricardo Staffen e Leandro Caletti: “De efeito, se se pudesse resumir a Teoria Estruturante do Direito numa frase, referentemente à teoria da norma, poder-se-ia cunhá-la como: ‘a norma não é o início da interpretação, é o produto final dessa atividade’.”²²¹

A metódica estruturante pretende, portanto, estabelecer critérios destinados a racionalizar o trabalho prático dos juristas, de forma a permitir a sua transparência, discutibilidade, revisibilidade e regularidade.²²² Calcado nessas premissas, José Maria Arruda de Andrade bem racionaliza essas características:

“Deslocamos, portanto, a ideia da interpretação do texto normativo e de seus resultados (declarativo, restritivo e extensivo) da *determinabilidade do sentido* para a de *análise da norma-decisão formada*. Nesse sentido, podemos trabalhar a partir de algumas conclusões:

- (i) Um texto normativo emprega conceitos cujos significados estão sendo construídos local e temporalmente;
- (ii) Essas definições formam um arcabouço conceitual, um sistema de referências mediado por adestramentos (formação universitária, formação de jurisprudência sobre determinados aspectos de cada conceito);
- (iii) Novas normas-decisão podem ser comparadas a decisões outrora formuladas (ou a opiniões doutrinárias sobre o tema), o que permitirá relações de proximidade e comparação.”²²³ (grifos nossos).

²²¹ STAFFEN, Márcio Ricardo; CALETTI, Leandro. O conflito entre princípios na teoria estruturante do direito de Friedrich Müller. *Revista Jurídica*, v. 4, n. 45, p. 633-655, 2016. p. 641. ISSN 2316-753X. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1848>. Acesso em: 24 ago. 2019.

²²² Cf. CADEMARTORI, Sérgio Urquhart de; GOMES, Nestor Castilho. A teoria da interpretação jurídica de Hans Kelsen: uma crítica a partir da obra de Friedrich Müller. *Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, v. 29, n. 57, p. 95-114, dez. 2008. ISSN 2177-7055. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n57p95>. Acesso em: 13 ago. 2019.

²²³ ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 183.

Por essas premissas, não se mostra viável a adoção de um critério de interpretação apenas finalística da lei tributária para estabelecer seu caráter de gasto tributário, na medida em que um labor interpretativo dessa natureza não está alicerçado em critérios confiáveis e, ainda, considera sentidos preestabelecidos da linguagem do direito positivo, sem atentar que o sentido do texto se constrói em função do caso concreto, e não de modo apriorístico.

Como essas questões se articulam metodologicamente com o objeto do presente estudo?

A teoria estruturante demonstra a impossibilidade de definir, com a segurança mínima, o conteúdo e a conformação de um sistema tributário de referência, ou seja, a “tributação normal”, para então verificar os desvios normativos desse padrão referencial. Na medida em que esse sistema constitucional se fundamenta na linguagem, é preciso reconhecer que o conteúdo de suas normas se dá apenas e exclusivamente *post casum*, ou seja, mediante a aproximação necessária entre direito e realidade. Somente a norma-decisão, extraída pela metodologia estruturante, está sujeita ao devido controle e revisão.

Na hipótese dos gastos tributários, a adoção da teoria estruturante implica admitir que tanto o sistema tributário de referência, aqui tomado como o sistema constitucional tributário (para fins de identificação de normas extrafiscais), quanto a própria norma extrafiscal *terão seu verdadeiro significado e conteúdo construídos a partir de casos concretos*, submetidos à aplicação. Não há modo de conceber um trabalho pronto a respeito do sistema tributário de referência, *ante casum*, para então compará-lo a uma lei que esteja sob investigação; ambos os fatores – Constituição e lei – estão em permanente construção e transformação, redundando em inúmeras normas-decisão que poderão, a seguir, ser objeto de comparação.

Evidente que essa metodologia, como já se advertiu anteriormente, não ocorre a partir do acaso, concedendo poderes ilimitados ao intérprete. Como se denota pelas fases de construção da norma-decisão, acima apontadas, o texto legal é o início de todo o processo, de modo a representar a primeira baliza essencial. Na sequência, constrói-se o *programa normativo*, como resultado da interpretação dos dados da linguagem jurídica desse texto, de forma indutiva, ou seja, extraindo de casos práticos e mesmo da jurisprudência a construção do seu significado, de modo a delimitar o âmbito de aplicação do texto normativo.

Aqui se encontra a crítica comumente endereçada ao critério do “desvio da tributação normal”. A desaprovação se baseia apenas em eventual impossibilidade de construir o *programa normativo* de todo o sistema constitucional tributário, a servir de paradigma, mas ignora que dita edificação ainda deve passar pelas etapas de consideração

dos fatos reais, até redundar na norma individual e concreta, atribuindo significado ao sistema e à norma.

Trata-se, em síntese, de abandonar a concepção de que o sistema tributário de referência, que serve de critério de comparabilidade com normas que veiculam gastos tributários, deve (e até mesmo pode) ser tomado de modo conceitual e apriorístico.

Caberá ao intérprete definir, no caso concreto, o caráter extrafiscal de uma norma, tomado em referência aos pilares constitutivos do sistema constitucional tributário, também este sujeito à constante interpretação. Há diversos exemplos na jurisprudência que confirmam essa realidade.

Instado a se debruçar sobre a constitucionalidade de leis tributárias, o Supremo Tribunal Federal (STF) promove, inevitavelmente, uma revisão – e, por vezes, uma modificação no tocante à jurisprudência anterior – dos primados constitucionais cuja ofensa se alega existir, redundando até mesmo em alteração de significado de regras e princípios constitucionais. Essas mudanças terminam na construção de novas normas gerais e abstratas, que passam a influenciar no julgamento de novos casos concretos.

No campo dos gastos tributários, por exemplo, o STF possuía jurisprudência sólida, edificada no verbete da Súmula n.º 615,²²⁴ segundo a qual os “benefícios fiscais” em forma de isenção poderiam ser revogados sem respeito ao princípio da anterioridade, então trazido no artigo 153, § 29, da CF/67, com as alterações da EC de 1969²²⁵ (à época denominado de “princípio da anualidade” pela doutrina). Sustentava o STF que a revogação se trataria de questão vinculada à política econômica do ente federativo e, ainda, não equivaleria a aumento de tributo, haja vista que a isenção não impediria o nascimento da obrigação tributária, atuando apenas na exclusão do respectivo crédito.²²⁶

Esse entendimento foi posteriormente mantido pelo STF na vigência da atual ordem constitucional. Por ocasião do julgamento do RE nº 204.062, o Ministro Carlos Velloso, Relator, deixou consignado que, “revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o

²²⁴ “Súmula 615 STF - O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.”

²²⁵ O parágrafo estava assim redigido: “§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.”

²²⁶ Concepção adotada, posteriormente, no artigo 176, I, do CTN.

tributo já é existente”.²²⁷ O mesmo foi asseverado quando do julgamento da medida cautelar na ADI nº 4.016/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes,²²⁸ e, ainda, no RE nº 682.631/MGAgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Luís Roberto Barroso. Neste último, afirmou o Relator: “O Supremo Tribunal Federal definiu sua jurisprudência no sentido de que a revogação de isenções e as demais majorações indiretas de tributos não estão sujeitas ao princípio da anterioridade”.²²⁹

Mais recentemente, no julgamento de outra redução de gasto tributário do ICMS promovida por ente federativo²³⁰, decidiu o STF que o ato de revisão ou revogação de benefício fiscal concedido anteriormente configura aumento indireto do tributo, devendo, portanto, se sujeitar ao princípio da anterioridade. Nesse novo julgamento, a Corte promoveu uma revisão de sua jurisprudência anterior, para o fim de considerar que qualquer aumento quantitativo do imposto, ainda que mediante revogação de isenção, exige a observância da anterioridade, independentemente da concepção que se tenha a respeito da isenção (impeditiva da obrigação ou excludente do crédito). O voto do Ministro Luís Roberto Barroso é esclarecedor quanto ao teor da decisão:

*“A ocasião é oportuna para revisitar a jurisprudência da Corte, que foi muito bem retratada pela divergência. A concepção de anterioridade que me parece mais adequada é aquela afeta ao conteúdo teleológico da garantia. O princípio busca assegurar a previsibilidade da relação fiscal ao não permitir que o contribuinte seja surpreendido com um aumento súbito do encargo, confirmando o direito inafastável ao planejamento de suas finanças. O prévio conhecimento da carga tributária tem como fundamento a segurança jurídica e como conteúdo a garantia da certeza do direito. Deve ser entendida como majoração do tributo toda alteração ocorrida nos critérios quantitativos do consequente da regra-matriz de incidência. Sob tal perspectiva, um aumento de alíquota ou uma redução de benefício relacionada a base econômica apontam para o mesmo resultado: agravamento do encargo. O que não é a diminuição da redução da base de cálculo senão seu próprio aumento com relação à situação anterior.”*²³¹ (grifos nossos).

O resultado do julgamento construiu uma nova norma jurídica geral e abstrata, pertinente ao alcance da anterioridade, que inclusive transborda os limites da análise de revogação de gastos tributários, por trazer um conteúdo explícito do princípio, considerando-

²²⁷ RE nº 204.062, DJ de 19/2/96.

²²⁸ ADI nº 4.016/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 24/04/09

²²⁹ RE nº 682.631/MGAgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Roberto Barroso, DJe de 2/5/14

²³⁰ Ag. Rg. no RE 564.225 /RS, rel. Min. Marco Aurélio, j. 02.09.2014.

²³¹ Ag. Rg. no RE 564.225 /RS, rel. Min. Marco Aurélio, j. 02.09.2014.

o como verdadeira expressão da segurança jurídica, que impede *qualquer* modalidade de agravamento do encargo tributário (majoração do critério quantitativo da regra-matriz de incidência) no mesmo exercício em que publicado o ato normativo com esse efeito.²³²

Definida a regra geral e abstrata pertinente à anterioridade, prosseguiu o julgamento, ao criar a norma-decisão que culminou na declaração de inconstitucionalidade das leis então examinadas, mudando, a reboque, a jurisprudência anterior sobre o tema, formada desde 1965 (ano de edição da Súmula 615). Como se verifica nesse julgamento, foi criada nova norma geral e abstrata pertinente ao conteúdo do princípio constitucional em jogo, a partir de um caso concreto decorrente de uma lei instituidora de gastos tributários.

Pelo exposto, o critério da extrafiscalidade em sentido lato deve partir da premissa metodológica estruturante, segundo a qual *o conteúdo e o alcance tanto dos pilares do sistema constitucional tributário, em sua posição de sistema tributário de referência, quanto das normas extrafiscais são estabelecidos por normas construídas a partir dos casos reais*, num processo de concretização, o que impede uma apreensão preexistente de sentido da linguagem componente dos textos examinados.

2.4.4.1. Concorrência no âmbito normativo de regras ou princípios

Na medida em que a extrafiscalidade em sentido lato provoca, como se verá na seção a seguir, um conflito (no mais das vezes, aparente) de regras ou princípios que exige uma solução pela norma-decisão, é preciso enfrentar, metodologicamente, o modo pelo qual essa dissidência é resolvida.

Uma vez que a existência de conflito entre regras ou princípios é o ponto relevante para este trabalho, não se promove aqui uma distinção entre regras e princípios, haja vista que não partilhamos de um critério de “conflito normativo” para diferenciar essas duas categorias.

Com efeito, para determinados juristas, a antinomia entre regras configuraria verdadeiro conflito, cuja solução é necessariamente a declaração de invalidade de uma delas, ao passo que a antinomia entre princípios seria solucionada por uma ponderação que atribui, no caso concreto, uma dimensão de peso a cada um deles. A teoria de Robert Alexy, por exemplo, trilha esse caminho, ao supor que princípios são *mandamentos de otimização*,

²³² Depois do citado julgamento, ambas as turmas do STF passaram a adotar a tese nele esposada. Nesse sentido: RE 1053254 AgR / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 25/10/2018; e RE 1.091.378-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Edson Fachin, j. 31/08/2018.

aplicáveis em vários graus, segundo as possibilidades normativas e fáticas. No caso concreto, decide-se pela prevalência de um dos princípios em confronto, de acordo com as circunstâncias reais.

Nesse ponto, partilhamos das críticas de Humberto Ávila ao citado critério. O jurista aponta que a atividade de ponderação também ocorre nas regras, sendo que a solução de conflito não acarreta a invalidade de uma delas, atribuindo-lhes pesos diversos.²³³

Da mesma forma que aplicável às demais normas jurídicas, a teoria estruturante aqui adotada busca demonstrar que o conflito entre regras ou princípios se dá, em geral, de modo aparente, na medida em que esses postulados devem ter seu âmbito normativo previamente determinado no processo de concretização.

Como visto anteriormente, a construção da norma-decisão, iniciada pelo texto normativo, passa por uma interpretação dos dados da linguagem jurídica do texto, de forma indutiva, ou seja, extraindo de casos práticos e da jurisprudência a construção do seu significado, de modo a delimitar o *programa normativo* de sua aplicação. Depois, consideram-se os dados reais do caso que possam contribuir para a análise da situação que se pretende decidir, de modo a construir o chamado *âmbito normativo*, ou seja, a análise dos fatos à luz do programa normativo.

Por isso, em muitas situações nas quais o senso comum (ou os métodos tradicionais de hermenêutica positivista) afirma existirem conflitos de regras ou princípios, em verdade, a solução está na adequada *delimitação estrutural e material dos teores de validade concorrentes*.

Tal ocorre porque, no exame do caso concreto, o construtor da norma-decisão verifica que determinada regra ou princípio em aparente colidência com outro não abrange, em seu teor de validade, a conduta excluída prevista na norma examinada, conforme o *âmbito normativo* previamente estabelecido. Em consequência, aquela conduta em exame não se encontra no âmbito de aplicação de ambas as regras ou princípios em aparente antinomia, fazendo parte de apenas algum deles. Nas palavras de Márcio Ricardo Staffen e Leandro Caletti, “as condutas excluídas não faziam parte do âmbito normativo de ambas as normas; logo, não se pode falar em conflito, mas em norma não aplicável”.²³⁴

²³³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 42-55.

²³⁴ STAFFEN, Márcio Ricardo; CALETTI, Leandro. O conflito entre princípios na teoria estruturante do direito de Friedrich Müller. *Revista Jurídica*, v. 4, n. 45, p. 633-655, 2016. p. 647. ISSN 2316-753X. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1848>. Acesso em: 24 ago. 2019.

Deste modo, a solução do conflito aparente entre regras ou princípios se dá de modo estruturante, a partir do caso concreto, que demonstra a não inclusão da conduta combatida no âmbito normativo de uma das regras ou princípios em cotejo, de modo que não se pode falar em verdadeiro conflito, mas mera não aplicação à hipótese fática.

Por razões semelhantes é que José Reinaldo de Lima Lopes reconhece que a distinção entre princípios e regras não pode propriamente dizer respeito à natureza normativa das duas categorias e, portanto, “o fato de se invocar princípios em lugar de regras não esclarece em nada o procedimento ou o raciocínio de quem decide”²³⁵. Para o jurista, o problema central está na esfera do *juízo*, e, nisto, tanto princípios quanto regras apresentam a mesma dificuldade. Como afirmou o autor:

“Ora, na maioria das vezes a dificuldade não está em saber a regra, mas saber se o fato sujeita-se a uma regra e não a outra. Isso acontece da mesma forma quer se trate de aplicar uma regra ou um princípio. Dizer que um fato se submete a um princípio significa dizer que se submete a uma espécie de norma e para submeter-se a uma espécie de norma é preciso tipificá-lo.”²³⁶

Por isso, destaca o jurista, ainda que existam regras mais específicas do que outras, é sempre necessário realizar um *juízo de classificação* da pertinência do caso concreto à *classe* eleita pela norma, e essa dificuldade se mostra tanto nos princípios quanto nas regras.²³⁷

Isso ressalta a utilidade de comparações entre âmbitos normativos para a solução de conflitos aparentes de princípios, delineada por Müller:

“A análise dos âmbitos normativos fornece pontos de vista ligados aos dados reais, bem como critérios que funcionam como pressuposto para querer ‘aplicar’ sem erro os direitos fundamentais como normas legais de esferas do direito tecnizadas. Tal análise fornece argumentos passíveis de comprovação para a tarefa de superar, na concretização dos direitos fundamentais, antinomias gerais que em primeira linha se revelam não como um problema axiológico, mas como um problema estrutural, tais como indivíduo e coletividade, personalismo e transpersonalismo.”²³⁸

²³⁵ LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 40, n. 160, p. 49-64, out./dez. 2003. p. 49.

²³⁶ LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 40, n. 160, p. 49-64, out./dez. 2003. p. 51.

²³⁷ Essa constatação leva Neil MacCormick a afirmar mesmo a inexistência de diferenças essenciais entre princípios e regras, ao considerar que não apenas ambos estão sujeitos a ponderações, mas também que os princípios são apenas regras mais gerais. Nesse sentido: MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Oxford Univ. Press, 1995.

²³⁸ MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 274.

A antinomia geral entre indivíduo e coletividade, acima mencionada na obra de Müller, foi enfrentada pelo STF no julgamento do RE 601.314/SP²³⁹, no qual se discutia a possibilidade de utilização de dados bancários sigilosos pela administração tributária, sem prévia autorização judicial, permitida pelo artigo 6º da Lei Complementar n.º 105/01²⁴⁰. Naquele julgamento, como se observa, os Ministros promoveram uma análise dos âmbitos normativos dos princípios em aparente conflito, decidindo que a conduta examinada não fazia parte de ambos os postulados e, portanto, não havia realmente um enfrentamento principiológico.

De acordo com a ementa da decisão tomada no citado processo, assim foi colocada a antinomia entre princípios constitucionais:

“O litígio constitucional posto se traduz em um *confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos*, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, *a autonomia individual e o autogoverno coletivo*.”²⁴¹ (grifos nossos).

A autonomia individual, assinalada na decisão, estaria representada pelo direito ao sigilo bancário, tomado como uma das expressões do direito de personalidade, que se traduz “em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira”²⁴². De outra banda, o princípio da igualdade seria atendido no plano do chamado “autogoverno coletivo”, por meio do pagamento de tributos, “por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.”²⁴³

Ao final do julgamento, decidiram os Ministros fixar a seguinte tese:

²³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 601.314/SP. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgamento: 24 fev. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 24 ago. 2019.

²⁴⁰ Assim dispõe o citado artigo: “Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.” Lei Complementar n.º 105/01

²⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 601.314/SP. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgamento: 24 fev. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 24 ago. 2019.

²⁴² RE 601.314/SP, rel. Min. Edson Fachin, j. 24-02-2016.

²⁴³ RE 601.314/SP, rel. Min. Edson Fachin, j. 24-02-2016.

“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária. para a fiscal.”²⁴⁴ (grifos nossos).

Em suma, o suposto conflito aparente de princípios foi solucionado pela conclusão de que a autorização para acesso a dados sigilosos não ofende o direito fundamental à intimidade, traduzido no caso concreto pelo sigilo bancário, e, deste modo, a conduta em exame não fazia parte do âmbito normativo de ambos os princípios em aparente antinomia: intimidade e igualdade tributária (entendida como o dever de pagar tributos). Não havia, portanto, conflito a solucionar.

O voto do Relator, Ministro Edson Fachin, bem esclareceu esta circunstância:

“Na perspectiva da autonomia individual, o exame de constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar 105/2001 se resume na conformação normativa do direito à privacidade na realidade brasileira. Igualmente, vale lembrar que a privacidade não foi genericamente garantida pela Carta Constitucional, uma vez que o constituinte optou por uma fórmula legislativa que tutelasse autonomamente os diversos direitos correlatos à integridade moral do sujeito de direitos. [...] A esse respeito, os Tribunais brasileiros têm asseverado o caráter não absoluto do direito ao sigilo bancário quando contraposto às legítimas expectativas de obtenção de receitas públicas. [...] Nesse sentido, ante a ausência de uma dicotomia definitiva e real entre Fisco e Contribuinte, como colocado nas premissas desse voto, a meu ver, a mesma lógica de boa-fé, lealdade cívica e cooperação com a atividade fiscal é exigível de todos os contribuintes, em decorrência do imperativo de igualdade que se coloca em relação aos demais concidadãos. Por isso, firmo a convicção no sentido da compatibilidade material do art. 6º da Lei Complementar 105/01 em cotejo com a normatividade constitucional.”²⁴⁵ (grifos nossos).

O voto do Ministro Luís Roberto Barroso, a seu turno, também foi incisivo quanto à inexistência de conflito entre garantias constitucionais:

“O direito à intimidade e à proteção da vida privada dos indivíduos são direitos fundamentais de extrema relevância, já que se ligam diretamente aos valores da liberdade e da dignidade humana, pilares de qualquer Estado que se pretenda democrático e de direito. Contudo, considero que a oposição do sigilo bancário à Administração Tributária não tem relação direta com tais garantias constitucionais, conforme se entende nas principais democracias do

²⁴⁴ RE 601.314/SP, rel. Min. Edson Fachin, j. 24-02-2016.

²⁴⁵ RE 601.314/SP, rel. Min. Edson Fachin, j. 24-02-2016.

mundo - e isso foi enfatizado em mais de um dos pronunciamentos. De todo modo, ainda que assim não fosse, *o sigilo de informações financeiras, a meu ver, não se encontra no núcleo essencial do direito à intimidade e, portanto, é passível de restrição razoável pelo legislador*, principalmente com o objetivo de compatibilizá-lo com o dever fundamental de pagar tributos, a isonomia tributária e a capacidade contributiva.”²⁴⁶ (grifos nossos).

Como se observa, a aparente oposição entre a intimidade e o dever fundamental de pagar tributos foi dirimida não pela mera escolha de um dos princípios, mas pela comparação de seus âmbitos normativos, até concluir-se que a oposição do sigilo bancário à administração tributária não se insere no conteúdo da proteção à intimidade.²⁴⁷

Registre-se, por derradeiro, que a própria conformação dos âmbitos normativos dos princípios em questão se deu de modo sistêmico, ou seja, mutuamente integrado. Em outras palavras, a investigação do âmbito normativo da proteção à intimidade não foi realizada de modo isolado, mas à vista de diversos outros direitos e garantias fundamentais, incluindo o próprio princípio com o qual aparentemente colidia, a igualdade, e sempre *em função do caso concreto*.²⁴⁸ Como advertiu José Reinaldo de Lima Lopes, tanto as regras como os princípios dependem também de determinações de sentido que não se podem dar senão em circunstâncias específicas. “Esse processo de tensão entre as normas, por definição (e não por acidente) genéricas, e os fatos, por definição (e não por acidente) específicos, faz com

²⁴⁶ RE 601.314/SP, rel. Min. Edson Fachin, j. 24-02-2016.

²⁴⁷ Müller admitiu a possibilidade de conflitos reais, e não meramente aparentes, entre princípios e direitos fundamentais. Tal ocorreria em casos que não podem ser razoavelmente solucionados por meio da delimitação estrutural e material dos teores de validade concorrentes. Nesses casos, para Müller, a colisão que deve, então, ser com razão aceita, pode frequentemente ser remediada apenas por meio da discussão ponderativa da questão, em sentido restrito. Mas o jurista adverte que tal *discussão ponderativa* não se dá pelo mero desprezo de um dos direitos em conflito. Nas palavras de Müller, “O resultado prático pode, todavia, também nesses casos, ser geralmente obtido apenas por meio da limitação proporcional de ambos, ou melhor, de todos os teores normativos concorrentes, por meio de uma correção dos diferentes conjuntos de normatividade materialmente determinada, em referência à peculiaridade do caso jurídico em tela, e não ao se fazer com que uma das normas jurídicas presentes em uma questão – uma ‘coincidência’ de caso e norma pressuposta – precise em princípio ser deixada para trás” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 286).

²⁴⁸ Como asseveraram Márcio Ricardo Staffen e Leandro Caletti: “A Teoria Estruturante do Direito [como já se referiu alhures], advoga que a racionalidade e a possibilidade de controle intersubjetivo na interpretação e na aplicação do direito só são possíveis por intermédio de uma concretização da norma jurídica após árdua análise e limitação do âmbito de cada norma. Realizada essa tarefa, não há espaço para colisões, porque a norma simplesmente se revela como não-aplicável ao caso concreto e não se vê envolvida, portanto, em qualquer colisão jurídica relevante” (STAFFEN, Márcio Ricardo; CALETTI, Leandro. O conflito entre princípios na teoria estruturante do direito de Friedrich Müller. *Revista Jurídica*, v. 4, n. 45, p. 633-655, 2016. p. 647. ISSN 2316-753X. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1848>. Acesso em: 24 ago. 2019).

que o sentido das regras se defina ao longo de sua aplicação”, o que se dá com qualquer norma, ou seja, tanto no caso de princípios quanto no caso de regras.²⁴⁹

Em conclusão, a concretização tanto do sistema constitucional tributário como da norma tributária sob investigação ocorre somente a partir do caso concreto, de modo que o critério do “desvio da tributação normal” é impossível de ser tomado com caráter apriorístico, dogmático e puramente conceitual, como pretenderiam os adeptos da hermenêutica clássica.

2.4.5. As extrafiscalidades obrigatória e facultativa na conformação do sistema tributário de referência

No âmbito do sistema constitucional tributário, a norma extrafiscal pode ser autorizada (ou exigida) de modo expresso ou, outro modo, decorrer da utilização dos tributos com finalidades extrafiscais, com fundamento pleno em outros pilares da Constituição Total.

Como visto em 1.1.4, os exemplos que encerram a eleição aberta de gastos tributários pelo sistema constitucional tributário não limitam as inúmeras hipóteses nas quais os gastos tributários podem encontrar justificativa constitucional, tanto expressas – previstas em outros subsistemas constitucionais – quanto decorrentes do alcance dos objetivos do Estado, desde que constituam, de modo comprovado, um instrumento legítimo e adequado a serviço da atividade financeira do Estado, considerada no âmbito de preservação do Estado Fiscal imanente à Constituição Financeira.

Além daqueles já mencionados, diversos outros exemplos de normas extrafiscais antecipadas e escolhidas de antemão pela própria Constituição Tributária podem ser citados, a saber: artigo 149, *caput*, que atribui à União competência tributária para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico; artigo 151, inciso I, que prevê a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, sem observar a uniformidade territorial dos tributos instituídos pela União; artigo 153, § 1º, que delimita as condições de alteração de alíquotas dos impostos denominados “regulatórios”, em mitigação à legalidade; artigo 153, § 2º, que exige a orientação do imposto de renda pela progressividade;²⁵⁰ artigo 153,

²⁴⁹ LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 40, n. 160, p. 49-64, out./dez. 2003. p. 54.

²⁵⁰ Considerada como critério de intervenção econômica para a redistribuição da renda, conforme se abordará em 2.5.5.

§ 3º, inciso I, que submete o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ao critério da essencialidade; artigo 153, § 4º, inciso I, que torna progressivo o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) a fim de desestimular a improdutividade de áreas rurais; artigo 155, § 2º, III, que permite ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) ser informado pela essencialidade; artigo 155, § 6º, II, que admite alíquotas do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) diferenciadas em razão do tipo e uso de veículos; artigo 156, § 1º, que possibilita a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) em razão do valor do imóvel, bem como a adoção de alíquotas diferentes do imposto de acordo com a localização e o uso do imóvel; e artigo 182, § 4º, que autoriza a progressividade do IPTU no tempo, para compelir o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, a promover seu adequado aproveitamento.

Dentre os exemplos acima mencionados, que enumeram casos de previsão expressa de extrafiscalidade em sentido amplo na própria Constituição Tributária, diversos deles são *cogentes* – ou seja, de observância obrigatória pelo legislador infraconstitucional, a quem não se concede liberdade ou escolha de utilização –, pois representam regras ou princípios incorporados ao próprio sistema constitucional tributário. São, portanto, *funções extrafiscais obrigatórias*, tal como determinado pelo constituinte, ínsitas ao próprio exercício da competência tributária. Tal ocorre, por exemplo, na submissão do imposto de renda à progressividade, promovida pelo artigo 153, § 2º; na subordinação do IPI ao critério da essencialidade, conforme artigo 153, § 3º, inciso I; ou, ainda, no artigo 153, § 4º, inciso I, que torna obrigatoriamente progressivo o ITR.

Nessas hipóteses, a decisão do constituinte de obrigar o legislador a adotar um caráter extrafiscal da norma tributária termina por conformar a própria regra-matriz de incidência, que não pode ser definida na lei positivada sem adotar o critério, limite ou objetivo extrafiscal eleito constitucionalmente. Desse modo, a própria competência tributária encontra, na extrafiscalidade, um de seus limites impostos pelo texto constitucional. Caso queira o legislador exercer a competência atribuída pela Constituição para instituir o IPI, por exemplo, somente poderá fazê-lo com caráter extrafiscal, submetendo-o à seletividade.

Não se nega a essas normas uma função arrecadatória, pois, como já registrado, todos os tributos cumprem, em alguma medida, o papel de financiamento do Estado. No entanto, as normas aqui examinadas possuem função primordialmente extrafiscal, ou seja, é

necessário que o objetivo interventor esteja em prioridade, relegando-se a um segundo plano o propósito fiscal. Não cabe utilizar esses tributos com fim marcadamente arrecadatário, sob pena de transbordar os limites da função extrafiscal que lhes foi atribuída pelo texto constitucional.

Essa constatação conduz necessariamente à conclusão de que as normas extrafiscais de cunho obrigatório fazem parte do próprio sistema constitucional tributário, tomado como sistema tributário de referência, e, deste modo, não podem, por essa circunstância, ser consideradas como desvios ou diferenciações desse paradigma sistêmico. Em outras palavras, na medida em que as normas tributárias com função extrafiscal determinada pela Constituição fazem parte necessária (e não facultativa) do sistema constitucional tributário, tal restrição já foi promovida pelo próprio constituinte, como limite ao exercício das competências tributárias, conformando o próprio sistema.

Devido a essas características, as normas tributárias com conteúdo extrafiscal obrigatório pela Constituição não podem ser consideradas como gastos tributários, porque não fazem parte da discricionariedade do legislador. Uma vez que estão inseridas no próprio sistema constitucional tributário, essas normas não podem ser consideradas como *desvios do paradigma*, por uma questão de lógica comparativa (uma vez que pertencem ao próprio grupo de comparação).

Pelo mesmo motivo, não há espaço para considerar que essas normas tributárias apresentem uma renúncia de receitas públicas derivadas, haja vista que não ocorre, nesses casos, abdicação de arrecadação de tributos por força da extrafiscalidade, mas somente o exercício estrito e constitucionalmente limitado da competência tributária.

Deste modo, apesar de constituírem normas extrafiscais, ou normas tributárias indutoras, *não podem se revestir de todos os pressupostos para assumir a categoria de gastos tributários*, e, por esse motivo, não serão objeto de estudo mais aprofundado neste trabalho.

De outra banda, alguns dos exemplos acima enumerados, que representam escolhas constitucionais de extrafiscalidade em sentido amplo, constituem apenas mera *faculdade* do legislador na sua utilização, inserindo-se no campo da *discricionariedade da política fiscal* que lhes for subjacente. Para essas hipóteses, ainda que expressas no texto constitucional, caberá ao legislador sopesar os benefícios e externalidades da norma extrafiscal, inclusive em comparação com as despesas públicas diretas, quando possível, para decidir pela sua instituição.

Nesses casos se inserem, por exemplo, as disposições constitucionais do artigo 151, inciso I, que admite incentivos fiscais para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País; artigo 155, § 2º, III, que *permite* ao ICMS ser informado pela essencialidade; artigo 155, § 6º, II, que *admite* alíquotas do IPVA diferenciadas em razão do tipo e uso de veículos; artigo 156, § 1º, que *possibilita* a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, bem como a adoção de alíquotas diferentes do imposto de acordo com a localização e o uso do imóvel; e artigo 182, § 4º, que *autoriza* a progressividade do IPTU no tempo.

Em todas essas previsões, a extrafiscalidade é expressa e facultativa, de modo que não constitui, *prima facie*, limitação insuperável na instituição do tributo. Pode o legislador, desse modo, instituir o tributo sem a adoção do caráter extrafiscal, apenas autorizado pelo constituinte.

Sem prejuízo da mera autorização, uma vez instituída uma norma extrafiscal com suporte em previsão constitucional *facultativa* – expressa ou implicitamente –, haverá a concorrência de âmbitos materiais de uma ou mais regras ou princípios regentes do sistema constitucional tributário, tais como a neutralidade ou a igualdade, com o âmbito normativo de uma ou mais regras ou princípios da ordem econômica.

Isso porque, sendo facultativa a instituição do gasto tributário, são necessárias duas ponderações. A primeira, de que *há uma possível regra matriz de incidência tributária sem caráter extrafiscal*, e que, nessa qualidade, apenas dá concretude plena aos alicerces do sistema constitucional tributário.

Em segundo, e como consequência, é preciso reconhecer que o caráter extrafiscal da regra-matriz de incidência, permitido expressa ou implicitamente pela Constituição, se dá mediante a eleição de uma ou mais regras ou princípios da ordem econômica, cujo âmbito material irá concorrer com o conteúdo de um ou mais pilares do sistema constitucional tributário, a fim de viabilizar o uso extrafiscal dos tributos.

À luz da teoria estruturante do direito, examinada em 2.4.4, a presença de um objetivo extrafiscal dos tributos, em sentido lato, se justificará pela solução de uma concorrência (em geral, aparente) entre o âmbito normativo de uma regra ou princípio da ordem econômica e o âmbito normativo de um ou mais sustentáculos da Constituição Tributária. Em sendo aparente o conflito, como se dá na maioria dos casos, a solução se dará pela compreensão de que a conduta excluída não pertence a alguma dessas regras ou princípios, de modo que, no caso concreto examinado, um desses postulados não é aplicável.

Essa metodologia foi aplicada pelo STF, por exemplo, no julgamento do RE 627687 / DF,²⁵¹ que manteve decisão do TRF-4ª Região, na qual se discutia a constitucionalidade da Lei n.º 10.168/00, que criou a chamada “CIDE-Royalties”. Naquele processo, a empresa autora alegava que sua atividade não guardava relação direta com os benefícios interventivos almejados pela Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE), de modo que não poderia ter sido eleita como contribuinte. Na narrativa da autora, sua inclusão na sujeição passiva configurava ofensa à isonomia, e, por conseguinte, à livre concorrência, enquanto pilar da ordem econômica. Haveria, desse modo, âmbitos normativos concorrentes de princípios: a isonomia, pertencente ao sistema constitucional tributário; e a livre concorrência, integrante da Constituição Econômica.

A decisão do TRF-4, a seu turno, posteriormente confirmada pelo STF, assim estabeleceu:

“[...] 2. A CIDE é um tributo destinado a viabilizar a intervenção estatal na economia para organizar e desenvolver setor essencial, que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição de liberdade de iniciativa. A hipótese de incidência da contribuição é, portanto, uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte, diferenciada dos impostos, que não possuem qualquer conexão com uma atividade estatal, ainda que indireta. 3. *Não há prejuízo ao princípio da isonomia, a decorrer da eleição dos contribuintes da CIDE. A intervenção no domínio econômico, com vistas ao desenvolvimento de determinada atividade ou a coibi-la, interessa não apenas a um grupo determinado, mas a toda sociedade. Os princípios regedores da ordem econômica, que indicam as possibilidades de intervenção do Estado na promoção do desenvolvimento e na redução das desigualdades, uma vez tornados efetivos, beneficiam indiretamente a toda a coletividade.*”²⁵²(grifos nossos).

A decisão terminou por considerar que a conduta combatida – qual seja, a eleição de contribuintes em relação apenas indireta com o objetivo interventor – não se encontrava impedida pelo âmbito normativo da isonomia, uma vez que os princípios da ordem econômica, que permitem a intervenção do Estado na promoção do desenvolvimento e na redução das desigualdades, beneficiam indiretamente a toda a coletividade. Em síntese, o

²⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 627687 / DF. Rel. Ministra Cármen Lúcia. DJe 24 set. 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16085738/recurso-extraordinario-re-627687-df-stf>. Acesso em: 24 ago. 2019.

²⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 627687 / DF. Rel. Ministra Cármen Lúcia. DJe 24 set. 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16085738/recurso-extraordinario-re-627687-df-stf>. Acesso em: 24 ago. 2019.

Tribunal considerou que não está no âmbito material da isonomia uma restrição à eleição de contribuintes da CIDE que não tenham relação direta com o objetivo da intervenção, dados os primados da ordem econômica. Uma nítida aplicação da solução de concorrência de princípios na metódica estruturante, aqui adotada.

2.4.6. Norma extrafiscal facultativa como gênese dos gastos tributários

Para fins de utilidade na identificação de gastos tributários, conforme abordado em 2.4.5, serão consideradas apenas as normas tributárias cujo caráter extrafiscal seja meramente *permitido*, e não *exigido* pela Constituição, excluídas, portanto, as normas que são obrigatoriamente extrafiscais, por mandamento constitucional (uma vez que não se podem caracterizar como gastos tributários). E para que sejam não apenas extrafiscais, mas também consideradas como gastos tributários, referidas normas de extrafiscalidade facultativa devem atender aos demais elementos dos gastos tributários, inclusive conter uma renúncia de receitas tributárias.

A partir das premissas anteriormente fixadas, considera-se extrafiscal, em sentido lato, a norma tributária que, num caso concreto, submetida a um exame a partir das regras e dos princípios do sistema constitucional tributário, tomado como referência, produza uma concorrência constitucionalmente permitida entre o âmbito normativo de uma ou mais dessas regras ou desses princípios e o âmbito normativo de uma ou mais regras ou princípios pertencentes à ordem econômica.

A citada concorrência de âmbitos normativos de princípios, nas normas extrafiscais, é solucionada por meio da adequada compreensão de que a conduta combatida no caso concreto não se encontra no âmbito de alguma regra ou princípio aparentemente colidente, dissolvendo-se a antinomia, para considerar que um deles não se aplica ao caso examinado.

Nesses termos, na perspectiva da Constituição Tributária, tem-se a extrafiscalidade quando a norma tributária – com suporte em autorização (e não obrigatoriedade) expressa ou implicitamente definida na Constituição – apresenta alguma espécie de concorrência de regras ou princípios do sistema constitucional tributário que lhe forem aplicáveis, com os postulados da ordem econômica, de modo que o fundamento de sua validade precisará ser buscado fora dos limites da Constituição Tributária.

Somente se considera a extrafiscalidade da norma, portanto, para fins de identificação de gastos tributários, se a própria Constituição Tributária não lhe confirma integralmente os elementos e características. Se, de outro turno, a norma tributária apenas

atende aos ditames do sistema constitucional tributário, observando seus comandos (inclusive, atendendo a uma função extrafiscal obrigatória), não terá utilidade para distinguir os gastos tributários.

Alguns exemplos podem ser úteis para ilustrar a proposta metodológica apresentada. No campo das limitações constitucionais ao poder de tributar, se uma norma tributária de um imposto apresenta carga tributária inferior (ou inexistente) para indivíduos com menor capacidade contributiva, em relação a outros indivíduos em situação não equivalente (com maior capacidade), não se trata de finalidade extrafiscal, mas apenas de atendimento ao primado da igualdade.

Em situação semelhante, se a circulação de uma mercadoria industrializada, de caráter *essencial*, deve ser objeto de incidência reduzida do IPI por apresentar característica de indispensabilidade (em comparação ao mesmo imposto incidente na circulação de mercadorias industrializadas supérfluas), ainda que tal diferenciação ocorra em razão de finalidade extrafiscal ínsita à seletividade, não se estará diante de um gasto tributário, uma vez que o tratamento diferenciado é obrigatório e, portanto, ínsito ao sistema tributário de referência.

Do mesmo modo, a tributação simplificada para empresas de menor porte se justifica em previsão específica do sistema constitucional tributário (artigo 146, III, “d”) e, de igual modo, encontra guarida na ordem econômica, tal como preveem os artigos 170, IX, e 179 da CF. Nesse caso, o sistema simplificado é obrigatório e ínsito ao sistema tributário de referência, de modo que a função extrafiscal é inerente, impossibilitando a configuração de um gasto tributário – tanto pela ausência de renúncia de receitas quanto pela impossibilidade de se caracterizar uma concorrência de âmbitos normativos de princípios.

O mesmo foi decidido pelo STF, no julgamento do RE 627.543/RS, em 30 de outubro de 2013,²⁵³ que examinava a vedação inserida no artigo 17, V, da LC 123/06, segundo o qual não se permite à microempresa ou à empresa de pequeno porte a adesão ao Simples Nacional, caso tenha débitos tributários cuja exigibilidade não esteja suspensa. A empresa autora da demanda alegava a inconstitucionalidade da citada vedação, por suposta ofensa à livre concorrência – haja vista que não há semelhante previsão para as empresas não enquadradas nesse regime tributário alternativo.

²⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627.543/RS. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 30 out. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>. Acesso em: 24 ago. 2019.

Naquele julgamento, o STF considerou que o tratamento jurídico diferenciado exigido pelos mencionados dispositivos constitucionais guarda perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, sem atentar contra a livre concorrência.

A ementa do julgado assim sintetizou:

“1. O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte. *A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da Constituição Federal, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.* 2. O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazoado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações.³ A condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06 não se caracteriza, a priori, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas e as microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), *devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência*”.²⁵⁴ (grifos nossos).

Neste caso – uma vez que o Simples Nacional faz parte do próprio sistema constitucional tributário e da ordem econômica –, sequer houve conflito aparente entre âmbitos normativos de princípios, uma vez que o STF considerou, no caso concreto, plena e conjuntamente atendidos os postulados da isonomia, da capacidade contributiva e da livre iniciativa, sem necessidade de recorrer à exclusão da conduta combatida de um dos princípios em cotejamento, própria da solução de antinomia principiológica aparente.

Por isso, nas hipóteses em que a norma tributária se apoia nas *permissões* expressas de função extrafiscal inseridas no próprio sistema constitucional tributário, tem-se necessariamente a presença de uma norma extrafiscal na perspectiva da Constituição Tributária, mas o fundamento para essa norma precisará ser identificado a partir dos primados da ordem econômica, de modo conjunto e não concorrente.

²⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627.543/RS. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 30 out. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>. Acesso em: 24 ago. 2019.

A metodologia proposta parte da premissa segundo a qual o sistema constitucional tributário não encerra, de modo expresse ou exaustivo, os fundamentos econômicos para a introdução de gastos tributários, muito embora tais objetivos possam ser encontrados em dispositivos da Constituição Tributária, de modo não exaustivo. Assim sendo, os postulados elementares que regem a tributação, mesmo que com possível conteúdo econômico – tal como é ínsito à capacidade contributiva, por exemplo –, não finalizam as diretrizes de tributação extrafiscal, que precisam ser buscadas na ordem econômica.

Ainda que determinadas normas tributárias constitucionais façam referência a objetivos extrafiscais facultativos – como, por exemplo, “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”, prevista no artigo 151, I, da CF –, tal referência apenas autoriza a criação do gasto tributário, que ainda deverá respeitar os demais pilares da Constituição Tributária, bem como encontrar fundamento de validade exaustivo a partir dos objetivos da Constituição Econômica.

Em síntese, a conjugação ponderada dos critérios da extrafiscalidade e do “desvio da tributação normal” conduz à adoção da *extrafiscalidade em sentido amplo* como método de identificação de gastos tributários no seio da Constituição Tributária. Esse método parte da premissa segundo a qual o sistema constitucional tributário é o sistema tributário de referência para a identificação de normas extrafiscais. A partir disso, promove-se a comparação (cotejamento), *no caso concreto*, de determinada norma tributária (objeto de investigação) com os elementos estruturantes (regras e princípios) do sistema constitucional tributário que lhe forem aplicáveis, inclusive das *permissões expressas ou implícitas* para que a norma tributária assuma caráter extrafiscal. Esse exame, a seu turno, pode atingir quatro resultados:

a) A norma tributária examinada se assenta numa *permissão, expressa ou implícita*, do sistema constitucional tributário, e, deste modo, apresenta uma concorrência entre o âmbito normativo de uma ou mais regras ou princípios da ordem constitucional tributária e o âmbito normativo de uma ou mais regras ou princípios pertencentes à ordem econômica, de modo que, solucionada a concorrência sem que seja a norma expurgada por inconstitucionalidade, tem-se uma *norma extrafiscal facultativa*;

b) A norma tributária examinada se assenta numa *exigência de extrafiscalidade* do sistema constitucional tributário, e, deste modo, deve encontrar a completude de seu

sentido a partir do cotejo com uma ou mais regras ou princípios da ordem econômica, de modo que, sendo considerada constitucional, tem-se uma *norma extrafiscal obrigatória*;

c) A norma examinada encerra seus elementos estruturais na Constituição Tributária, sem apresentar-se como uma norma extrafiscal facultativa (concorrência de âmbitos materiais de regras ou princípios) ou obrigatória. Nessa hipótese, a norma examinada tem caráter meramente fiscal; ou

d) A norma examinada é contrária a algum dos pilares do sistema constitucional tributário ou da ordem econômica. Nessa hipótese, trata-se de norma inconstitucional, sendo desnecessário perquirir a respeito de seu caráter extrafiscal.

Como já ressaltado, interessam ao objeto do presente estudo as hipóteses descritas na letra 'a' acima – normas extrafiscais facultativas –, haja vista que as normas obrigatoriamente extrafiscais por determinação constitucional, tratadas na letra 'b', não possuem aptidão para se tornar gastos tributários.

Sendo extrafiscal e facultativa a norma, permite-se perquirir a respeito dos demais requisitos para que possa ser considerada como um gasto tributário, conforme anteriormente delineado.

2.5. Fundamentos do sistema constitucional tributário e os gastos tributários

O passo seguinte está em examinar o papel das regras e dos princípios do sistema constitucional tributário na construção de normas-decisão pertinentes a normas extrafiscais facultativas, enquanto limites à utilização dos tributos com propósitos de intervenção na ordem econômica. Para tanto, serão analisados os princípios e regras mais fundamentais, a fim de estabelecer os alicerces que podem ser utilizados para o exame de outros princípios decorrentes do mesmo sistema constitucional.

2.5.1 Neutralidade

A neutralidade é um princípio de suma importância no estudo dos gastos tributários, na medida em que promove a conexão entre o sistema constitucional tributário e a ordem econômica, com o fim de estabelecer os fundamentos para a utilização de normas tributárias extrafiscais. A adequada compreensão da neutralidade tributária pavimenta o caminho para

identificar, no caso concreto, uma concorrência constitucionalmente permitida de âmbitos normativos entre princípios e regras do sistema constitucional tributário e da Constituição Econômica, cuja solução legítima o uso de tributos para fins interventores na economia.

A primeira tarefa está em definir o conteúdo da neutralidade, sobretudo em face de diversas acepções que lhe são atribuídas pela doutrina nacional e estrangeira.

Nos Estados Unidos, Douglas A. Kahn descreve que a neutralidade tributária se refere a pelo menos dois diferentes conceitos. No mais utilizado, a expressão designa normas tributárias que conformam um sistema tributário ideal. Uma tal provisão consistente num sistema desta natureza seria, então, considerada neutra. As demais normas tributárias – que não podem ser conciliadas com um sistema ideal – são comumente designadas, na doutrina norte-americana, como *tax expenditures*.²⁵⁵

O modelo de tributação ideal, neste caso, estaria repousado na definição de renda do Modelo SHS, anteriormente comentado (em 2.3.10), segundo o qual a renda é o aumento da riqueza de um indivíduo em um dado período, mediante a determinação dos gastos com consumo, mais os acréscimos líquidos ao patrimônio, mais a renda imputada. Assim, uma despesa que não envolve o consumo de bens ou serviços resulta em uma redução de riqueza do contribuinte e, portanto, deve reduzir-lhe o imposto-base, mediante deduções da renda bruta. Por outro lado, se uma despesa envolve um consumo, deve ser tributada pelo contribuinte, mediante a impossibilidade de sua dedução contra a renda bruta. Deduções do imposto de renda, portanto, podem ser vistas como o sistema de tributação de consumos, e de não tributação de despesas de não consumo (essenciais).

Na concepção do modelo SHS, Simons argumentou que é importante aplicar *padrões neutros* nas disposições tributárias para que os impostos sejam alocados de maneira justa. Esse conceito de *alocação justa* é frequentemente identificado na doutrina como as "equidades horizontal e vertical", ínsitas ao princípio da igualdade. Um sistema com essas características seria justo em sentido absoluto, sendo que a disposição geral de aceitar um sistema tributário seria severamente danificada se o público tivesse a percepção de que o sistema é injusto, isto é, que alguns as pessoas não suportam sua parcela justa da carga tributária.²⁵⁶

²⁵⁵ KAHN, Douglas A. The two faces of tax neutrality: o they interact or are they mutually exclusive? *Northern Kentucky Law Review*, v. 18, p. 1-19, 1990.

²⁵⁶ Cf. HAIG, Robert M. The Concept of Income – Economic and Legal Aspects. In: HAIG, Robert M. *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press, 1921. p. 1-28.

Foi a partir deste ponto que Stanley Surrey adotou o conceito de neutralidade tributária, e caracterizou disposições tributárias que, em sua avaliação, “violam” esse conceito de neutralidade e beneficiam alguns contribuintes, como *tax expenditures*. Com isso, se a neutralidade é adotada como um padrão do sistema tributário, qualquer diferença normativa que beneficie contribuintes é tratada como *tax expenditures*, mesmo diante de outros paradigmas normativos diversos do Sistema SHS.

Todas as críticas endereçadas ao Sistema SHS, acima já examinadas, demonstram a impossibilidade de considerá-lo como um paradigma para a neutralidade. O próprio Simons admitiu que não é possível, na prática, definir, estabelecer ou aderir a uma base tributária ideal. Deste modo, considerar como neutra uma norma tributária que apenas se conforma a um sistema *ideal* é um esforço natimorto, haja vista que não existe confiabilidade no próprio fator de comparação.

De outro turno, numa segunda acepção, Douglas A. Kahn demonstra que a neutralidade é comumente associada a um sistema tributário que não influencia um contribuinte na escolha de um investimento ou no curso de uma ação em detrimento de outra. No exemplo do autor, se o imposto sobre a renda do aluguel é menor que o imposto sobre a mesma quantia de renda de títulos, a lei tributária distorcerá a escolha do mercado entre investir em imóveis ou em títulos. Como usada nesse contexto, uma provisão neutra de tributos é aquela que permite a escolha do investimento ou ação a ser feita com base em considerações pessoais ou de mercado sem influência das leis tributárias.²⁵⁷

A explicação de Walter Blum para o argumento é esclarecedora:

“Uma linha de ataque mais clássica a desvios especiais sob o imposto de renda é que elas causam uma alocação incorreta de recursos econômicos. Ao tributar (e, assim, penalizar) certas atividades menos que outras, as disposições preferenciais – segundo o argumento – fazem com que mais recursos fluam para esses empreendimentos do que seriam atraídos se o sistema tributário fosse perfeitamente neutro e, como resultado, recursos escassos são utilizados em combinações menos produtivas. Concordo com a solidez desse raciocínio” (tradução nossa).²⁵⁸

²⁵⁷ KAHN, Douglas A. The two faces of tax neutrality: do they interact or are they mutually exclusive? *Northern Kentucky Law Review*, v. 18, p. 1-19, 1990.

²⁵⁸ No original: “A more classical line of attack on special dispensations under the income tax is that they cause a misallocation of economic resources. By taxing (and thus penalizing) certain activities less than others, the preferential provisions – so the argument goes – cause more resources to flow into these endeavors than would be attracted if the tax system were perfectly neutral, and as a result scarce resources are utilized in less productive combinations. I concur in the soundness of this reasoning.” BLUM, Walter. Tax policy and preferential provisions in the income tax base. *Kentucky Law Journal*, v. 51, n. 2, p. 233-245, 1962. p. 241.

Aqui, Kahn assevera – como já se afirmou neste trabalho – que a mera imposição de um sistema tributário sempre influenciará algumas decisões de mercado, não importa como o sistema seja projetado.²⁵⁹ O sistema pode ser desenhado para ser neutro em relação a certas opções, mas sempre haverá outros sobre os quais as leis tributárias exercem alguma influência. Como exemplo, o autor aponta uma situação na qual um indivíduo suporta uma carga de 50% de imposto sobre a renda auferida na forma de dividendos distribuídos pela empresa da qual é sócio, e o mesmo percentual é aplicável sobre as despesas dedutíveis da renda empresarial. Na decisão de incorrer numa despesa empresarial, tal como de publicidade, esse indivíduo irá levar em conta que precisará arcar somente com metade do valor, uma vez que o governo suportará o restante.

Por essas razões, mais do que evitar um efeito dos tributos sobre as decisões empresariais – o que, na prática, é uma tarefa impossível –, Kahn defende que o legislativo deve determinar se há razões sociais, econômicas ou políticas para impedir a legislação tributária de influenciar a escolha na qual o viés decisório opera, ou se deve adotar outras providências para corrigir o problema. Com essa constatação, Kahn afirma:

“O ‘princípio’ de neutralizar as influências tributárias nas escolhas não é um princípio verdadeiro. As influências tributárias não podem ser eliminadas e, portanto, são um custo necessário para se ter um sistema de imposto de renda. O chamado princípio da neutralidade é apenas um reconhecimento de que o custo dessa influência tributária às vezes é muito alto, porque considerações de política econômica ou social determinam que alguma escolha específica deve ser feita no mercado ou em termos pessoais. A neutralização da influência tributária em tal escolha geralmente exige a adoção de uma disposição que não esteja de acordo com a definição de renda de Haig-Simons. A esse respeito, pode-se dizer que esse tipo de neutralidade entra em conflito com a neutralidade de Haig-Simons” (tradução nossa).²⁶⁰

Inspirado nessa constatação, o orçamento de gastos tributários norte-americano, apesar de considerar a existência de um sistema tributário normal ou neutro e que uma

²⁵⁹ KAHN, Douglas A. The two faces of tax neutrality: do they interact or are they mutually exclusive? *Northern Kentucky Law Review*, v. 18, p. 1-19, 1990. p. 11.

²⁶⁰ No original: “The ‘principle’ of neutralizing tax influences on choices is not a true principle. Tax influences cannot be eliminated, and therefore they are a necessary cost of having an income tax system. The so-called principle of neutrality is merely a recognition that the cost of such a tax influence is sometimes too great because considerations of economic or social policy dictate that some specific choice should be made on market or personal grounds. The neutralizing of the tax influence on such a choice often will require adopting a provision that does not conform to the Haig-Simons definition of income. In that respect, this type of neutrality can be said to conflict with Haig-Simons neutrality.” KAHN, Douglas A. The two faces of tax neutrality: Do they interact or are they mutually exclusive? *Northern Kentucky Law Review*, v. 18, p. 1-19, 1990. p.15.

disposição que se afasta desse sistema ideal carece de neutralidade, não afirma que qualquer desvio da neutralidade esteja errado. Antes, o orçamento existe para exigir o ônus de prova de que há políticas suficientes para justificar a distorção de um sistema ideal, da mesma categoria de considerações de política pública que devem acompanhar uma decisão de realizar uma despesa direta.

As mesmas conclusões são alcançadas a partir das perspectivas econômicas da tributação, mais modernamente empreendidas por autores adeptos da chamada “análise econômica” do Direito.

Numa perspectiva econômica, a tributação é considerada um custo de transação, na medida em que se apresenta como um custo para a formalização de um negócio jurídico, tal como a venda de uma mercadoria. Em sentido mais amplo, os analistas econômicos enxergam na tributação um custo inerente aos mecanismos do mercado, sobretudo quando o sistema tributário apresenta ineficiências que implicam maiores incertezas das relações jurídicas, elevando o seu custo de transação.²⁶¹

Essa forma de abordagem do tema considera que a desejada eficiência do sistema tributário, com o objetivo de reduzir os custos de transação, deve ser tomada em sua acepção de maximização de determinados bens sociais eleitos como de significativa importância.²⁶²

Os defensores dessa teoria apontam que o Direito pode encorajar a eficiência nas transações por diversos meios, dentre os quais se podem destacar: a correção ou prevenção de falhas de mercado (como se observa nos monopólios ou cartéis lesivos à eficiência geral do sistema); a garantia de previsibilidade e o cumprimento de relações jurídicas; e a regulação das externalidades, ou seja, os custos não suportados individual e integralmente por um agente econômico e que são arcados pela coletividade, como se observa nos custos ambientais de produtos poluentes.

Essa concepção termina por considerar a neutralidade como a ausência de efeitos dos tributos na tomada de decisões econômicas, de modo a influenciar o menos possível o

²⁶¹ Conforme análise empreendida por: CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, n. 3, p. 185-205, jan./jun. 2009. Nas palavras do autor, “A tributação deve ser tratada como sendo um custo de transação (custo de utilização dos mecanismos de mercado) nas seguintes situações: i) insegurança jurídica; ii) sonegação; iii) burocracia fiscal, iv) incentivos fiscais e iv) elevadas penalidades em matéria tributária. Desse modo, um agente de mercado pensará duas ou mais vezes antes de estabelecer uma empresa formal se os custos de transação forem superiores a atuação mediante uma empresa informal” (ibidem, p. 194-195).

²⁶² Paulo Caliendo aponta a dificuldade em estabelecer uma métrica de bens sociais que possam servir para a aferição da eficiência. Tanto a *utilidade* quanto o *dinheiro*, cada qual com suas vantagens para servir de parâmetro, se revezam entre os defensores dessa teoria econômica. Cf. CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, n. 3, p. 185-205, jan./jun. 2009. p. 199.

sistema de formação de preços. Em outras palavras, trata-se de considerar que o tributo não deveria afetar o comportamento dos agentes econômicos.

Quando tomada como referência para a análise do sistema constitucional tributário brasileiro, essa perspectiva econômica não subsiste, por duas razões primordiais.

Num primeiro plano, e conforme já examinado anteriormente, todo tributo excede seus objetivos puramente fiscais – ou seja, de financiamento do Estado –, ocasionando alterações de comportamento nos agentes econômicos, ainda que não desejadas. A própria existência da tributação exige dos indivíduos e empresas um planejamento de suas ações que, sem sombra de dúvidas, leva em consideração os encargos tributários. Mesmo num sistema tributário que promova uma tributação uniforme dos fatos econômicos equivalentes, sem diferenciação qualquer, em respeito absoluto à capacidade contributiva – e com ignorância de funções interventivas da ordem econômica –, a tributação promoverá alterações comportamentais nos agentes econômicos, que representarão um fator de interferência na economia “livre” de mercado.

Tomando por base a própria argumentação da eficiência levada a cabo pelos defensores dessa acepção de neutralidade – ou seja, a eleição de critérios como a utilidade ou o dinheiro –, essa circunstância se torna ainda mais evidente. O tributo será necessariamente considerado como um fator nas decisões empresariais, haja vista que seu encargo é convertido em utilidades ou dinheiro, elevando os custos de transação. Então, apenas num sistema sem tributação, do ponto de vista econômico, é que se pode considerar uma efetiva neutralidade, o que seria uma contradição.

Em segundo plano, e como já abordado neste trabalho, a Constituição fez clara escolha pela utilização de tributos com caráter interventivo, de modo que, no sistema constitucional tributário, a neutralidade – na acepção acima examinada – não encontra o devido espaço. Inúmeras disposições constitucionais que determinam, explícita ou implicitamente, a concorrência de âmbitos normativos entre as regras e os princípios do sistema constitucional tributário e da ordem econômica, diversas delas obrigatórias e ínsitas ao próprio sistema, denunciam que os tributos podem (e devem) representar fator de decisões pelos agentes econômicos, se as escolhas estimuladas fizerem parte de um objetivo de intervenção calcado na Constituição.

O mesmo se pode afirmar na acepção da neutralidade como uma suposta barreira ao uso dos tributos que causem distorções no mercado, o que demandaria o mínimo possível de intervenção econômica por meio da tributação. Novamente, essa não é a escolha do

constituente, que adotou de modo claro e amplo a instrumentalidade dos tributos para alcançar objetivos da ordem econômica.

Isso não significa considerar que às normas fiscais é dado embaraçar a livre iniciativa, assumindo caráter de dirigismo fiscal em detrimento dos princípios informadores da ordem econômica. Numa medida em que a intervenção econômica – inclusive por meio de tributos – atinge tal significação, a ponto de assumir-se como fator de governo da atividade econômica e distorcer gravemente o exercício livre da iniciativa, então a norma extrafiscal se encontra em desacordo com os mandamentos basilares da ordem econômica.²⁶³

Desloca-se o debate em questão, como abordado nos capítulos anteriores, para a necessária justificativa constitucional que provoque uma concorrência aparente de âmbitos normativos de regras ou princípios, com a adequada harmonização entre a livre iniciativa e a norma extrafiscal.

Para essa convivência – claramente pretendida pelo constituinte –, é preciso considerar que a neutralidade não significa a impossibilidade de o tributo ter efeitos interventivos, mas que essa intervenção não retire a igualdade de condições de livre concorrência.²⁶⁴

Como anotaram Paulo Caliendo²⁶⁵, Fernando Aurelio Zilveti²⁶⁶ e Diego Bomfim²⁶⁷, isso representa afirmar que produtos em condições similares devem ser submetidos à mesma carga tributária, de modo que a tributação não constitua um favor ou privilégio que desequilibre, por si só, as forças de mercado aplicáveis à livre concorrência.

A síntese empreendida por José Maria Arruda de Andrade é muito precisa:

“A principal dimensão da livre iniciativa, sua verdadeira característica de garantia fundamental, é uma regra de legalidade (reserva legal, art. 170, parágrafo único), ou seja, a intervenção econômica pode ser realizada pelo Estado, desde que criada ou prevista por meio de lei. Assim como não há um direito fundamental

²⁶³ Como advertiu Heleno Taveira Torres: “Apesar de não estar subordinada a qualquer imposição de neutralidade liberal, a decisão política do planejamento, na política pública ou em qualquer decisão com eficácia intervencionista, deve, sempre que possível, evitar custos de transação excessivos para os particulares e, se possível, nenhum custo de transação para aqueles que não integram o domínio econômico objeto da intervenção. Este cuidado é parte da eficiência na instituição e gestão das decisões políticas”. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 188.

²⁶⁴ Cf. SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 48.

²⁶⁵ CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 503-540.

²⁶⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Revista direito tributário atual*, São Paulo, v. 19, p. 24-40, 2005.

²⁶⁷ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 89.

de *não* pagar tributos ou de *não* ser preso; há, sim, a garantia democrática do pagamento de tributos e de condenações penais por meio de leis previamente criadas. O requisito formal de lei é que validará a intervenção estatal. No caso, contudo, de lei que, ao prescrever determinada intervenção, o faça de tal modo a abolir a própria característica de um sistema econômico capitalista (por exemplo: impondo restrições ou requisitos que inviabilizem a existência de agentes no mercado como um todo), aí será o caso de se alegar eventual afronta a um princípio da livre iniciativa, cuja argumentação será sempre mais difícil. Ainda assim, esse não será o caso se se tratar de monopólio legal de atividade econômica, como ocorre na atividade relacionada a petróleo. O importante, aqui, é evitar a ideia da livre iniciativa como garantia-bloqueio contra a intervenção do Estado sobre o domínio econômico. Na modalidade da intervenção no domínio econômico, o *caput* do art. 173 pode ser interpretado da mesma forma, ou seja, quando houver (i) lei e (ii) relevante interesse coletivo ou imperativo de segurança nacional, o Estado pode atuar como agente econômico no domínio econômico tipicamente direcionado à iniciativa privada mediante absorção dessa parcela do mercado ou por participação nesse mercado”.²⁶⁸

As justificativas para a intervenção econômica, a seu turno, são aquelas estruturadas na Constituição e integrantes da ordem econômica, notadamente no artigo 170 da CF: (i) valorização do trabalho humano, (ii) livre iniciativa, (iii) existência digna, conforme os ditames da justiça social, (iv) soberania nacional, (iv) propriedade privada, (v) função social da propriedade, (vi) livre concorrência, (vii) defesa do consumidor, (vii) defesa do meio ambiente, (ix) redução das desigualdades regionais e sociais, (x) busca do pleno emprego, e (xi) tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.²⁶⁹

Em coerência às escolhas metodológicas aqui realizadas, é preciso considerar que a justificativa da ordem econômica estabelecida na Constituição, para fins de legitimar as normas tributárias extrafiscais, seja construída por meio de uma metódica estruturante, que reconheça no âmbito normativo das regras ou princípios todos os aspectos essenciais à concretização dos objetivos positivados no texto constitucional. Nesse mister, é preciso que a política materializada no texto constitucional seja fator relevante na construção do âmbito

²⁶⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *R. Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDFFE I*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 249-268 (259-260), mar./ago. 2012.

²⁶⁹ Em razão da metodologia de estudos do presente trabalho, calcada nos desafios dos gastos tributários frente ao Direito Financeiro, as justificativas da ordem econômica para suportar as normas extrafiscais não serão individualmente examinadas. Numa perspectiva do Direito Econômico, esse exame foi empreendido por: SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 89-108; e BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 91-108.

normativo, para que a tarefa do Judiciário não seja de ator protagonista do programa econômico, mas sim de protetor das garantias.

Como defende José Arruda Maria de Andrade,

“A hermenêutica da ordem econômica, como pretendemos analisar, deve tratar das possibilidades textuais (o que significa não negar a vigência ou a existência de textos), sistemáticas (ao não pretender isolar pequenos vocábulos, como livre iniciativa ou concorrência) e teleológicas (ao resgatar a ideia de que a teleologia deve estar presente em todos os aspectos da hermenêutica jurídica e não representar um nível isolado). Com base nessas premissas, o texto constitucional vigente pode ser analisado a partir de sua política econômica constitucionalizada (portanto, *jurídica*, e não meramente ideológica, como se alega muitas vezes), ou seja, a partir de seus objetivos, tão ricamente positivados nos arts. 1º, 3º, 43, 170, 173, 218 e 219, para mencionar alguns relevantes.”²⁷⁰

Essa perspectiva privilegia a importância social da vontade política para a concretização da ordem econômica, expressa na criação das leis, instituições e programas, e assume que a Constituição Econômica, ainda que tenha caráter dirigente, não consegue por si só promover a transformação da realidade, que por sua vez é impulsionada pela política expressa no texto constitucional e que deve ser o norte na tarefa da interpretação.²⁷¹

Uma das críticas mais comuns feitas à concepção de “constituição dirigente” se dá quanto ao texto constitucional promover de tamanha forma o dirigismo estatal que estaria pretendendo substituir o processo de decisão política. Entretanto, a constituição dirigente não estabelece uma linha única de atuação para a política, reduzindo a direção política à execução dos preceitos constitucionais. Pelo contrário, ela procura, antes de tudo, estabelecer um fundamento constitucional para a política.

O programa constitucional não tolhe a liberdade do legislador ou a discricionariedade do governo, nem impede a renovação da direção política e a confrontação partidária. Esta atividade de definição de linhas de direção política tornou-se o cumprimento dos fins que uma república democrática constitucional fixou em si mesma. Cabe ao governo selecionar e especificar sua atuação a partir dos fins constitucionais, indicando os meios ou instrumentos

²⁷⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *R. Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDDE I*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 249-268 (259-260), mar./ago. 2012.

²⁷¹ A respeito dos debates acerca da função transformadora da Constituição e do papel das Cortes constitucionais no processo de adjudicação, vide: KLARE, Karl E. Legal culture and transformative constitutionalism. *South African Journal on Human Rights*, v. 14. N. 1. p. 146-188, 1998. E ainda: BILCHITZ, David. Constitutionalism, the global south, and economic justice. In: MALDONADO, Daniel Bonilla. *Constitutionalism of the global south: the activist tribunals of India, South Africa, and Colombia*. New York: Cambridge University Press, 2013. p.41-94.

adequados para a sua realização. Desta forma, a constituição dirigente não substitui a política, mas se torna a sua premissa material.²⁷²

Em suma, a hermenêutica da ordem econômica brasileira deve “tratar os dispositivos normativos levando em conta a construção de sentidos defensáveis da(s) política(s) econômica(s) adotada(s) constitucionalmente”, nas palavras de José Maria Arruda de Andrade.²⁷³ Isso impõe definir âmbitos normativos de princípios da própria ordem econômica em aparente antinomia, como o trabalho e o capital, ou, ainda, como aqui tratado, entre liberdade econômica e intervencionismo, e sua relação com as normas tributárias extrafiscais.

Como resultado desse processo construtivo, a norma-decisão definirá não apenas a regra geral e abstrata que contemple, ainda que em parte, o conteúdo desses princípios, mas estabelecerá a forma como esse âmbito material convive harmonicamente com a utilização dos tributos para a intervenção econômica, como quis de modo claro o constituinte.

2.5.2. Legalidade

2.5.2.1. Aspectos gerais

É muito vasta e qualificada a doutrina construída a respeito do princípio da legalidade, sua importância estrutural para o direito positivo e, em especial, no campo do direito tributário.²⁷⁴ Por essas razões, calcado nessa tradição doutrinária, o exame da legalidade será aqui empreendido com foco em sua aplicação aos gastos tributários, em cujo âmbito guarda peculiaridades.

²⁷² Conforme BERCOVICI, Gilberto. A atuação do Estado brasileiro no domínio econômico. In: CARDOSO JR, José Celso; BERCOVICI, Gilberto (org.). *República, democracia e desenvolvimento: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo*. Ipea, 2013. p. 626.

²⁷³ ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *R. Fórum Dir. fin. e Econômico – RFD FE I*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 265, mar./ago. 2012.

²⁷⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009; SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 268-296; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 130-152; CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 266-291.

Além da legalidade constitucional genérica, prevista no artigo 5º, inciso II, da CF – segundo a qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão *em virtude de lei* –, o sistema constitucional tributário foi dotado de previsão específica, que proíbe o aumento ou majoração de tributos *sem lei* que o estabeleça.²⁷⁵

Para tanto, adota-se a definição de legalidade tributária construída por Paulo de Barros Carvalho, para quem,

“na lei tributária, há que se conter todos os elementos necessários à chamada regra-matriz de incidência, isto é, aquele mínimo irreduzível, aquela unidade monádica que caracteriza a percussão do tributo, vale dizer, a descrição de um evento de possível ocorrência para a norma poder operar, e a prescrição de uma relação jurídica que vai nascer quando ocorrer esse acontecimento”.²⁷⁶

Ricardo Lobo Torres examina a legalidade a partir da supremacia da Constituição, como truísmo do Estado Democrático de Direito, cujo resultado suscita duas questões, assim denominadas pelo jurista: a *superlegalidade* e a reserva constitucional de tributação.²⁷⁷

Na primeira questão, tem-se a necessária adequação da lei à Constituição. É insuficiente que a lei constitua fonte de criação do imposto, senão que tal tarefa se faça em plena consonância com os limites do exercício do poder de tributar constitucionalmente estabelecidos. Corolário dessa supremacia da Constituição está na segunda questão ventilada, pertinente à denominada *reserva constitucional de tributação*, na terminologia de Ricardo Lobo Torres, assim compreendida como a previsão exaustiva do sistema de tributos na Constituição, fora do qual o Estado não exerce o poder de tributar.

Essas premissas estão estampadas no artigo 150, I, da CF, que esclarece a reserva de lei para a instituição ou majoração de tributos. Não bastasse, tal reserva é promovida de modo cristalino pelo artigo 97 do CTN, estendendo-a a todos os elementos da regra-matriz de incidência.

Mas a exigência de lei para a instituição ou majoração de tributos não pode conduzir à conclusão, indefensável, de que a reserva absoluta de lei exige o pleno fechamento dos conceitos jurídicos eleitos para a composição da regra-matriz de incidência, no que se

²⁷⁵ José Maria Arruda de Andrade registra que, na hipótese do artigo 5º, II, da CF, a expressão “em virtude de lei” não exige a obrigatoriedade de lei em sentido estrito, desde que haja autorização legal prévia para tanto, de modo a criar uma tensão com o poder regulamentar, o que não ocorre com a legalidade tributária, fechada a tal possibilidade. Cf: ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 173.

²⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 301.

²⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, v. 54, p. 193-219, 2004.

chamou na doutrina de tipicidade fechada.²⁷⁸ Nessa perspectiva, o poder regulamentar da administração deveria ter funções restritas de dar executividade à lei, sem qualquer possibilidade de complementar o sentido dos conceitos exaustivamente definidos na lei tributária.

A metodologia estruturante utilizada neste trabalho denuncia que a mera pretensão de produzir uma lei “fechada” em seus conceitos está fadada ao insucesso, porque parte da premissa equivocada de que o texto normativo poderia estar dotado de uma univocidade de sentido, como um dado preexistente, não sujeito à conformação de sentido pela interpretação, à luz de um caso concreto. A construção de sentido se dá de acordo com os dados reais, com as situações históricas, de modo que a norma-decisão somente pode ser estabelecida mediante métodos que aproximem o direito e a realidade, mutável no tempo.

A evolução da interpretação, desse modo, relativiza a importância de conceitos anteriormente fixados, de modo a criar normas gerais e abstratas à luz da consideração de casos reais.

Por razões semelhantes a essas, diversas críticas são endereçadas pela doutrina nacional a respeito da pretensa tipicidade fechada, que nega não apenas a permanente construção do direito, mas também o papel relevante cumprido pelo poder regulamentar perante essa atividade.²⁷⁹

Como arguiu Ricardo Lobo Torres:

“Conclui-se, pois, que o subprincípio da reserva da lei não é absoluto: o direito tributário, utilizando as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados, não pode ter na lei formal o fechamento total dos seus conceitos e dos seus tipos e necessita da complementação pelo poder regulamentar da Administração”.²⁸⁰

Por isso é perfeitamente cabível a advertência de Luís Eduardo Shoueri, para quem não há como afastar do legislador o emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, dada a impossibilidade de elaborar leis tão extensas que dispensem interpretações. Apoiado

²⁷⁸ Nesta defesa se destacou a obra de XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

²⁷⁹ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 59; SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 242-247; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, v. 229, p. 313-333, 2002; ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, p. 176-181.

²⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, v. 54, 2004. p. 200.

em César Garcia Novoa, o jurista aponta que a segurança jurídica não se mostra necessariamente contraditada pelo emprego de conceitos jurídicos indeterminados.²⁸¹

Não se trata da defesa de normas tributárias abertas ou em branco, mas apenas de reconhecer que o problema de sentido exaustivo da norma é inevitável, uma vez que o direito é um sistema de linguagem. A segurança jurídica, portanto, passa a ser buscada na tentativa de se evitar a arbitrariedade da ausência de regras, da falta de possibilidade de discussão e o abuso ou perversão das condições de seu uso, e não num conceito preexistente e determinante de sentido das normas.²⁸² É evidente, contudo, que cabe ao legislador produzir leis compatíveis com a clareza normativa, ínsita à segurança jurídica, de modo a permitir o controle do regulamento pelo Poder Judiciário e a conformidade de entendimento com os destinatários.

Disso decorre a impossibilidade de adotar uma tipicidade fechada (ou cerrada) para definir o âmbito da legalidade tributária, uma vez que a indeterminação de sentido das palavras, própria da linguagem, impede que se alcance um objetivo de tornar a lei imune – até o limite possível – da interpretação construtiva e estruturante de sentido, à vista de um caso concreto.

Nesse âmbito, a obra de Misabel Abreu Machado Derzi representou um marco no tema, ao reconhecer que os tipos – que ordenam o conhecimento segundo as semelhanças e dessemelhanças encontráveis dos indivíduos – ignoram o rigor da identidade, de modo a admitir transações brandas entre espécies e classes, a comparação e a gradação entre as diferentes ordens.²⁸³ Manifestam-se os tipos, assim, como ordem rica de notas referenciais ao objeto, mas que podem ser renunciadas, articuladas num sistema aberto à realidade e ser flexíveis em sua determinação. Não há nos tipos uma subsunção dos objetos, mas uma ordenação comparativa de elementos.

Com essa advertência, preferiu a jurista a adoção do *conceito*, “que se presta a organizar os dados por meio de conexões lógicas, derivadas umas das outras dedutivamente, com rigor axiomatizante”.²⁸⁴ Os conceitos denotam o objeto por meio da seleção de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, calcada na regra básica de exclusão de objetos que não se

²⁸¹ SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 250-252.

²⁸² Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 186.

²⁸³ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

²⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 957.

amoldam a estas notas, de modo a permitir classificações com separação rigorosa entre as espécies.

Registra ainda a professora titular da UFMG que o uso dos tipos enfraquece a segurança jurídica, dada a fluidez de seu conteúdo, ao passo que o conceito determinado e fechado fortalece aquele princípio, na medida em que concede maior uniformidade de tratamento a casos isolados. Nas palavras da jurista, “a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade, a praticabilidade e a rigidez da discriminação constitucional de competência determinam a tendência conceitual classificatória prevalente no Direito Tributário”.²⁸⁵

Em verdade, a diferença entre os tipos e conceitos é de grau de determinação: enquanto os primeiros se mostram abertos e mais sujeitos a ponderações, os segundos apresentam maior grau de definição, trazendo notas distintivas mais claras. No entanto, mesmo estes últimos estarão inexoravelmente sujeitos à interpretação, durante o processo de construção da norma-decisão a partir do caso concreto, de modo que o maior grau de determinação dos conceitos, ainda que desejável em comparação aos tipos, não pode ser considerado como uma garantia de *determinação preexistente de sentido normativo*, mas apenas um dado inicial menos vago no processo de estruturação.

Superada essa premissa, é preciso registrar que, quando nos referimos à lei como veículo introdutor de gastos tributários, partimos da premissa de que toda lei tributária tem sentido *material*, ou seja, a definição constitucional de competência para que a matéria da tributação esteja prevista em lei emanada do Poder Legislativo. Assim esclarecem os artigos 24, I, da CF e 97 do CTN, que atribuem competência e definem o conteúdo mínimo da lei tributária, em consonância com a estrita legalidade estabelecida no artigo 150, I, da CF.

2.5.2.2. Medidas provisórias

Questão relevante que se apresenta na reserva de lei em matéria tributária está em definir se a instituição ou majoração de tributos – bem assim, a criação de gastos tributários – pode se dar mediante medidas provisórias, ou apenas por meio da lei em sentido formal.

É indene de dúvidas que a medida provisória não está na mesma categoria das leis. O artigo 62 da CF assim esclarece, ao determinar que, “Em caso de relevância e urgência, o

²⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 958.

Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, *com força de lei*, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional”. A equiparação entre as duas espécies, normativas, portanto, se deu somente no nível da *força normativa*, vale dizer, na aptidão para inovar na ordem jurídica. A reforçar esse entendimento, o artigo 59 da CF – que enumera os produtos do processo legislativo – diferencia as leis e as medidas provisórias em categorias apartadas.

Uma vez que a lei é ato originado no Poder Legislativo, com regime jurídico predeterminado na Constituição, capaz de inovar originalmente a ordem jurídica, falta à medida provisória essa característica de origem. Em que pese essa diferenciação, depreende-se do artigo 62 da CF que as medidas provisórias são instrumentos jurídico-políticos traduzidos na forma de atos normativos primários, com força de lei (sujeitos a condições resolutivas), praticados pelo Chefe do Executivo Federal em situações de urgência e relevância, e que devem ser submetidas de imediato à deliberação do Congresso Nacional.

Dada essa equiparação da força normativa das medidas provisórias com a lei em sentido formal, o STF pronunciou-se há muito acerca do cabimento das primeiras para a instituição ou majoração de tributos, inserindo-as no programa normativo do princípio da estrita legalidade tributária. Nesse sentido, o julgamento da ADI 1.667-9/DF, datado de 25 de setembro de 1997, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão, que considerou legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, à qual a CF confere força de lei.²⁸⁶

Questão importante colocada à permissão de medidas provisórias para a disciplina de matéria tributária está na compatibilização dos requisitos de relevância e urgência exigidos pelo caput do artigo 62 da CF. Considerada a necessidade desses pressupostos, é preciso perquirir as situações nas quais tais elementos estejam patentes em matéria de tributação. Mais precisamente, as hipóteses nas quais a instituição ou a majoração de tributos – e, do mesmo modo, a criação de gastos tributários – não possam passar pelo rito do processo legislativo comum, aplicável à lei formal, exigindo-se a via excepcional e urgente da medida provisória.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, todos os casos relevantes e urgentes em tema de tributação já estão previstos na própria Constituição, e estariam representados nos impostos com “alíquotas flexíveis” (artigo 150, VIII, “a” e “b” e § 1º), nos empréstimos compulsórios de que trata o artigo 148, I e parágrafo único, e na anterioridade nonagesimal

²⁸⁶ ADI 1.667-9/DF, datado de 25 de setembro de 1997, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão

incidente nas contribuições sociais (artigo 195, § 6). Com isso, o jurista conclui que não haveria outros casos de urgência e relevância aptos a permitir o uso da medida provisória num ramo do direito tão marcado pela legalidade e a anterioridade.²⁸⁷

Em contraposição, Luis Eduardo Shoueri argumenta que a intervenção no domínio econômico pode revelar-se urgente e relevante, não apenas por meio dos impostos, mas também das demais espécies tributárias. Aduz ainda que, mesmo no campo dos impostos, a intervenção não se dá apenas pelos impostos aduaneiros, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF). Com isso, conclui o jurista que normas tributárias indutoras podem ser objeto de medidas provisórias, exigindo-se uma revisão da reserva de lei formal diante destas hipóteses normativas.²⁸⁸

A EC 32/01 contribuiu ainda mais para o debate, na medida em que inseriu o § 2º ao artigo 62 da CF, segundo o qual “Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos artigos 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

Trata-se de norma constitucional que exige a submissão das medidas provisórias à anterioridade, estabelecendo que, exceto para os impostos “regulatórios” e aqueles instituídos na competência de impostos extraordinários, a eficácia do aumento ou majoração de impostos fica subordinada ao exercício seguinte, e desde que a medida provisória tenha sido convertida em lei até o encerramento do exercício de sua edição.

Uma primeira leitura do dispositivo pode conduzir à conclusão de que, regulamentada a submissão da medida provisória em matéria tributária à anterioridade, tem-se necessariamente a admissão dessa espécie normativa para tratar do tema.

Não é a interpretação de Oscar Dias Corrêa, para quem, na medida em que o dispositivo subordina a eficácia da medida provisória após sua conversão em lei,

²⁸⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As MPVs em matéria fiscal. Enfoque Jurídico, Suplemento Informe. TRF 1ª Região. Edição 06 (ABR/MAI), 1997.

²⁸⁸ SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 265. Em igual sentido, Leon Frejda Szklarowsky considera válida a edição de medidas provisórias para a instituição ou majoração de tributos, pois, além de dotadas de eficácia material das leis, constituem um mecanismo importante da governabilidade, uma vez que, em casos urgentes, não se exige a submissão ao moroso processo legislativo. Cf: SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Medidas provisórias: instrumento de governabilidade*. São Paulo: NDJ, 2003.

praticamente se vedou o uso dessa espécie normativa em matéria tributária, em face dos riscos que representava a sua admissão.²⁸⁹

Em adesão a esse pensamento, Walter Ribeiro Valente Júnior declara que a obrigatoriedade do planejamento é um obstáculo intransponível à configuração de urgência e relevância em matéria tributária. Esse planejamento, na visão do autor, se consubstancia nas leis orçamentárias, que impediriam a consideração de necessidades inafastáveis para justificar a instituição de impostos ou contribuições por meio desse instrumento legislativo excepcional. Para esse mister, o Executivo já estaria dotado de instrumentos suficientes, tais como a abertura de créditos extraordinários e a alteração de alíquotas dos impostos “regulatórios”, dentre outros.²⁹⁰

Entretanto, ainda que argumentos apoiados na separação de poderes e na força da legalidade em matéria tributária possam ser invocados, é forçoso concluir que a EC 32/01, ao inserir o § 2º ao artigo 62 da CF, expressamente admitiu o uso de medidas provisórias em matéria tributária. Mesmo que a eficácia da medida esteja condicionada à sua conversão em lei, a instituição ou majoração do tributo pode ser incubada pela medida provisória, sem mácula de origem, de acordo com o próprio texto constitucional. Deste modo, a imposição de limites ao uso dessa espécie normativa excepcional termina por admitir o seu uso.

Evidentemente, exige-se a presença da relevância e urgência para a edição das medidas provisórias. As hipóteses de urgência nesta seara não se esgotam nas mitigações à legalidade, pertinentes à alteração de alíquotas de impostos regulatórios pelo próprio Executivo, tampouco em empréstimos compulsórios ou na competência da União para instituir impostos extraordinários. Outras hipóteses de urgência, tais como a intervenção no domínio econômico, podem se mostrar inadiáveis, de modo a legitimar o uso da medida em matéria tributária.²⁹¹

A última questão a enfrentar nesta seara está em reconhecer que a admissão constitucional em tela se estende às contribuições, apesar da remissão expressa apenas a *impostos*, presente no examinado § 2º do artigo 62 da CF.

²⁸⁹ CORRÊA, Oscar Dias. As MPVs e a Emenda Constitucional no 32/2001. In: BELMONTE, Cláudio; MELGARÉ, Plínio (coord.). *O direito na sociedade contemporânea: estudos em homenagem a José Néri*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 495.

²⁹⁰ VALENTE JÚNIOR, Walter Ribeiro. A medida provisória em matéria tributária no regime da Emenda Constitucional 32/2001: limites à edição e à eficácia. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 44 n. 173, p. 323-336, jan./mar. 2007. p. 332.

²⁹¹ Evidentemente, é preciso que os requisitos de relevância e urgência estejam, de fato, presentes na medida provisória editada, registrando-se que a jurisprudência atual do STF apenas admite o controle judicial desses fatores “em caso de cabal demonstração de ausência de relevância e de urgência”. Nesse sentido: RE 592.377, de relatoria do Ministro Marco Aurélio e com acórdão redigido pelo Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, *DJe*, 20 mar. 2015; e Ag. Rg. no RE com Ag 1.147.266/RJ, relator Ministro Edson Fachin, *DJe*, 1º fev. 2019.

Primeiramente porque, como afirmado em relação aos impostos, a relevância e urgência em matéria de tributação, sobretudo para intervenção econômica, pode se demonstrar também perante as contribuições, cuja vinculação de receitas está, em grande maioria, relacionada com o atendimento de direitos sociais. Se para os impostos é admitida a medida provisória por essa razão, tanto mais considerar a mesma possibilidade para as contribuições. Em adição, o mencionado dispositivo trata, em sua essência, de uma limitação ao uso das medidas provisórias em matéria tributária, na medida em que subordina sua eficácia ao exercício seguinte, em homenagem à anterioridade, desde que convertida em lei no exercício em que houver sido editada. Na hipótese das contribuições, a anterioridade adequada é a nonagesimal, conforme artigo 195, § 6º, da CF.²⁹²

O STF se pronunciou no mesmo sentido, ao admitir o uso das medidas provisórias para a instituição ou majoração de contribuições, quando do julgamento, por exemplo, do RE 568.503, em 12 de abril de 2014, relatora Ministra Carmen Lúcia, no qual se considerou válido o aumento da alíquota da contribuição ao PIS por meio da Medida Provisória n.º 164/04.

2.5.2.3. Contornos da legalidade dos gastos tributários

No campo dos gastos tributários, a legalidade possui aplicabilidade plena. Na medida em que esses gastos estão compreendidos no exercício do poder de tributar, a observância das limitações impostas pela legalidade possui as mesmas justificativas para a instituição, majoração, redução e extinção dos tributos. Conforme assentou José Souto Maior Borges,

“Porque a disciplina de tributos é reservada à lei, a disciplina das isenções está igualmente vinculada ao princípio da legalidade. Diz-se, então, que as isenções constituem matéria sob a regência do princípio da reserva de lei (*Vorbealt des Gesetzes*)”.²⁹³

²⁹² Walter Ribeiro Valente Júnior discorda dessa possibilidade. Para o autor, “há dispositivo tratando expressamente da hipótese de imposto, enquanto que a emenda não faz referência às Contribuições sociais, o que pode ser interpretado como ‘silêncio eloqüente’, ou seja: não excepcionado, estaria autorizada a veiculação de contribuições sociais por MPV” (VALENTE JÚNIOR, Walter Ribeiro. A medida provisória em matéria tributária no regime da Emenda Constitucional 32/2001: limites à edição e à eficácia. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 44, n. 173, p. 323-336, jan./mar. 2007. p. 332).

²⁹³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 37-38.

A esclarecer essa submissão à legalidade tributária está o artigo 97 do CTN, que submete à lei formal a instituição de tributos e sua extinção (inciso I), e, ainda, a majoração ou sua redução (inciso II). Em igual condição, exige-se lei para a definição do fato gerador da obrigação tributária principal (inciso III) e, de igual modo, para fixar a alíquota do tributo e da sua base de cálculo (inciso IV). Por fim, e de forma mais enfática, o inciso VI do mesmo artigo exige observância da legalidade para as hipóteses de *exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários*, ou de dispensa ou redução de penalidades (inciso VI). Em síntese, a lei deve reger qualquer alteração nos elementos da regra-matriz de incidência, bem como as hipóteses que modificam a condição jurídica do crédito tributário.²⁹⁴

Todas as inúmeras hipóteses de gastos tributários, a seu turno, ocorrem mediante uma ou mais normas especiais que alteram os elementos da regra-matriz de incidência, de modo que a obediência à legalidade é inafastável. Pode o legislador, por exemplo, optar por não incluir determinado fato econômico na hipótese de incidência, mediante a definição restrita do fato gerador, em comparação com a competência tributária constitucionalmente atribuída. Nesse âmbito se inserem, por exemplo, as isenções.²⁹⁵ De outra banda, o gasto tributário pode apenas compreender a redução de alíquota do tributo para determinadas hipóteses, ou de sua base de cálculo, com fins interventores na economia. Nesse arquétipo se inserem todas as reduções de alíquota (até chegar a zero, como ocorre comumente), ou a diminuição da base imponible, o que se dá tanto por determinação direta (mediante fatores numéricos de redução aplicáveis ao aspecto material do consequente da regra-matriz)²⁹⁶ quanto de modo indireto, seja pela via de concessão de créditos presumidos em tributos não cumulativos, seja pela exclusão de determinados fatores da base de cálculo.

Não bastasse a redação do artigo 150, I, da CF e do artigo 97 do CTN, que deixam indene de dúvidas a exigência da legalidade para a instituição de gastos tributários, o

²⁹⁴ Nesse sentido a afirmação enfática de Aliomar Baleeiro, em obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi: “Instituir ou regular um tributo de forma válida, em obediência ao art. 150, I da Constituição, supõe a edição de lei, como ato formalmente emanado do Poder Legislativo da pessoa constitucionalmente competente (União, Estados, Distrito Federal ou Município) que, em seu conteúdo, determine: a) a hipótese da norma tributária em todos os seus aspectos ou critérios (material-pessoal, espacial, temporal); b) os aspectos da consequência que prescrevem uma relação jurídico-tributária (sujeito passivo – contribuinte e responsável – alíquota, base de cálculo, reduções e adições modificativas no quantum a pagar, prazo de pagamento; c) *as desonerações tributárias como isenções, reduções, abatimentos, deduções de créditos presumidos, devolução de tributo pago e remissões; [...]*”. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 944 (grifo nosso).

²⁹⁵ A submissão das isenções à legalidade é reforçada pelo artigo 176 do CTN: “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.”

²⁹⁶ Tal como foi promovido, por exemplo, no artigo 1º, § 2º, da Lei n.º 10.485/02, que reduziu a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS em 30,2% e 48,1%, para hipóteses que especifica, na venda de máquinas agrícolas.

constituente foi ainda mais longe e específico na matéria, pela disposição do artigo 150, § 6º, da CF. A redação original desse parágrafo assim se apresentava: “§ 6º - *Qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.*” Essa redação original poderia conduzir a uma interpretação, de todo equivocada – porque não sistemática com a Constituição Total –, de que a exigência de lei específica somente se aplicaria, ao menos em matéria de gastos tributários, às anistias e remissões, permitindo o uso de outras espécies normativas para gastos tributários diversos dessas modalidades.²⁹⁷

A Emenda Constitucional n.º 03/93 alterou substancialmente a redação do parágrafo, deixando-o mais analítico e específico. A nova redação adotada é a que segue:

“§ 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.”

Com isso, todas as formas de gastos tributários ficam sujeitas, de modo ainda mais claro, ao primado da legalidade. E não se trata de qualquer lei, mas de lei específica, vale afirmar, que regule exclusivamente a disciplina do gasto tributário, sem disposições estranhas à matéria.

A especificidade da lei introdutora do gasto tributário visa evitar o oportunismo do processo legislativo, que por vezes se aproveita da tramitação de leis estranhas à matéria – até mesmo ao tema tributário em geral – para incluir dispositivos isolados de benesses tributárias, sem qualquer pertinência material com a lei na qual foi inserido, reduzindo o nível de escrutínio parlamentar e de controle de constitucionalidade durante o processo.²⁹⁸

²⁹⁷ Outro problema da redação original do parágrafo estava em distinguir entre matérias “tributárias” e “previdenciárias”, uma vez que, como é consabido, as exações para financiamento da previdência social possuem caráter tributário na Constituição de 1988.

²⁹⁸ Exemplo dessa ocorrência está no artigo 6º da Lei n.º 11.033/2004, que reduziu a zero as alíquotas das contribuições do PIS/COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de livros no mercado interno. O dispositivo foi inserido durante a tramitação da Medida Provisória n.º 206, de 2004, posteriormente convertida na citada lei, que normatiza inúmeros temas de natureza tributária, tais como: a tributação no mercado financeiro e de capitais; a instituição do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto); a exigência de instalação de cupom fiscal pelas empresas dedicadas à prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; a possibilidade de empresas optantes do lucro presumido, em relação ao 3º (terceiro) e 4º (quarto) trimestres-calendário de 2004, apurarem o Imposto de Renda com base no lucro real trimestral; a definição de períodos de apuração do IPI, incidente nas saídas dos produtos dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial; a exclusão de

O STF já se debruçou sobre a especialidade da lei tributária instituidora de gastos tributários. Na ADI 4.033/DF, julgada em 15 de outubro de 2010²⁹⁹, a Corte foi instada a definir a constitucionalidade do artigo 13, § 3º, da Lei Complementar n.º 123/06, que criou isenção, para as microempresas e empresas de pequeno porte, relativa à incidência das contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o artigo 240 da CF, e demais entidades de serviço social autônomo. Aduzia o autor da ação que a LC 123/06 não versava *exclusivamente* sobre a isenção, de modo que afrontava a especialidade exigida pelo artigo 150, § 6º, da CF.

O Relator, Ministro Joaquim Barbosa, primeiro consignou em seu voto que o objetivo do mandamento constitucional é impedir que a apreciação legislativa de matéria de grande importância para as finanças públicas, como os gastos tributários, fique prejudicada pelo artifício de sua inclusão em projeto de lei que verse, preponderantemente, sobre outras matérias de menor importância, de modo a camuflar a concessão da benesse durante a apreciação parlamentar. Com essa premissa, o Relator considerou constitucional a isenção, na medida em que guardava íntima pertinência com o tema geral da LC 123/06, qual seja, de estabelecer o estatuto tributário do Simples Nacional.

O Relator ainda transcreveu em seu voto as preocupações parlamentares externadas durante o processo legislativo, e que foram formalizadas no parecer apresentado pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, de modo a demonstrar que a função da especialidade da lei houvera sido alcançada, uma vez que a isenção teve intenso debate parlamentar. Ao final, a lei foi considerada constitucional pelo Plenário da Corte.

Pelas mesmas razões, a *revogação* do gasto tributário deve se dar por lei. Não há espaço, aqui, para considerar que apenas a *instituição* do gasto deveria se inserir na legalidade, numa interpretação restritiva ou literal da exigência de lei apenas para o *aumento direto* de tributos por meio da ampliação declarada (quantitativa ou de abrangência) dos elementos da regra-matriz de incidência. As majorações *indiretas* da incidência tributária, pela mudança de qualquer dos elementos da regra-matriz que diminuam ou excluam gastos

contribuintes de parcelamento de débitos tributários federais; os procedimentos para levantamento ou a autorização para depósito em conta bancária de valores decorrentes de precatório judicial; as intimações e notificações em processos administrativos tributários federais; o reparcelamento de débitos previdenciários; e hipóteses de dispensa de contestação e recursos por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em processos judiciais. Até mesmo matérias não tributárias estão contidas na lei, tal como a definição de regras bancárias de lançamento de créditos e débitos, investimentos e operações com valores mobiliários, dirigidas a instituições financeiras.

²⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 4.033. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 15 out. 2010. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=35&dataPublicacaoDj=22/02/2011&incidente=2598236&codCapitulo=2&numMateria=15926&codMateria=8>. Acesso em: 1 set. 2019.

tributários – ou pela alteração da condição jurídica do crédito tributário –, porque representam aumento do tributo, devem também ocorrer em observância à edição de lei formal para essa finalidade, emanada pelo poder legislativo competente.

Entender de modo contrário atenta contra o conteúdo da legalidade, em sua acepção de dar concretude ao princípio-garantia da segurança jurídica, de modo que se aplica, à espécie, a estrita legalidade prevista nos artigos 150, I, da CF e 97 do CTN. Ainda, não há como atos infralegais revogarem o disposto em lei tributária, em função da reserva legal promovida pelo citado dispositivo constitucional, combinado com o disposto no artigo 150, § 6º, da CF.

Nesse sentido bem explicitou o artigo 97, § 1º, do CTN, que equipara à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso. Apesar do acerto da determinação, poderia o legislador ter sido ainda mais abrangente, demonstrando que toda alteração onerosa da carga tributária, mediante a mudança de qualquer elemento da regra-matriz, está sujeita à lei.

Questão que se coloca é se, não obstante a exigência de lei para a revogação de gastos tributários, seria também exigível uma *lei específica* para essa finalidade, tal como ocorre para a instituição desses gastos, de acordo com o artigo 150, § 6º, da CF.

Instado a se debruçar sobre a matéria, o STF considerou que “a exigência de lei específica prevista no art. 150, § 6º da Constituição *restringe-se à concessão* dos benefícios nele mencionados”, de modo que não se faz obrigatória uma lei específica para essa finalidade.³⁰⁰ No julgamento, considerou a Corte que a mencionada exigência constitucional busca “proibir a inserção de benefícios fiscais no bojo de leis que tratam de diversos assuntos, o que poderia acarretar a concessão desses benefícios sem o devido destaque nas discussões que antecedem a aprovação de normas”³⁰¹, de modo que esse objetivo não se faria desatendido pela *revogação* por lei geral.

O entendimento acima adotado pelo STF não parece ser o mais condizente com o objetivo do art. 150, § 6º, da CF. Isto porque também a revogação de um gasto tributário, dada a relevância para os agentes econômicos e indivíduos afetados direta ou indiretamente pela norma, deve passar pelo adequado exame e discussão parlamentar, o que pode ser prejudicado pelo oportunismo durante o processo legislativo. Não é pouco ressaltar que

³⁰⁰ AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 550.652/SC, Primeira Turma, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17-12-2013.

³⁰¹ AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 550.652/SC, Primeira Turma, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17-12-2013.

inúmeras relações jurídicas e empreendimentos empresariais podem ter se estabelecido em razão e durante a vigência do gasto tributário, de forma que sua revogação pode representar perdas relevantes que exigem planejamento público e privado, sobretudo à vista do objetivo interventor na ordem econômica inicialmente traçado. Assim, a revogação de um gasto tributário possui a mesma – e talvez ainda maior – magnitude econômica e social, de modo que a exigência de lei específica para essa finalidade deve decorrer da interpretação do próprio art. 150, § 6º, da CF.

2.5.2.4. Limites específicos do ISS

O ISS possui vedação específica para que possa ser objeto de gastos tributários, de modo que exige uma análise individualizada. Como é de amplo conhecimento, instaurou-se há muito a guerra fiscal entre Municípios, mediante gastos tributários do ISS em diversas modalidades – tais como isenções, reduções de alíquota ou de base de cálculo –, com o fim de atrair contribuintes para seus territórios, haja vista que, em regra, o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador.³⁰²

Com o objetivo de reduzir a mencionada guerra fiscal, a EC 37/02 incluiu o artigo 88 ao ADCT, segundo o qual, enquanto lei complementar não disciplinasse o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da CF – ou seja, alíquotas máximas e mínimas do ISS, bem como a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto eram concedidos e revogados –, o ISS teria alíquota mínima de 2% e, de igual modo, não seria objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais que resultassem, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima.

A fim de manter a guerra fiscal sem incorrer nas hipóteses expressamente descritas no artigo 88 do ADCT (alíquota mínima de 2% e impossibilidade de isenções, incentivos e benefícios fiscais), alguns municípios do País procuraram alternativas para reduzir a carga tributária do imposto. Como exemplos estavam os artigos 190, § 2º, e 191, §§ 6º e 7º, da Lei nº. 2.614/1997, do Município da Estância Hidromineral de Poá,³⁰³ na redação dada pelas Leis nº. 3.269/2007 e nº. 3.276/2007. Esses dispositivos mantinham a alíquota mínima, mas

³⁰² Conforme artigo 3º da LC 116/03.

³⁰³ POÁ. Lei nº 2.614, de 19 de novembro de 1997. Dispõe sobre o Código Tributário do município de Poá e dá outras providências. Poá: Câmara Municipal, [1997]. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/sp/p/poa/lei-ordinaria/1997/261/2614/lei-ordinaria-n-2614-1997-dispoe-sobre-o-codigo-tributario-do-municipio-de-poa-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 22 mar. 2007. Acesso em: 1º set. 2019.

promoviam mudanças na base de cálculo do imposto, sem o caráter evidente de isenção ou benefício fiscal, que reduziam a carga tributária.

Em suma, as disposições legais mencionadas determinavam que, no preço do serviço (base de cálculo do ISS), não estavam incluídos “os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência: a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica; b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido; c) PIS/PASEP; d) COFINS”. Tratava-se, assim, de exclusão de determinadas grandezas da base de cálculo, cuja justificativa não seria de benefício fiscal, mas apenas de adequada conformação do aspecto material da regra-matriz de incidência – uma vez que, no entendimento da Municipalidade, o ônus financeiro dos citados tributos federais não poderia ser considerado como preço do serviço.

A lei municipal em questão foi questionada no STF por meio da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 190/SP³⁰⁴, tendo o Plenário da Corte considerado inconstitucional o expediente utilizado, por ofensa ao artigo 88, I e II, do ADCT. Assim foi fixada a tese jurídica do julgado:

“É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante”.³⁰⁵

Como desdobramento desse julgamento, em vez de o legislador produzir a lei mencionada no artigo 88 do ADCT – ou seja, lei complementar para estabelecer as *alíquotas máximas e mínimas* do ISS, bem como *a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto eram concedidos e revogados* –, preferiu adotar solução simples e equivocada.

Com efeito, três meses após a mencionada decisão do STF, foi editada a Lei Complementar n.º 157, de 29 de dezembro 2016, que inseriu o artigo 8º-A na LC 116/03 – esta última, cumprindo a função que lhe é atribuída pelo artigo 146, III da CF, ao estabelecer as normas gerais do ISS, especialmente os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, para fins de impedir conflitos de competência.

³⁰⁴ ADPF 190 / SP, Relator Ministro Edson Fachin, j. 29-09-2016.

³⁰⁵ ADPF 190 / SP, Relator Ministro Edson Fachin, j. 29-09-2016.

Referido dispositivo estabeleceu a alíquota mínima de 2% do imposto (uma vez que a alíquota máxima de 5% já se encontrava prevista no artigo 8º da LC 116/03), mas, em matéria de gastos tributários, em vez de dispor sobre a *forma e condições* de criação de normas extrafiscais, apenas apresentou uma *vedação absoluta* à “concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima”³⁰⁶.

Trata-se de limitação que atenta diretamente contra o disposto no artigo 153, § 3º, inciso III, da CF, que delega à lei complementar somente a competência para “regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, relativamente ao ISS. Uma vez que o próprio constituinte exigiu *regulamentação* quanto à matéria, é necessário concluir que a criação de gastos tributários do ISS é *permitida* pela Constituição. Deste modo, vedar completamente a instituição de gastos tributários no âmbito do ISS não corresponde ao conteúdo permitido da lei complementar, porque provoca uma redução incabível no programa normativo do artigo 153, § 3º, inciso III da CF, e, desta forma, caracteriza um transbordamento de funções, incorrendo em evidente inconstitucionalidade material.³⁰⁷

A rigor, exceto se por previsão constitucional expressa, não caberia à lei infraconstitucional vedar a criação de gastos tributários, uma vez que, conforme já demonstrado, é da vontade clara do constituinte a utilização dos tributos como ferramenta de políticas fiscais, para alcançar os primados da ordem econômica. A proibição em tela,

³⁰⁶ BRASIL. Lei Complementar n.º 157, de 29 de dezembro 2016. Altera a Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei n.º 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar n.º 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm

³⁰⁷ Em igual sentido defende Daniel Corrêa Szelbracikowski: “Quanto à forma de concessão de incentivos fiscais, a LC 157/16 parece não ter suprido a exigência do artigo 156, § 3º, III da CF. Isso porque a Constituição não veda definitivamente a concessão de incentivos de ISS. Ao contrário, a Carta Maior reza que caberá à lei complementar ‘regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados’. O verbo ‘serão’ denota que o Constituinte não pretendia vedar todo e qualquer incentivo fiscal, mas admitia que esses pudessem ser concedidos após a lei complementar estabelecer ‘a forma’ e ‘as condições’ para tanto. No mesmo sentido é a previsão para a ‘revogação’ de incentivos que pressupõe logicamente sua prévia concessão. A necessidade de regulação por lei complementar gerou apenas uma proibição temporária para a concessão de incentivos, nos termos do artigo 88, II do ADCT, enquanto não satisfeita a referida condição legislativa. Ao deixar de regular a forma e as condições pelas quais os incentivos fiscais poderiam ser concedidos e simplesmente vedar a sua concessão, a lei complementar parece ter descumprido sua finalidade à luz do artigo 156, § 3º, III da CF” (SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas medidas relacionadas à guerra fiscal de ISS. *Conjur*, 26 jan. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jan-26/daniel-correa-novas-medidas-relacionadas-guerra-fiscal-iss#author>. Acesso em: 1 set. 2019).

portanto, não apenas transborda os limites materiais da reserva legal que lhe foi atribuída pelo artigo 153, § 3º, inciso III da CF, mas também viola o exercício do poder de tributar, cujos limites estão exaustivamente estabelecidos na Constituição.

2.5.2.5. Delegação

À vista do comentado artigo 150, § 6º, da CF, não pode a lei instituidora do gasto tributário delegar ao Poder Executivo, mediante autorização, o poder de conceder ou instituir gastos tributários. Deve a lei, tal como se exige em todas as hipóteses, apresentar de modo exaustivo os conceitos determinantes ou cláusulas gerais que conformam a incidência tributária, ainda que possa o poder regulamentar expedir atos normativos, no âmbito de sua competência, que concedam melhores ferramentas ou condições de explicitar os conceitos utilizados na lei, no intuito de lhe atribuir melhor clareza, determinação, exequibilidade e efetividade.

O STF teve oportunidade de enfrentar essa questão, quando examinou a constitucionalidade da Lei Estadual n.º 13.561/02, do Estado do Paraná, cujos artigos 1º e 2º *autorizavam* o Poder Executivo a conceder auxílio-transporte a todos os integrantes das Polícias Civil e Militar, ativos ou inativos. Referido auxílio deveria se dar mediante isenção do ICMS na aquisição de um “veículo popular para cada policial, zero quilômetro de fabricação nacional, cabendo ao Decreto especificar as formas de controle e objetivos a que se destina”.³⁰⁸

O voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa, consignou que não apenas a mera autorização ao Executivo para conceder um gasto tributário como também a delegação para lhe definir os contornos eram contrárias ao comando do artigo 150, § 6º, da CF. Nas palavras do Ministro:

“A Constituição, em seu art. 150, § 6º, condiciona a validade da outorga de isenção à previsão em lei. Com efeito, todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que deverão ser retirados do campo de incidência do tributo (regra-matriz) devem estar previstos em tal espécie normativa. Ao permitir que a isenção fosse concedida por decreto, isto é, que a norma sobre o benefício fosse veiculada não por lei em sentido formal ou outro instrumento equivalente, a Lei n.º 13.561/2002 violou a reserva legal prevista no art. 150, § 6º da Constituição. A circunstância de a norma versar

³⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.688/PR. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 1º jun. 2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20626505/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2688-pr-stf/inteiro-teor-110025338>. Acesso em: 1º set. 2019.

sobre competência (norma de estrutura), não propriamente instituindo o benefício, mas autorizando sua instituição, não afasta a contrariedade à reserva de lei em sentido formal, já que se caracteriza como indevida modificação da separação de funções estatais, prevista na Constituição”.³⁰⁹

Por esses mesmos fundamentos, a lei não pode delegar à autoridade administrativa o poder de conceder a remissão de créditos tributários, de modo *indeterminado e discricionário* (inclusive sob “*considerações de equidade*”), tal como prevê o artigo 172 do CTN, sem definir com precisão o alcance dessa discricionariedade, as condições e os limites quantitativos.³¹⁰

2.5.2.6. Mitigações

O princípio da legalidade tributária sofreu determinadas ponderações pelo próprio constituinte, que avaliou a possibilidade de atos infralegais alterarem elementos da regramatrix de incidência tributária, dentro de limites preestabelecidos pela lei formal. Nessas hipóteses, o constituinte identificou a possibilidade de determinados tributos assumirem função interventiva nos comportamentos, de modo que o dinamismo exigido para essa finalidade recomenda a delegação de poderes ao Poder Executivo, sem a necessidade do processo legislativo pertinente à lei formal.

Bem asseverou Luís Eduardo Schoueri que essas hipóteses não correspondem a *exceções* à legalidade, mas somente a *mitigações* ao conteúdo normativo do princípio, na medida em que ainda se faz necessária a lei prévia que defina com clareza os contornos e limites do exercício do poder regulamentar do Executivo.³¹¹

Nessa toada, o artigo 153, § 1º, da CF autoriza o Poder Executivo, dentro dos limites legais, a alterar as alíquotas do imposto de importação de produtos estrangeiros (II), do

³⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.688/PR. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 1º jun. 2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20626505/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2688-pr-stf/inteiro-teor-110025338>. Acesso em: 1º set. 2019. O mesmo foi decidido pelo STF na ADI 3.462/PA, relatora Ministra Carmen Lúcia, julgado em 15 set. 2010, que questionava a constitucionalidade do artigo 25 da Lei Estadual n.º 6.489/02, do Pará, a qual autorizava o Executivo a “conceder *remissão, anistia, transação, moratória e dação em pagamento de bem imóvel*”. A lei foi considerada inconstitucional por votação unânime do Plenário, uma vez que, nas palavras da Relatora, “a autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita ‘na forma prevista em regulamento’, configura verdadeira delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo”, em ofensa ao artigo 150, § 6º, da CF.

³¹⁰ Em igual sentido: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 961 (grifo nosso).

³¹¹ Cf. SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 319-320.

imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Aqui, o constituinte reconhece que esses impostos apresentam uma nota marcante de interferir em comportamentos, de modo a permitir ao Executivo que utilize essas exações para o alcance de políticas fiscais não meramente arrecadatórias.³¹²

Nas hipóteses mencionadas, a lei tributária deverá não apenas estabelecer as alíquotas máxima e mínima a ser observadas pelo Executivo, mas também as condições elementares para a busca de finalidades extrafiscais, de modo a limitar o uso regulatório desses impostos e permitir o controle de referibilidade entre a norma infralegal e os objetivos não meramente arrecadatórios.

Em igual conteúdo, o artigo 177, § 4º, I, “b”, da CF permite que a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível poderá ter sua alíquota reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo. Novamente, é preciso que a lei formal defina os limites e objetivos extrafiscais para essas mudanças.

No campo do ICMS, que comporta um sem número de gastos tributários, o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF outorgou à lei complementar o papel de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. O caráter nacional do ICMS, a técnica não cumulativa do imposto e a competência estadual para sua instituição exigem que os interesses das unidades federadas sejam harmônicos em matéria de gastos tributários, uma vez que os benefícios tributários acarretam evidente repercussão econômica entre os Estados envolvidos em operações interestaduais. Como arrematou Henry Tilbery, há uma limitação “do poder dos Estados em conceder isenções do ICM, no intuito de evitar discrepância entre os diversos Estados da União, na política dessas isenções e para facilitar as relações interestaduais”.³¹³

³¹² Luís Eduardo Schoueri defende que o poder de alterar as alíquotas somente pode ser exercido pelo Executivo no âmbito de sua competência regulatória, no intuito de induzir comportamentos à luz de um dos objetivos da ordem econômica. Ausente o caráter regulatório, a alteração de alíquota deveria ser promovida pelo legislativo. Cf. SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 263.

³¹³ TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DORIA, Antonio Roberto Sampaio (coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 31.

Trata-se de mitigação à legalidade que atende às necessidades do federalismo fiscal cooperativo equilibrado, de modo a permitir às unidades federadas a definição de gastos tributários do imposto de modo coordenado e condizente com os múltiplos interesses regionais, sobretudo diante das desigualdades socioeconômicas presentes nas diversas regiões do país.

Em termos sistêmicos, o já examinado artigo 150, § 6º, da CF excepcionou expressamente, da exigência de lei formal e específica para a instituição de gastos tributários, a delegação contida artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF, de modo a compatibilizar ambos os dispositivos, em prestígio deste último.

2.5.3. Anterioridade

O princípio da anterioridade tributária, estatuído no artigo 150, III, da CF, veda aos entes federativos a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Trata-se de manifestação do princípio-garantia da segurança jurídica, em sua acepção de não surpresa, de modo a permitir aos contribuintes o conhecimento prévio da tributação em tempo hábil para que possam organizar e planejar seus interesses, incluindo empreendimentos empresariais e orçamentos familiares.³¹⁴

Como assevera Heleno Taveira Torres:

“Essa garantia de anterioridade integra a segurança jurídica no tempo, e, mais precisamente, o princípio da certeza do direito quanto à objetivação do início da vigência das leis tributárias, como proteção ao princípio da não-surpresa. A preservação de posições jurídicas e das expectativas de estabilidade inerentes à previsibilidade das normas constitui-se como o cerne da segurança jurídica, em toda a sua potencialidade. Neste passo, a interdição de surpresas mais gravosas, mormente quanto à instituição ou aumento de tributos – anterioridade – tem um papel fundamental semelhante àquele da proteção jurídica contra a força maior, a imprevisibilidade ou a irresistibilidade de sucessos futuros, do espaço jurídico e das relações privadas”.³¹⁵

No tocante às contribuições, a anterioridade está definida no artigo 150, § 6º, da CF, segundo o qual ditas espécies tributárias somente podem ser exigidas depois de

³¹⁴ De acordo com o STF, o princípio da anterioridade tributária é cláusula pétrea, pois consiste em garantia individual do contribuinte, de modo que não pode ser objeto de redução por emenda constitucional. Nesse sentido: ADI 939-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-09-1993.

³¹⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 418.

decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b". Deste modo, no campo das contribuições, desde que observado o período nonagesimal de *vacatio*, sua cobrança pode dar-se no mesmo exercício financeiro de publicação da respectiva lei.

Na sua acepção de não surpresa, a garantia da anterioridade aplica-se apenas às leis que promovam qualquer alteração de um dos elementos da regra-matriz de incidência, e que acarretem a instituição ou majoração de tributos. As demais matérias tributárias que não tenham esse condão possuem sua vigência de acordo com as hipóteses de *vacatio* estabelecidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) ou na LC 95/1998, sem observância da *vacatio* constitucional mínima acima comentada.

A garantia da anterioridade sofreu relevantes alterações com o advento da EC 42/2003, uma vez que adicionou, à anterioridade das espécies tributárias – à exceção das contribuições –, o período mínimo de 90 dias para a vigência da lei que houver instituído ou aumentado o tributo.

Com esse novo regime, passaram a coexistir quatro diferentes hipóteses de anterioridades, quais sejam: (i) a anterioridade anual original, (ii) a anterioridade apenas sujeita ao período nonagesimal, (iii) a eliminação da anterioridade e (iv) a regra geral da anterioridade, na qual acumulam-se a anterioridade geral e o prazo nonagesimal.³¹⁶

Na primeira categoria, conforme artigo 150, § 1º, da CF, enquadram-se apenas o imposto de renda e os casos de fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU, com vigência admitida para o exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que os tenha instituído ou majorado.

Em relação à segunda categoria – prazo apenas nonagesimal –, aplica-se às majorações do IPI³¹⁷, bem como à instituição ou aumento das contribuições sociais previstas nos artigos 149 e 195 da CF.

A terceira categoria, que compreende a exclusão da anterioridade, aplica-se aos já examinados tributos “regulatórios” – que também representam casos de mitigação à legalidade –, quais sejam, os impostos de exportação e importação e o IOF; e, ainda, ao empréstimo compulsório extraordinário, previsto no artigo 148, I, da CF, e aos impostos extraordinários, encontrados no artigo 154, II, da CF.

³¹⁶ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 419-420.

³¹⁷ Conforme assentado pelo STF na MC na ADI 4.661/DF, rel. Ministro Marco Aurélio, j. 20-10-2011.

Ao cabo, o regime geral da anterioridade – que combina a antecedência do exercício financeiro e o prazo nonagesimal – se aplica a todos os demais tributos não acima mencionados, inclusive as taxas e a contribuição para a iluminação pública.³¹⁸

Em se tratando de medida provisória, como visto anteriormente, a instituição ou majoração de tributos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, se a medida houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada, conforme artigo 62, § 2º, exceto nas exceções já examinadas.

De forma acertada, o STF decidiu que, se a instituição ou majoração do tributo não constava da redação original de publicação da medida provisória, sendo apenas inserida durante a tramitação no poder legislativo, a anterioridade nonagesimal deve ser contada a partir da publicação da lei, e não da medida provisória original.³¹⁹

No que toca aos gastos tributários, as leis introdutoras promovem alterações na regra-matriz de incidência ou na condição do crédito tributário que não instituem ou majoram tributos, mas que somente reduzem a carga tributária, com fins interventores. Deste modo, como já assinalado, não há necessidade de observância do princípio da anterioridade, haja vista que não se está diante de possível ofensa à segurança jurídica dos contribuintes. Nessas hipóteses, o início de vigência da lei introdutora do gasto tributário poderá ser imediato ou sujeito aos prazos estabelecidos na LINDB.

2.5.3.1. Revogação de gastos tributários

Questão relevante está na eventual desnecessidade de observar a anterioridade para a revogação de gastos tributários, ou se, também para a hipótese de exclusão desse gasto, fica a lei revogadora submetida à regra de anterioridade aplicável à majoração ao tributo sobre o qual versa.

³¹⁸ Nesses casos, para Heleno Taveira Torres, é preciso que o prazo nonagesimal tenha fim antes do término do exercício financeiro no qual tenha sido publicada a lei, de modo que esse período de noventa não pode transcorrer, ainda que parcialmente, no exercício subsequente. Ocorrida essa hipótese, a anterioridade exige que a lei passe a vigor somente no exercício seguinte ao do término do prazo nonagesimal. Para o jurista, dado que costumeiramente as leis mais gravosas são publicadas ao término dos exercícios financeiros, um entendimento contrário significaria uma eliminação do regime geral da anterioridade, equiparando-o com a hipótese da noventa. Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 420.

³¹⁹ RE 568.503/RS, relatora Ministra Cármen Lúcia, j. 12-04-2014.

Para José Souto Maior Borges, o artigo 5º, XXXVI, da CF, ao resguardar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, impede que uma lei revogatória exclua, discricionariamente, a vantagem econômica na forma de isenção para cujo gozo o beneficiário praticou todos os atos ou prestou todos os fatos que lhe foram exigidos. Nas palavras do jurista, “O princípio da segurança jurídica exige que, uma vez reconhecida a isenção, não se produzam modificações arbitrárias no estatuto jurídico dos sujeitos por ela beneficiados”.³²⁰

No entanto, numa interpretação *contrario sensu* do artigo 178 do CTN, o mesmo jurista limita seu entendimento à revogação das isenções condicionais, isto é, quando concedidas em função de determinadas condições, de modo que apenas destas hipóteses a revogação não poderia se dar de imediato. Nas isenções incondicionais, a revogação seguiria a regra estatuída no mencionado artigo 178 do CTN, podendo operar-se desde a publicação da lei revogadora.³²¹

Em orientação oposta, José Eduardo Soares de Melo defende que a revogação de um incentivo fiscal causa prejuízos e frustrações práticas e operacionais para as empresas e indivíduos, trazendo até mesmo descrédito por parte da coletividade, acarretando práticas do poder público que podem ser ofensivas aos primados da moralidade, transparência e segurança jurídica.

Com base nesses fundamentos, o jurista admite a revogabilidade dos benefícios, mas desde que observado o princípio da anterioridade, que busca resguardar a segurança jurídica e não surpresa dos contribuintes. Como afirmou o autor:

“O direito de proceder à livre revogação, que não esteja condicionada a prazo, implica obediência ao princípio constitucional da anterioridade (art. 150, III, ‘b’), que veda a cobrança dos tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, em razão do que, ao revogar uma isenção de ISS em maio de 2014, referido tributo só poderá voltar a ser exigido a partir de 1º de janeiro de 2015”.³²²

³²⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 79.

³²¹ Nas palavras do jurista a respeito da isenção incondicional, “Porque o poder concedente não a assegurou por prazo certo, e em função de determinadas condições, a sua revogação dependerá apenas da edição de ato legislativo revogatório, baixado em função da livre apreciação pelo legislador, dos motivos de conveniência e oportunidade em que se funda a medida. Em última análise, é o legislador, atento aos critérios e conclusões previamente fornecidos pela política fiscal, o árbitro desse benefício; da sua maior ou menor persistência no tempo” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 79). Em igual sentido: MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 198.

³²² MELO, José Eduardo Soares. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 354.

Com efeito, a concessão do gasto tributário provoca alterações comportamentais dos contribuintes em direção ao benefício; estes passam a planejar suas relações jurídicas de diversas ordens – familiares, sociais e empresariais – com a consideração do ônus tributário reduzido. Não é demais lembrar que os gastos tributários, porque atendem a objetivos de intervenção econômica, podem fomentar (ou desestimular) o consumo, os empreendimentos empresariais, a alocação de recursos e bens, a distribuição da renda, a assunção de dívidas e muitos outros comportamentos, de modo que incontáveis e complexas redes de relação se formam em torno do gasto tributário. Ainda que incondicionais, os benefícios se destinam justamente a servir de políticas sociais e de indução de comportamentos, de modo que geram, a partir da confiança no Estado, a adoção de práticas concretas por seus beneficiados.

Em razão desse panorama, a revogação súbita do gasto tributário pode representar uma evidente ofensa à não surpresa, de modo a inviabilizar ou criar obstáculos para inúmeros planejamentos de indivíduos e empresas, gerando prejuízos das mais variadas montas.

Se não bastasse, em sendo um gasto tributário, sua revogação representa necessariamente um aumento da carga tributária, seja pela alteração de um dos elementos da regra-matriz de incidência, seja por força de uma mudança no status do crédito tributário. O conteúdo da anterioridade, por sua vez, ao impedir um *aumento* do tributo sem observar prazos mínimos de antecedência, visa justamente resguardar o contribuinte de qualquer majoração da carga tributária, o que inevitavelmente ocorre quando da revogação de um gasto tributário.

As mesmas ponderações podem ser extraídas nas hipóteses de revisão dos gastos tributários que imponham, de algum modo, uma redução no seu montante, em prejuízo do particular. Ainda que não ocorra a revogação total do gasto, sua restrição posterior pode acarretar as mesmas consequências acima apontadas, em evidente prejuízo para a segurança jurídica e a confiança no Estado. Tal ocorreu, por exemplo, com a edição do Convênio ICMS 42/2016, que “Autoriza os estados e o Distrito Federal a criar condição para a fruição de incentivos e benefícios no âmbito do ICMS ou reduzir o seu montante”. Por meio da citada norma, os Estados ficaram autorizados a instituir verdadeiro “pedágio” sobre o montante economizado pelas empresas pelo gozo de gastos tributários, consistente em duas possibilidades: condicionar a fruição do benefício a um depósito, pelas empresas, em montante equivalente a, no mínimo, 10% do respectivo benefício, em um “fundo de desenvolvimento econômico e ou de equilíbrio fiscal”; ou, permitir ao Estado reduzir o montante do gasto tributário em, no mínimo, 10% do respectivo benefício.

A quebra de confiança na relação Estado-contribuinte, própria da segurança jurídica, é evidente nas hipóteses tratadas pelo mencionado convênio, porque a norma altera unilateralmente a relação jurídica em ofensa à não surpresa, ao direito adquirido, à lealdade e à boa-fé da administração, com impacto inevitável no planejamento privado. Como advertiu Fernando Facury Scaff, ao comentar a primeira hipótese (depósito do “pedágio”):

“Na hipótese do inciso I, haverá quebra da *equação financeira* que foi aprovada no momento em que esse incentivo foi concedido, e modificá-la acarretará forte desequilíbrio nessa relação, permitindo às empresas arguir perante o Poder Judiciário esse aumento de seu custo fiscal. Não se pode onerar, de uma hora para outra, um *project finance* em tais percentuais – ainda mais quando se considera que 10% é apenas o piso mínimo do que pode ser cobrado a título de ‘*pedágio do incentivo*’. Não se deve esquecer que muitas empresas deslocaram suas *plantas industriais* de um estado a outro, ou decidiram construir essas instalações em determinado estado, atraídas pelos incentivos que foram concedidos por prazos longos, que não podem ser agora modificados ao bel prazer dos entes públicos concedentes”.³²³

Conforme já abordado anteriormente, decidiu o STF que o ato de revisão ou revogação de benefício fiscal concedido anteriormente configura aumento indireto do tributo, devendo, portanto, se sujeitar ao princípio da anterioridade.³²⁴ Nesse mencionado julgamento, a Corte promoveu uma revisão de sua jurisprudência anterior, para o fim de considerar que qualquer aumento quantitativo do imposto, ainda que mediante revogação de isenção, exige a observância da anterioridade, independentemente da concepção que se tenha a respeito da isenção (impeditiva da obrigação ou excludente do crédito).

Por todos esses fundamentos, a revogação do gasto tributário deve seguir parâmetros que atendam à segurança jurídica dos contribuintes, de modo que: (i) se concedidos por prazo certo e de forma condicional, não podem ser objeto de revogação antes do término desse prazo, conforme artigo 176 do CTN e Súmula 544 do STF³²⁵, aplicáveis não apenas às isenções, mas às demais modalidades de gastos tributários; e (ii) se concedidos sem prazo definido ou contrapartida do contribuinte, sua revogação deve observar o princípio da anterioridade, conforme o regime aplicável ao tributo que seja objeto do gasto tributário.

³²³ SCAFF, Fernando Facury. *Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas*. São Paulo: Conjur Editorial, 2016. p. 215.

³²⁴ Ag. Rg. no RE 564.225 /RS, rel. Min. Marco Aurélio, j. 02.09.2014.

³²⁵ “Súmula 544. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

2.5.4. Igualdade e capacidade contributiva

2.5.4.1. Aspectos gerais

O tema da igualdade tributária é central na análise dos gastos tributários, por duas principais razões. Primeiro, porque exige compreender o espaço no qual as desonerações tributárias apenas cumprem o papel de dar concretude à capacidade contributiva, enquanto expressão da isonomia; e segundo, porque representam um conflito aparente dos âmbitos normativos do princípio da igualdade e de outros, sustentáculos da Constituição Econômica.

A par da extensa e profícua doutrina construída a respeito da isonomia tributária, alguns fundamentos são essenciais de ser abordados, para construir um caminho adequado à análise dos gastos tributários.

Uma vez que a obrigação tributária decorre necessariamente da lei, então é preciso considerar que está submetida ao princípio constitucional da isonomia tributária, que constitui um dos principais elementos fundantes do Estado Democrático de Direito (conforme artigos 5º, I, 145, § 1º, e 250, II, da CF). Desdobra-se o postulado da igualdade, como ensina a doutrina, em dois aspectos primordiais: o formal, que impede o tratamento desigual de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; e o material, que impede transgressões a direito líquido e certo, como manifestação antijurídica da lei, que não trata as pessoas de modo desigual, na medida em que o são. Em síntese, a acepção material da igualdade representa “o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida”, nas palavras de Regina Helena Costa.³²⁶

Dirige-se o princípio a todos os Poderes da República, desde a edição de leis e atos normativos até sua execução e a interpretação pelo Judiciário.

A fórmula lógico-jurídica do respeito à igualdade, como ponderou André Ramos Tavares, exige uma correção entre (i) o traço diferencial eleito como ponto de apoio da desigualação que se pretende instaurar, e (ii) a desigualdade de tratamento proposta em razão do traço específico eleito para essa empreitada.³²⁷

³²⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 38.

³²⁷ TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 465.

Por isso, Celso Antônio Bandeira de Mello propõe que o reconhecimento das diferenças, não atentadoras à isonomia, precisa se dividir em três alicerces. Nas palavras do jurista:

“a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação; b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fato erigido em critério de *discrímén* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte *juridicizados*”.³²⁸

Em síntese, trata-se de investigar o fator eleito como *discrímén* para desigualar as pessoas; a partir disso, determinar se há uma justificativa racional (fundamento lógico) para, à vista do traço de desigualação escolhido, atribuir um tratamento jurídico construído a partir desse elemento; e, ao cabo, entender se essa correlação racional está em consonância com as exigências da Constituição.

No campo da tributação, dado que a isonomia proíbe o tratamento diferenciado que apenas configure privilégio – em desigualação não alicerçada na Constituição –, todos devem contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade. Trata-se de exigir uma relação comutativa, direta ou indireta, entre os encargos tributários e os benefícios sociais.

Como é consabido, a capacidade contributiva – elemento central da generalidade da tributação – encontra-se positivada no artigo 145, § 1º, da CF, segundo o qual, “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Enquanto expressão da isonomia tributária, a capacidade contributiva – na advertência de Regina Helena Costa – admite duas perspectivas igualmente importantes. No plano jurídico-positivo, a capacidade contributiva impende reconhecer que caberá à legislação definir um sujeito como titular de direitos e obrigações, na medida de sua capacidade. E o plano ético-econômico, que se relaciona com a justiça econômica material, significa a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, em

³²⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 21.

relação tanto ao volume de recursos de que dispõe para satisfazer a obrigação quanto à necessidade que tem de tais recursos para si próprio.³²⁹

Daí falar-se em capacidade contributiva absoluta (ou objetiva) para referir-se ao fato que constitua uma manifestação de riqueza, passível de ser capturada pela atividade tributária; e relativa (ou subjetiva), que se reporta a um sujeito individualmente considerado, com a aptidão de contribuir na medida de suas capacidades econômicas. As duas hipóteses limitam a atividade do legislador, na medida em que lhe impõem a seleção de fatos reveladores de alguma riqueza (capacidade objetiva), bem como que o encargo tributário esteja graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (aspecto subjetivo).

Por isso, em regra, para que não seja atentatória à isonomia, a instituição de tributos está sujeita à regra fundamental da *generalidade*, entendida como o tratamento obrigatório de indivíduos que ostentem a mesma capacidade contributiva, e diferenciado para aqueles em situação adversa. Assim, no sistema tributário nacional, a obrigação tributária é de caráter geral. Deste modo, como adverte José Souto Maior Borges, a generalidade da tributação deflui da denominada “legalidade isonômica”, eis que a isonomia é conteúdo necessário da legalidade.³³⁰

Esses fundamentos permitem investigar a adequação da capacidade contributiva – e dos critérios discriminadores ínsitos ao seu conteúdo – com os postulados da igualdade, utilizando-se da metodologia de estudo proposta por Celso Antonio Bandeira de Mello, acima examinada.

Como fator de *discrímen* – primeiro passo –, trata-se da riqueza dos indivíduos, capturada pelo fato imponible eleito pela norma. A riqueza concerne à própria pessoa, de modo que pode ser considerada como um traço diferencial.

No que se refere à correlação lógica entre critério discriminador – a riqueza – e a disparidade erigida na lei – uma tributação mais gravosa –, verifica-se a necessária conexão entre o *discrímen* e o arquétipo legal.

Por derradeiro, trata-se de critério que se encontra em consonância com os postulados da Constituição, que impõe o tratamento isonômico e a proteção do interesse coletivo.

³²⁹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 26-27. Sustenta a jurista que, no nível técnico-econômico, ostentam capacidade contributiva os indivíduos que “(a) constituam unidades econômicas de posse e de emprego de recursos produtivos ou de riqueza, (b) sejam facilmente identificáveis e avaliados pela Fazenda Pública como suscetíveis de imposição, e (c) estejam em situação de solvência presumidamente suficiente para suportar o tributo” (Ibidem, p. 27).

³³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 45.

2.5.4.2. Gastos tributários e capacidade contributiva

A aplicação dos postulados da igualdade e da capacidade contributiva aos gastos tributários exige uma perspectiva que possa harmonizar um tratamento tributário diferenciado a pessoas que ostentem equivalente situação com outras, não alcançadas pelo mesmo tratamento, em termos de capacidade contributiva. Essa necessidade decorre do próprio texto constitucional, que, como visto antes, expressamente elegeu as normas tributárias extrafiscais como instrumentos de intervenção econômica. Se ditas normas carregam, em si, uma tributação diferente a determinado grupo de indivíduos que ostentam igual capacidade contributiva de outros, não integrantes desse grupo, então é forçoso aceitar que a interpretação do texto constitucional deve caminhar para a harmonização dessas realidades.

Antes dessa tarefa, contudo, se faz indispensável compreender que, em muitas hipóteses, não se está diante de tratamento diferenciado de contribuintes em relação a outros que ostentam a mesma capacidade contributiva, mas apenas na presença de normas tributárias que concedem plena concretude à isonomia tributária, justamente porque atribuem a indivíduos uma tributação diferenciada em razão de sua capacidade contributiva específica. Assim, ditas normas elegem discrimen de desigualação baseado na riqueza, correlacionando a situação econômica específica do contribuinte ao tratamento especial, com espeque na Constituição.

Assim se dá, por exemplo, na tributação reduzida (ou na não tributação) da riqueza considerada como mínimo existencial (ou “mínimo vital”). Essa expressão designa que a capacidade contributiva, em sua acepção de contribuir de modo geral para o custeio das despesas públicas, necessita de uma base material imponible. E esta, a seu turno, se manifesta na riqueza do contribuinte que sobejar aquilo estritamente essencial para sua sobrevivência, não sendo possível cogitar em custeio de serviços públicos em sacrifício da própria subsistência.

Com efeito, a não tributação do mínimo vital, na medida do possível, decorre de uma exigência da justiça tributária, materializada, em grande medida, pela imposição da capacidade contributiva como limite ao poder de tributar. Como afirmou José Souto Maior Borges,

“Num ordenamento jurídico informado pelo princípio da isonomia (art. 5º, caput e I) e seus consectários, a personalidade da imposição

(art. 145, § 1º) e a vedação de discriminação entre contribuintes (art. 150, II) não será cabível a tributação que desconsidere a irreduzibilidade a imposto de situações de fato e de direito configuradoras do mínimo vital; será inconstitucional tributar o mínimo necessário à existência humana”.³³¹

Helena Taveira Torres identifica na impossibilidade de tributar o mínimo vital um pressuposto de segurança jurídica, na medida em que esse limite está inserido no princípio da generalidade, cuja função sistêmica consiste em determinar condições uniformes para assegurar a mesma tributação a todos os sujeitos passivos. Nas palavras do jurista,

“A generalidade cumpre-se em um sistema tributário quando a tributação alcança todos os contribuintes que demonstram capacidade contributiva, ou seja, preservado o mínimo vital. E à generalidade agrega-se ainda sua garantia de vedação de privilégio. Diante disso, longe de ser uma espécie de ‘limite mínimo da capacidade contributiva’, como insistem alguns, a imunidade do mínimo vital consiste em típica hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, como José Souto Maior Borges prefere designar as imunidades”.³³²

Tome-se o exemplo do imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas, calculado de acordo com tabelas progressivas, em atendimento à exigência do artigo 153, § 2º, I, da CF. Atualmente definida na Lei n.º 13.149/15, a tabela progressiva de base de cálculo e alíquotas possui um intervalo inicial de renda não sujeito à incidência do imposto. É inegável assumir que dita faixa de rendimentos fora do campo da tributação atende à capacidade contributiva, uma vez que diferencia contribuintes que ostentam renda reduzida, necessária para despesas vitais. Tributar os indivíduos com essa parcela de renda, na decisão do legislador, seria atentar contra o limite estatuído no artigo 145, § 1º, da CF.

De outra banda, o próprio artigo 145, § 1º, da CF exige a observância da lei à capacidade contributiva, *sempre que possível*. Na hipótese dos tributos sobre o consumo, por exemplo, cujo ônus financeiro repercute diretamente sobre o preço de mercadorias e serviços, a atenção ao mínimo vital se mostra dificultosa, de modo a onerar de igual modo

³³¹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 55. Por isso, o jurista aponta três facetas da intributabilidade do mínimo vital, a saber: *conveniência prática*, dada a improdutividade do imposto em comparação às despesas de arrecadação; *justiça fiscal*; e *compensação econômico-financeira*, já que os contribuintes com menor capacidade contributiva suportam o ônus econômico dos tributos sobre o consumo em pé de igualdade com aqueles com maior capacidade. Na mesma toada, Alfredo Augusto Becker reconhece na capacidade contributiva uma genuína regra de direito natural, dado seu caráter axiológico evidente. Nesse sentido: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 521-531.

³³² TORRES, Helena Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 608-609.

todos os indivíduos, independentemente de sua renda e capacidade contributiva. A fim de reduzir essa circunstância, uma das políticas a ser adotadas está na desoneração de tributos incidentes sobre o consumo de artigos de primeira necessidade, de modo a diminuir a regressividade da carga tributária como forma de atender, ainda que parcialmente, ao princípio em exame.³³³

Esses casos denunciam que a não tributação do mínimo vital faz parte do sistema constitucional tributário, aqui tomado como sistema de referência para a identificação de gastos tributários, e, nessa qualidade, não podem ser considerados como normas extrafiscais. Ao contrário: na medida em que a impossibilidade de tributar o mínimo vital decorre da capacidade contributiva, enquanto princípio fundante do sistema tributário constitucional, não há poder de tributar abaixo desse limite mínimo, de modo que não se pode mencionar, sob nenhum ângulo, qualquer renúncia de receitas por parte do legislador.

Evidentemente, tratando-se de cláusula geral com conteúdo axiológico relevante, caberá não apenas ao legislador, mas também ao intérprete da lei, numa metódica estruturante, compreender a adequada extensão do mínimo vital, enquanto parte do conteúdo da capacidade contributiva, para definir a conformidade da discriminação (baseada na riqueza reduzida do indivíduo) com os ditames constitucionais, à luz do caso concreto.

Em lado oposto, é ínsita ao conteúdo da capacidade contributiva a impossibilidade de o legislador instituir tributo em medida caracterizadora do confisco. Constitui tal vedação um dos limites expressos ao poder de tributar, na forma do artigo 150, IV, da CF, com conexão direta à capacidade contributiva subjetiva. Trata-se de um exame do tributo em relação à sua finalidade precípua, vale dizer, se a exação ultrapassou a fronteira da necessidade para a qual foi instituída, de forma a avançar sobre o patrimônio do sujeito passivo, reduzindo-lhe desmedidamente a propriedade, sem apoio constitucional. A justiça tributária exige que os tributos sejam suportados por todos os indivíduos que ostentem capacidade contributiva, preservando tanto o mínimo vital quanto uma fronteira intransponível de expropriação.

³³³ Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 73-74. Nos dizeres de José Souto Maior Borges: “Diversamente, para Igrosso, na hipótese de exoneração do mínimo de existência, mais que de isenção de impostos dever-se-ia falar de inexistência de capacidade contributiva. Sob o ponto de vista da análise econômica da tributação, a isenção do necessário físico tem sempre um caráter de relatividade. Os tributos indiretos alcançam vigorosamente as classes pobres; incorporando-se aos preços dos consumos, são pagos, necessariamente, pelos que adquirem bens tributados” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 53).

Em termos sistêmicos, a vedação do uso de tributos com efeito de confisco denuncia que a tributação é também proibitiva quando se torna *obstáculo* à concretização dos ditames da ordem econômica, tais como o trabalho, a livre iniciativa e o exercício de atividade profissional. Em tais hipóteses, há conflito entre a lei tributária – inclusive aquela com fins extrafiscais – e os primados da Constituição Econômica, numa relação de inconstitucionalidade material.³³⁴

Do mesmo modo que ocorre com o mínimo vital, a identificação do efeito de confisco provocado pelos tributos é difícil tarefa. Apenas por meio de uma metódica estruturante, que poderá considerar os textos legais e os dados do caso concreto para a construção da norma-decisão, será possível compreender que determinada tributação atingiu seu efeito confiscatório.³³⁵

Fixadas essas premissas essenciais, retoma-se a necessária harmonização interpretativa dos postulados da igualdade e da capacidade contributiva com os gastos tributários, uma vez que estes últimos concedem tributário diferenciado – em relação a um sistema tributário de referência – a pessoas que ostentam equivalente situação com outras, não alcançadas pelo mesmo tratamento, em termos de capacidade contributiva.

Para esse objetivo, desconsideram-se de plano as correntes doutrinárias que reputam as normas extrafiscais como antijurídicas, por ofensa direta e insolúvel à capacidade contributiva; e aquelas que consideram dito princípio inaplicável às normas extrafiscais, tratando-as como exceções àquele postulado.³³⁶

De acordo com a metódica estruturante até aqui empreendida, a norma tributária extrafiscal, em sentido lato, é aquela que, num caso concreto, submetida a um exame a partir das regras e dos princípios do sistema constitucional tributário, tomado como referência, produza uma *concorrência constitucionalmente permitida* entre o âmbito normativo de uma ou mais dessas regras ou desses princípios e o âmbito normativo de uma ou mais regras ou princípios pertencentes à ordem econômica.

³³⁴ Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. d. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 43.

³³⁵ A jurisprudência do STF segue orientação semelhante, ao considerar que a vedação ao uso dos tributos com efeito de confisco demanda uma análise individualizada do contribuinte, independentemente da carga tributária total prevista no direito positivo. Nesse sentido, a decisão exarada na ADI 3144/DF, relator Ministro Edson Fachin, julgada em 1º ago. 2018: “A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise da situação jurídica do contribuinte em concreto. Logo, é juridicamente insustentável buscar guarida no art. 150, IV, da Constituição da República, ao fundamento de elevada carga tributária do país de maneira globalmente considerada e reflexos no comércio”.

³³⁶ Essas correntes foram congruentemente examinadas (e refutadas) por: SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 277-280.

A citada concorrência de âmbitos normativos de princípios, nas normas extrafiscais, é solucionada por meio da adequada compreensão de que a conduta combatida no caso concreto não se encontra no âmbito de alguma regra ou princípio aparentemente colidente, dissolvendo-se a antinomia, para considerar que um deles não se aplica ao caso examinado.

Dada essa metodologia, que melhor compreende a tensão aparente entre princípios e regras constitucionais, não se pode conceber uma harmonização entre a capacidade contributiva e os pilares da ordem econômica que não esteja alinhada com uma adequada conformação de âmbitos normativos.

Nessa esteira, quando se está diante de uma norma extrafiscal que promova uma diferenciação entre contribuintes com equivalente capacidade contributiva, a justificação para esse tratamento está repousada no objetivo de intervenção econômica almejado pela norma. Referido objetivo, a seu turno, precisa estar alicerçado em algum dos fundamentos da ordem econômica, definidos no artigo 170 da CF ou extraídos de outros dispositivos integrantes da Constituição Econômica.

A interação entre o objetivo econômico almejado e a norma tributária extrafiscal se dará, necessariamente, a partir dos fatos e conjunturas identificados como alicerces da decisão de política fiscal. Nesse sentido, a decisão de utilizar o tributo com função extrafiscal deverá ser decorrente de um adequado diagnóstico das situações que demandam a intervenção. Esses fundamentos, como se verá com mais vagar em 4.3, podem variar desde a necessidade de promover a justiça social – com a redução de desigualdades sociais e regionais, por exemplo – até a melhoria dos fundamentos do mercado, para assegurar a livre concorrência, o pleno emprego e a livre iniciativa. Todos esses fundamentos terão, por fim último, alcançar os objetivos fundamentais República.

Em coerência com a metodologia aqui adotada, é preciso salientar que a identificação dos fatos sociais e econômicos que reclamaram a intervenção econômica por meio do tributo extrafiscal não pode se dar de modo dogmático ou apriorístico. Vale dizer, apenas em razão do caso concreto, submetido à análise do Poder Judiciário, poderá ser construída uma norma-decisão que definirá a regra geral e abstrata pertinente ao conteúdo dos princípios ou regras em conflito aparente – a capacidade contributiva e o fundamento da ordem econômica –, para então, a partir desta, ser estruturada a norma-decisão (individual e concreta) que examinará a norma tributária indutora à luz da justificativa identificada.

Uma vez construída a norma-decisão que considere legítima a justificativa constitucional (calcada na ordem econômica) utilizada para desigualar indivíduos em

equivalente capacidade contributiva, será considerado que o *discrímen* de diferenciação é adequado ao âmbito normativo desse princípio da capacidade, de modo a solucionar a antinomia aparente inicialmente apresentada.

Esse critério de discriminação precisa demonstrar, no caso concreto, que o grupo de indivíduos afetados pela norma tributária extrafiscal, apesar de ostentar equivalente capacidade contributiva de outros indivíduos não diretamente afetados pela mesma norma, possui, como determinante grupal, características essenciais para colaborar e participar do objetivo interventivo. Dito de outro modo, a justificativa constitucional para a intervenção econômica, perante a capacidade contributiva, representa a eleição de um grupo de indivíduos que demonstram aptidão para concretizar os propósitos da intervenção, ainda que ostentem mesma capacidade contributiva de outros não incluídos nesse grupo.

Nesse caso, não se trata apenas e puramente de diferenciar contribuintes com equivalente capacidade contributiva, senão somente por força de sua predisposição para concorrer no alcance dos objetivos interventivos.

Percebe-se, com essa constatação, que o conflito aparente de âmbitos normativos de princípios se dá entre a capacidade contributiva *subjéctiva* – como visto acima, aquela que diz respeito à condição econômica do indivíduo em suportar o tributo, sem afetar seu mínimo vital – e a regra ou princípio da ordem econômica que fundamenta a intervenção.

Não se trata, neste caso, de considerar que a capacidade contributiva *cedeu espaço normativo* para o princípio da ordem econômica erigido como fundamento da função extrafiscal da norma tributária. Ao contrário, significa reconhecer que a capacidade contributiva – no caso concreto – não contém em seu âmbito normativo uma proibição para o uso dos tributos com efeito extrafiscal, desde que, evidentemente, a diferenciação decorra de justificativa constitucional válida e suficiente.³³⁷

Como resultado desse processo estruturante, o caso concreto demonstrará que *as normas extrafiscais atendem ao princípio da capacidade contributiva*, cujo âmbito normativo, no entanto, não é ilimitado. Apenas na medida em que os objetivos da ordem econômica se manifestam como um limite ao atendimento irrestrito da capacidade

³³⁷ Nas palavras de Luís Eduardo Shoueri: “Constata-se, assim, que o princípio da capacidade contributiva passa a ser apenas *um entre vários fatores de discriminação*, todos baseados nos mesmos valores e voltados à mesma finalidade. A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação” (SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 291, grifo do autor).

contributiva é que se considera adequado o uso extrafiscal dos tributos. A partir desse limite, a capacidade contributiva permanece com aplicabilidade máxima.

José Souto Maior Borges também reconheceu que o conflito entre os âmbitos normativos da capacidade contributiva e dos primados da ordem econômica, manifesto nas normas tributárias extrafiscais, é meramente aparente. Nesse sentido:

“A isenção isolada de categorias ou pessoas, p. ex., isenção a indústrias novas, pode conciliar-se com a promoção do bem comum, sendo aparente o conflito com o princípio da isonomia, porquanto a exclusão da incidência seria ditada por considerações de interesse coletivo: a promoção do desenvolvimento econômico, deslocando-se o problema da legitimidade de tais isenções para a verificação da ocorrência do interesse público”.³³⁸

Na metodologia proposta por Celso Antônio Bandeira de Mello, acima examinada,³³⁹ trata-se de: a) identificar o mandamento da ordem econômica tomado como fator de desigualação de contribuintes em equivalente capacidade contributiva; b) estabelecer a correlação lógica existente entre esse fator e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado, ou seja, se a lei diferenciadora utiliza adequadamente o *discrímen* para determinar os limites da diferenciação; e c) compreender a consonância do *discrímen* – mandamento da ordem econômica – no sistema constitucional.

Como afirmado anteriormente, esse processo interpretativo não pode ocorrer *ante casum* e de modo apriorístico, devendo se submeter a uma metódica estruturante a partir de um caso concreto.

Tomem-se como exemplo os gastos tributários estabelecidos nos artigos 17 a 19 da Lei n.º 11.196/05, apelidada de “Lei do Bem”, que instituíram os denominados “incentivos à inovação tecnológica”. O artigo 17, I, da mencionada lei permite à pessoa jurídica deduzir, para efeito de apuração do lucro líquido, o valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ). O artigo 19, a seu turno, sem prejuízo dessa dedução, admite à pessoa jurídica excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo

³³⁸ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 70-71.

³³⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 21.

da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma desses mesmos dispêndios.

Trata-se de uma diferenciação tributária para empresas que invistam no desenvolvimento de tecnologia, mediante dispêndios com pesquisa. Essas empresas ostentam a mesma capacidade contributiva frente ao imposto de renda em relação a inúmeras outras, que não fazem investimentos em pesquisa e desenvolvimento, e que não foram alcançadas pelo tratamento tributário diferenciado por essa razão.

O objetivo geral aparente da norma tributária é fomentar a produção de tecnologia nacional, tomada como um dos primados da ordem econômica, capaz de alcançar diversos objetivos específicos, tais como a geração de empregos e o desenvolvimento social e regional, dentre outros. Além disso, o artigo 218 da CF – integrante da Constituição Econômica – expressamente dispõe que “O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação”. O parágrafo 4º do citado artigo é ainda mais enfático, ao estabelecer que “A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País [...]”, dentre outros objetivos. Por fim, como se não estivesse claro, o parágrafo único do artigo 219 da CF – incluído pela EC 85/2015 – estatui que “O Estado estimulará a formação e o fortalecimento da inovação nas empresas, bem como nos demais entes, públicos ou privados, a constituição e a manutenção de parques e polos tecnológicos e de demais ambientes promotores da inovação, a atuação dos inventores independentes e a criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia”.

Com essas premissas, permite-se verificar, ainda de modo dogmático – e, portanto, não definitivo –, o caminho trilhado pelo legislador para desigualar contribuintes em equivalente capacidade contributiva. O legislador identificou a inovação tecnológica como o mandamento da ordem econômica tomado como fator de desigualação de contribuintes em equivalente capacidade contributiva. Com isso, estabeleceu uma correlação lógica existente entre esse fator e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado, por meio de uma dedução majorada desses dispêndios na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por fim, o *discrímen* mencionado encontra fundamento no sistema constitucional, sobretudo na Constituição Econômica e nas diretrizes estabelecidas nos artigos 218 e 219 da CF.

2.5.4.3. Regime tributário alternativo e praticabilidade

Ainda no âmbito da capacidade contributiva, é preciso considerar que determinadas hipóteses de tributação diferenciadas, ainda que ocorram em nome da capacidade contributiva ou de outros princípios tributários, como a praticabilidade, não se caracterizam como renúncias de receitas tributárias, na medida em que apenas definem uma metodologia, igualmente válida, para instituir o tributo, sem prejuízo à igualdade. Em outras palavras, essas metodologias adotam paradigmas (*proxy*) para definir a materialidade das incidências tributárias, ao lado de outros semelhantemente adequados.

Tome-se como exemplo os diferentes regimes de tributação do lucro das pessoas jurídicas, enquanto paradigmas igualmente aceitos do imposto de renda. Este debate exige uma breve menção ao conceito de renda, tal como prevista na Constituição.

De acordo com José Artur Lima Gonçalves, o critério material da regra-matriz de incidência de um tributo deve estar em conformidade com a definição (ainda que implícita) estabelecida pela própria Constituição Federal. Segundo o jurista, “o âmbito semântico dos veículos linguísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência.”³⁴⁰ Dessa forma, defende o autor que o conceito de renda deve ser extraído da própria Constituição Federal.

De outra banda, Ricardo Mariz de Oliveira assevera que o conceito de renda, para fins de imposição do imposto de renda, decorre das disposições do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar, em virtude de tratar matéria que, de acordo com o artigo 146, III, da CF, foi reservada àquela espécie normativa.³⁴¹

Numa terceira orientação, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 201.465-6, considerou que, para fins de definição da base de cálculo tributável pelo imposto de renda, deveria recorrer-se à legislação ordinária.

A posição mais adequada é aquela que busca o conceito de renda do Código Tributário Nacional, devendo observar os princípios decorrentes do sistema constitucional tributário. Embora a Constituição Federal tenha utilizado o conceito de renda para definir o fato imponible do imposto de renda, não há um conceito constitucional e acabado de renda. Por outro lado, admitir-se que a base de cálculo tributável do imposto de renda possa ser definida por lei ordinária violaria as disposições da Constituição Federal, que atribuíram à

³⁴⁰ Cf. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 171.

³⁴¹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Capítulo IV.

lei complementar a reserva para definir o fato imponible dos impostos, ainda que possa a lei ordinária definir maiores contornos ao conceito, para fins de clareza e exequibilidade, em nome da segurança jurídica.

No que toca às opções definidas pelo CTN para o conceito de renda, percebe-se que pretendeu abranger as principais manifestações econômicas. De um lado, a teoria da renda-produto, adotada em maior ou menor extensão por pensadores como Schmoller, Hermann e outros na Alemanha, e Plehn nos Estados Unidos, concebia renda o produto periódico obtido a partir da exploração de uma fonte permanente.

Já a teoria do “acrécimo patrimonial”, proposta por Moll e Neumark na Alemanha, Haig e Simons nos Estados Unidos, dentre outros, entendia renda como o acréscimo líquido do patrimônio de determinada pessoa em determinado período, abrangendo inclusive os acréscimos não vinculados a uma fonte permanente de renda.³⁴²

O legislador complementar brasileiro optou por englobar a renda de fonte periódica e os demais acréscimos, inclusive ganhos de capital, na mesma regra matriz de incidência, amparada em ideia mais ampla de acréscimo patrimonial.

Essa opção não impede, contudo, que se promova tributação separada ou apartada dos diferentes tipos de renda, tais como os acréscimos patrimoniais decorrentes de fonte não periódica. É o que se passa no modelo brasileiro, em que há regimes tributários específicos para diferentes tipos de ganho de capital a partir de *discrimens* que o legislador considera relevantes – por exemplo, o âmbito de negociação (ganhos em bolsa ou fora de bolsa) e a moeda de aquisição (ganhos em ativos adquiridos em moeda nacional ou estrangeira), dentre outros.

De igual modo, é cediço que o legislador estabeleceu um regime alternativo de tributação do lucro das pessoas jurídicas, denominado de *lucro presumido*, pelo qual a base imponible do imposto não se determina pelo resultado líquido positivo entre receitas e despesas – tal como ocorre no regime do lucro “real” –, mas apenas mediante a aplicação de uma alíquota de presunção do lucro sobre a receita bruta. Essa alíquota, por sua vez, pode ser superior ou inferior àquela efetivamente encontrada no regime de apuração do lucro real, a respeito do mesmo contribuinte e período de apuração.

Seria possível considerar esse regime alternativo como um gasto tributário, com renúncia de receitas públicas, caso a arrecadação (individual) fosse inferior àquela decorrente da apuração do mesmo lucro do regime do “lucro real”? O mesmo poderia ser

³⁴² Conforme teorias sistematizadas por: LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: *The notion of income from capital*. EATLP Congress, 2003. p. 3-31.

dito no tocante ao regime do Simples Nacional, que também adota a sistemática de alíquotas fixas sobre a receita bruta?

A resposta é negativa. Como visto acima, essas sistemáticas representam apenas regimes tributários alternativos, que, a seu modo, também buscam determinar a renda de acordo com os ditames do artigo 43 do CTN. Na hipótese do lucro presumido, o regime tributário pode ser justificado não por fundamentos de intervenção econômica, mas apenas em atenção à praticabilidade tributária, enquanto paradigma para tornar exequíveis as leis pertinentes à tributação. O mesmo pode ser dito com relação ao Simples Nacional, com o acréscimo de que tal regime está constitucionalmente previsto nos artigos 146, III, “d”, e parágrafo único, 170, IX, e 179 da CF. Na definição de Misabel Abreu Machado Derzi, a praticabilidade corresponde a “todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”.³⁴³

Em monografia sobre o tema, Regina Helena Costa defende que a praticabilidade é um princípio implícito no ordenamento jurídico brasileiro, decorrente, inclusive, da supremacia do interesse público sobre o privado, e consubstancia uma categoria lógico-jurídica, sendo uma exigência do senso comum que haja expedientes para adequar a execução das leis. Para a autora, o regime do lucro presumido – ao lado de outros, criados a partir de presunções, ficções legais e quantificações estabelecidas em lei, tais como as pautas fiscais, o fato gerador pressuposto ou presumido na substituição tributária progressiva, a lista de serviços da LC 116/03 e os preços de transferência – se justificaria pela praticabilidade, concedendo maior exequibilidade às leis tributárias.³⁴⁴

Ainda que se considere no lucro presumido ou no Simples Nacional um caráter extrafiscal, consistente na promoção do desenvolvimento de empresas de menor porte (haja vista que a opção pelos citados regimes está limitada a um teto de receita bruta do período), tal como defendem Florence Haret³⁴⁵, Regina Helena Costa³⁴⁶ e Eduardo Moraes da

³⁴³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 30/31, p. 213-260, 1987/1988. p. 251.

³⁴⁴ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. Malheiros: São Paulo, 2007. p. 53-54. Na definição de Daniel Giotti de Paula, a praticabilidade é “a prescrição jurídica implícita no ordenamento jurídico brasileiro, de natureza principiológica, indicativa da busca de um estado de redução de complexidade do sistema tributário, especialmente induzindo e facilitando o cumprimento das normas relativas ao fenômeno tributário por parte dos contribuintes, bem como contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração Tributária” (PAULA, Daniel Giotti de. *A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2018. p. 343).

³⁴⁵ Cf. HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 91 e 635.

³⁴⁶ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. Malheiros: São Paulo, 2007. p. 264.

Rocha,³⁴⁷ não se vislumbra uma renúncia de receitas tributárias dessas modalidades em comparação ao regime do lucro “real”. Como afirmado, são todos adequados para a identificação da renda da empresa, tal como prevista no artigo 43 do CTN. No tocante ao Simples, é válido mencionar, como estudado anteriormente, que o regime atende à capacidade contributiva das empresas de menor porte, segundo julgamento do STF tomado no RE 627.543/RS, em 30 de outubro de 2013.

Nesse âmbito, vale ainda citar estudo de Luís Eduardo Shoueri, para quem o próprio lucro “real” está permeado de convenções que impedem uma afirmação categórica no sentido de considerar esse regime o mais próximo da renda da pessoa jurídica, em relação aos demais. Apoiado em José Casalta Nabais, assim assevera o jurista:

“[...] diante da impossibilidade fática de se aferir com precisão o lucro auferido por uma empresa, são feitas algumas concessões, sem as quais se tornaria impossível o cálculo do imposto de renda e, como decorrência lógica, a manutenção fiscal do Estado. O lucro contábil – e, por conseguinte, o lucro real –, desta forma, é calculado sobre uma série de convenções contábeis e fiscais, que permitem que se chegue a um lucro aproximado, que não será científica e incontestavelmente o lucro efetivamente auferido pelo contribuinte. *Fica claro aqui que o lucro real, apesar da denominação que recebeu, nada mais é do que uma realidade construída, artificiosa, sobre a qual recai a tributação*”³⁴⁸(grifos nossos).

Por essas razões, a adoção de regimes tributários alternativos que, a despeito de sua orientação pela praticabilidade ou para assumir funções extrafiscais, se prestam adequadamente para exprimir as grandezas econômicas definidas da Constituição e na lei como hipóteses de incidência tributária, em pé de igualdade com outros regimes, não provocam uma concorrência aparente de princípios e regras do sistema constitucional tributário com aqueles integrantes da ordem econômica, de modo que não representam renúncias de receitas tributárias e, do mesmo modo, não podem constituir gastos tributários.

Na precisa definição de José Maria Arruda de Andrade:

“**Regime Tributário Alternativo:** seria a forma de tributação distinta de outra anterior ou mais ampla e que, ainda que represente uma arrecadação inferior a daquela que seria a tradicional, não se deveria considerá-la como uma renúncia tributária de gasto indireto,

³⁴⁷ ROCHA, Eduardo Morais da. *Teoria institucional da praticabilidade tributária*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 164.

³⁴⁸ Cf. SHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 258-259. Aponta o autor que a própria periodicização do imposto de renda é construção artificial, na medida em que não é possível compreender a capacidade contributiva de uma pessoa jurídica antes que esta encerre suas atividades.

já que ela (i) ou atenderia aos próprios preceitos constitucionais ou (ii) seria uma tributação cujo caráter alternativo ou de não tributação decorreria de proibição constitucional, não configurando, portanto, um ato voluntário do Poder Executivo e Legislativo.”³⁴⁹

A ausência do caráter de renúncia de receitas públicas, portanto, impede não apenas a caracterização de um gasto tributário, mas também a mensuração da suposta perda de arrecadação, durante o processo orçamentário, tal como exige o artigo 165, § 6º, da CF.

2.5.5. Progressividade

Outro princípio a considerar no exame dos gastos tributários é o da progressividade. Mais precisamente, é preciso compreender o conteúdo desse princípio para então verificar, no caso concreto, se determinado tributo progressivo pode constituir um gasto tributário, ou se essa característica apenas faz parte do sistema tributário de referência, de modo a impossibilitar uma identificação de renúncia de receitas tributárias.

Se há um consenso quanto ao dever de todos contribuírem para a manutenção do Estado, o mesmo não ocorre quanto ao ônus que cada um deve assumir neste desiderato. O debate sobre a progressividade tributária está atrelado ao da repartição dos custos estatais, de modo que perpassa pela justiça da tributação. Diferentes teorias buscam explicar a igualdade tributária pela perspectiva da capacidade contributiva, de modo a conceber a proporcionalidade como um método crítico. De modo didático, Richard A. Musgrave apresenta as três correntes teóricas sobre o tema, quais sejam: a do benefício, a da capacidade de pagamento e a do sacrifício mínimo total (ou o bem-estar máximo).³⁵⁰

A teoria do benefício considera o custo do Estado para oferecer bens e serviços públicos. Diante da dificuldade de mensurar a utilização de tais serviços por parte dos cidadãos, tal teoria considera a renda auferida pelos usuários como critério de repartição dos custos, afinal o rendimento só foi auferido pelo fato de o Estado ter dado os meios para tanto. Desse modo, presume-se que quem acumulou mais riqueza utilizou mais os serviços públicos. Por outro lado, é possível contra-argumentar que, objetivamente, os mais pobres

³⁴⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios#_ftn1. Acesso em: 19 set. 2019.

³⁵⁰ Musgrave, R. Progressive taxation, equity, and tax design. In: *Slemrod, J. Tax Progressivity and Income Inequality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994. p. 342.

demandam mais serviços públicos, o que justificaria maior incidência sobre essa parcela da sociedade; o que, por sua vez, tornaria a tributação regressiva.

Por outro lado, a capacidade contributiva fundamenta o entendimento de que cada um deve pagar no limite de sua posse, de modo que quem tem mais paga mais, não apenas no aspecto da equidade horizontal como também no vertical – ou seja: quem tem mais paga mais, não apenas proporcionalmente, mas progressivamente, pois a equidade demanda tanto que pessoas iguais recebam tratamento igual quanto que as desiguais tenham tratamento desigual. Assim, não concretiza a igualdade, para fins de tributação sobre a renda, a incidência de alíquota apenas proporcional; seria necessário, pela ótica da capacidade contributiva, alíquota superior, progressiva, à medida que a renda aumenta. Parte da doutrina vislumbra na progressividade instrumento para a realização plena do princípio da capacidade contributiva. Essa, por exemplo, é a posição de Marjorie E. Kornhauser, para quem a progressividade serve como caminho hábil a alcançar a igualdade na tributação através da distribuição de riquezas.³⁵¹ De modo ainda mais enfático, Regina Helena Costa afirma categoricamente que a progressividade dos impostos é a técnica que melhor atende a igualdade, sendo evidente, para a autora, a inconstitucionalidade das imposições fixas.³⁵²

Por fim, há ainda a corrente do sacrifício tributário, para a qual a igualdade tributária pressupõe igual sacrifício fiscal. Essa linha teórica subdivide-se em três subcorrentes: igual sacrifício absoluto, igual sacrifício proporcional e igual sacrifício marginal. Musgrave afirma que essa teoria não tem a justiça como parâmetro, mas a eficiência, pois visa o mínimo de sacrifício total, de modo a minimizar a perda agregada e, conseqüentemente, maximizar o bem-estar.

Em sentido diverso, há quem defenda que a progressividade não decorre da isonomia tributária, pois ela é alcançada pela proporcionalidade, sendo aquela, na verdade, um instrumento para a intervenção estatal sobre a ordem econômica e social. Nesse sentido, Victor Borges Polizelli assim afirma:

“[...] a justificativa da progressividade hoje não mais se encontra vinculada ao princípio da capacidade contributiva e, portanto, à concretização da igualdade na tributação, mas sim aos ideais de política social, sendo baseada em valores de justiça distributiva e no princípio da solidariedade social. Reconhece-se novamente que a

³⁵¹ KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressice income tax movement: a typical male reaction. *Michigan Law Review*, v. 86, p. 465, 1987.

³⁵² COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. d. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 83.

aplicação igualitária do princípio da capacidade contributiva conduz à proporcionalidade e não à progressividade”.³⁵³

Esse é também o entendimento aqui adotado. Tal como adverte Joachim Lang,³⁵⁴ a capacidade contributiva é perfeitamente atendida pela proporcionalidade de alíquotas, cabendo a cada indivíduo contribuir para o Estado de acordo com o nível de riqueza que possui. A proporcionalidade com alíquotas estáveis promove a igualdade tanto sob o ângulo horizontal quanto sob o vertical, permitindo que, quanto mais representativa for a manifestação de capacidade contributiva, maior seja o tributo recolhido pelo contribuinte.

Com efeito, o constitucionalismo moderno impõe a superação da teoria do sacrifício como causa da tributação, substituindo-a como identificação do tributo na participação do cidadão no custeio da atividade estatal, para promoção dos fins da Constituição. Como consequência, a progressividade dos tributos passa a encontrar guarida em medidas de *distribuição da renda*, no caso do imposto de renda, ou outras buscadas pela ordem econômica constitucional.

Nessa acepção, a progressividade ampara-se não no atendimento da capacidade contributiva, mas em objetivos de política fiscal de natureza redistributiva, com a promoção da solidariedade (art. 3, I, da CF/88), ou de motivação indutora de comportamentos, como instrumento de intervenção econômica.

Na hipótese do imposto de renda, a finalidade redistributiva da progressividade fica evidenciada pelo artigo 153, § 2º, inciso I, da CF/88, segundo o qual esse imposto “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, *na forma da lei*”. Cabe ao legislador ordinário, portanto, estabelecer a forma pela qual seria concretizada a progressividade.

De acordo com a redação constitucional, a progressividade do imposto de renda prevista constitucionalmente apresenta caráter diretivo, despida de conteúdo absoluto. Ao adotar a fórmula “*na forma da lei*”, o constituinte contemplou a possibilidade de situações em que a progressividade poderia estar sujeita a ponderações, desde que estas não tenham o efeito de anular por completo a utilização desse critério. À evidência, para não esvaziar o conteúdo eficaz da previsão constitucional, a utilização mitigada da progressividade pelo

³⁵³ POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 21, São Paulo, Dialética, 2007. p. 367. Em igual orientação: LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 28, São Paulo, Dialética, 2009. p. 196.

³⁵⁴ Cf. LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. *In: EATLP CONGRESS – The notion of income from capital*, 2003. p. 3-31.

legislador deve estar motivada em valores e princípios outros tutelados pelo ordenamento, sob pena de inconstitucionalidade.

O uso da progressividade, embora por vezes inspirado em alicerces redistributivos da renda, deve também ser ponderado à luz de consequências macroeconômicas. Walter J. Blum e Harry Kalven Jr. apontam possíveis efeitos negativos que a aplicação indistinta da progressividade pode gerar à economia nacional, incluindo distorção na alocação dos recursos pela sociedade (e.g., fuga de capital para afastar-se de uma tributação excessiva), desestímulo à produção, e poupança pelo contribuinte para evitar a maior tributação. Apontam os autores que alíquotas excessivas tendem a reduzir a taxa marginal de retorno pós-tributo, com freio à inovação e ao empreendedorismo.³⁵⁵

Como afirmado anteriormente, a progressividade do imposto de renda tem natureza extrafiscal, consistente em utilizar o imposto como instrumento para a redistribuição da renda e, com isso, buscar o alcance de primados da ordem econômica, em especial assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, com redução das desigualdades sociais.

Deste modo, no que se refere à progressividade do imposto de renda, trata-se de norma extrafiscal obrigatória, haja vista que decorre de mandamento constitucional, ainda que sujeita a ponderações de proporcionalidade. Nesta qualidade, não pode ser alçada à categoria de gastos tributários, que contemplam apenas as normas extrafiscais facultativas, por duas principais razões. Primeiro, porque a progressividade do imposto pertence ao próprio sistema tributário de referência, de forma a impossibilitar um exame de desvio de um paradigma de tributação. Em segundo, porque não há espaço para considerar a ocorrência de renúncias de receitas tributárias no uso da progressividade, uma vez que, como dito, essa metodologia é um limitador ao próprio poder de tributar, de modo que não está na competência da União Federal a instituição de um imposto de renda com alíquota meramente proporcional.

O mesmo pode ser afirmado em relação à progressividade do ITR, estatuída no artigo 153, § 4º, I, da CF, que exige a adoção dessa metodologia para o imposto “de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. Trata-se de evidente efeito extrafiscal obrigatório eleito pelo constituinte, em atendimento à função social da propriedade, assim erigida como princípio da ordem econômica no artigo 170, III, da CF. Nesta sistemática, se porventura um imóvel rural não estiver cumprindo a sua função social,

³⁵⁵ BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. The University of Chicago Law Review, v. 19, n. 3., p. 417-520, 1952.

deverá sofrer a incidência de alíquotas progressivas de ITR, previstas na Lei n.º 9.393/96, que majoram a carga tributária à medida que diminui o grau de utilização do imóvel.

Novamente, trata-se de critério vinculante e constitucionalmente previsto, de modo que pertence ao próprio sistema tributário de referência, o que impede a caracterização de um gasto tributário, a despeito do caráter extrafiscal.

Em sentido diverso se colocam os impostos cuja progressividade é meramente facultativa, seja por autorização expressa da Constituição, seja nos casos em que não há menção direta a esse critério, que é utilizado apenas com fundamento nos primados da ordem econômica de modo sistemático.

Na primeira categoria se enquadram as hipóteses de progressividade do IPTU, em suas diversas modalidades. De acordo com o artigo 182, § 4º, II, da CF, *poderá* o imposto ser progressivo no tempo, como instrumento para exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento. Trata-se de faculdade do Poder Público Municipal, que pode ser utilizada de acordo com critérios de política pública urbana. Com essa característica, a extrafiscalidade – na qualidade de instrumento para dar concretude à função social da propriedade – é opcional, podendo ser substituída por outras medidas que o Município considerar eficientes para alcançar o mesmo objetivo.

De igual modo ocorre com as técnicas de progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel ou de acordo com sua localização e uso previstas no artigo 156, § 1º, da CF, incluído pela EC 29/00. Aqui, o critério também constitui mera faculdade do ente federativo, que permanece titular da política pública para adotar ou não a progressividade do imposto fundamentada nesses critérios.

De acordo com o julgamento da ADI 2.732/DF, ocorrido em 7 de outubro de 2015, o STF considerou constitucional a EC 29/00, na parte em que modificou o arquétipo constitucional do IPTU para permitir o uso do critério da progressividade como regra geral de tributação do imposto, em acréscimo à previsão do artigo 185, § 4º, inciso II, que trata da progressividade “sancionatória” do imposto pelo desatendimento da função social da propriedade imobiliária urbana. De acordo com a Corte, “Não se vislumbra a presença de incompatibilidade entre a técnica da progressividade e o caráter real do IPTU, uma vez que a progressividade constitui forma de consagração dos princípios da justiça fiscal e da isonomia tributária.”

Como consequência desse julgamento, a progressividade do IPTU estabelecida no artigo 156, § 1º, da CF não tem como propósito buscar a função social da propriedade – o que já se encontrava previsto no artigo 182, § 4º, II, da CF –, de modo que a progressividade em função do valor, localização ou uso do imóvel, na visão do Tribunal, se destina a dar concretude à capacidade contributiva.

Como afirmado antes, a capacidade contributiva é perfeitamente atendida pela proporcionalidade de alíquotas, cabendo a cada indivíduo contribuir para o Estado de acordo com o nível de riqueza que possui. A partir dessa visão, a utilização do critério da progressividade necessariamente contém um viés interventivo, enquanto instrumento de justiça distributiva, de modo a criar um ônus tributário mais grave sobre indivíduos com maior riqueza, superior à contribuição que haveria decorrente de um critério proporcional.

Ainda que questionamentos possam ser realizados a respeito da possibilidade de impostos “reais” serem dosados por esse critério,³⁵⁶ o fato é que as hipóteses contempladas no artigo 156, § 1º, da CF são facultativas e podem, no caso concreto, assumir função de intervenção econômica, haja vista que são ditadas pela progressividade para atender a parâmetros de justiça distributiva, tal como decidiu o STF. Neste caso, uma vez que a lei utilize essa permissão, tratar-se-á de norma tributária extrafiscal, com potencial para se tornar um gasto tributário.

Há ainda que se considerar os impostos cuja progressividade é meramente facultativa, mas que não estão dotados de autorização expressa da Constituição – nesses casos, por esse motivo, o critério é utilizado apenas com fundamento nos primados da ordem econômica, de modo sistemático.

Exemplo dessa ocorrência está na progressividade do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD), adotada por alguns Estados em semelhança àquela prevista para o IPTU, acima examinada. A Constituição não contém autorização ou menção expressa para que esse imposto seja informado pelo critério da progressividade.

³⁵⁶ Antes da edição da Emenda Constitucional nº 29/03, a jurisprudência do STF era firme no sentido da impossibilidade da utilização da técnica de progressividade do IPTU, com exceção da hipótese de sanção por descumprimento da função social da propriedade urbana, conforme a Súmula nº 668 daquela Corte, cujo teor é o seguinte: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. O tema, contudo, foi levado à rediscussão no Plenário, em razão da alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 29/03, ocasião em que o critério foi reconhecido como constitucional, inclusive, por não se vislumbrar a presença de incompatibilidade entre a técnica da progressividade e o caráter real do IPTU (Cf. RE nº 423.768/SP, relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 1º dez. 2010). O mesmo entendimento prevaleceu na citada ADI 2.732/DF, desta vez com efeitos *erga omnes*.

No julgamento do RE 562.045, ocorrido em 6 de fevereiro de 2013, o Plenário do STF decidiu que a progressividade não exige menção expressa na Constituição para ser utilizada como medida de justiça distributiva, e, com base nesse argumento, considerou constitucional uma lei estadual que promovia a progressividade do ITCD.

A dificuldade encontrada na progressividade facultativa – com caráter extrafiscal de intervenção econômica – está em definir qual seria o âmbito da renúncia de receitas tributárias, para identificar nessa norma um gasto tributário. Seria necessário obter um parâmetro de alíquota fixa, num sistema de tributação proporcional, para então considerar, como renúncia de receitas tributárias, as diferenças entre essa alíquota fixa e aquelas inferiores, instituídas num sistema progressivo. Ainda assim, seria possível argumentar que as alíquotas superiores ao parâmetro proporcional compensam a perda de arrecadação (ou até sobejam), de modo que, numa perspectiva financeira do Estado, não há efetiva renúncia. Neste caso, para subsistir um gasto tributário, seria necessário considerar como perda de arrecadação as alíquotas inferiores ao parâmetro proporcional, e as alíquotas superiores como as medidas de compensação, tal como exigidas pelo artigo 14 da LRF.

Paradigma semelhante foi construído pela jurisprudência do STF, quando julgou inconstitucional a progressividade do IPTU instituída por leis anteriores à EC 29/00. Por ocasião da decisão do RE 602.347, em 4 de novembro de 2015, dotada de repercussão geral, o Plenário da Corte fixou a seguinte tese: “Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere a fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época”. Com esse paradigma, poder-se-ia considerar a alíquota do ITCD anterior à progressividade como um parâmetro, para então definir se, com a instituição dessa sistemática, houve renúncias de receitas tributárias (alíquotas inferiores) e medidas de compensação (alíquotas superiores).

Essa dificuldade impõe reconhecer que a progressividade facultativa, uma vez que se destina a intervir na ordem econômica como medida de justiça social (tal como propugnado pelo *caput* do artigo 170 da CF), pode representar um gasto tributário, mas apenas na medida em que for possível identificar critérios confiáveis para determinar a presença de uma renúncia de receitas públicas derivadas, no caso concreto. Ausente essa possibilidade, a norma tributária extrafiscal não se caracterizará como um gasto tributário, apesar de seu caráter interventivo.

2.5.6. Seletividade

O princípio da seletividade contém mandamento para que o tributo promova discriminação em função da essencialidade do bem objeto da tributação. Trata-se de critério informador de impostos incidentes sobre o consumo, no atual sistema constitucional tributário, intimamente relacionado à igualdade e, mais especificamente, à impossibilidade de tributar o mínimo vital – acima examinada.

Conforme já examinado, os tributos sobre o consumo possuem uma tendência à regressividade, quando o critério de comparação da carga tributária se dá por meio da renda *versus* o total de tributos incidentes no preço de venda ao consumidor final. Isto porque, via de regra, esses tributos são incapazes, à primeira vista, de diferenciar a riqueza dos consumidores para fins de gradação, de modo a dificultar o pleno atendimento à capacidade contributiva. Lembre-se que o parâmetro da tributação sobre o consumo não está no produto em si, mas sim na riqueza despendida para a obtenção deste, haja vista que o signo dessa riqueza é a renda consumida.

Uma das medidas possíveis destinadas a reduzir essa regressividade está na seletividade, que reduz a tributação sobre os bens considerados mais essenciais. Neste caso, os contribuintes com menor renda – e com maior alocação de seus recursos para o consumo, com baixo nível de poupança, diversamente das famílias mais abastadas – acessam bens de consumo com preços não pressionados pela carga tributária.³⁵⁷

Evidentemente, os contribuintes com maior capacidade contributiva também se beneficiam dos preços reduzidos de mercadorias e serviços em função da seletividade, mas, de todo modo, o valor marginal do dinheiro para os mais pobres é superior, sobretudo no consumo de bens e serviços componentes do mínimo vital, de modo que a política pública se justifica em razão dessa circunstância.

Esses fundamentos demonstram que a seletividade é medida de alcance dos primados da ordem econômica, na mesma esteira da capacidade contributiva, com vistas a reduzir as desigualdades sociais e promover a justiça social.

³⁵⁷ Em igual sentido: TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 323.

É possível, ainda, identificar na seletividade um instrumento de alcance de interesses coletivos, e não meramente individuais (relativos à capacidade contributiva subjetiva), do modo que ocorre nos assim denominados tributos pigouvianos,³⁵⁸ tal como um imposto de poluição destinado a conceder aos poluidores incentivos socialmente ótimos, que claramente envolvem a função alocativa da política fiscal, mas ainda assim são impostos de uso corrente e poderiam normalmente se converter em gastos tributários. São tributos que visam estimular ou desestimular comportamentos, sem descuidar de sua natureza fiscal, e que podem perseguir objetivos coletivos da ordem econômica, como a defesa do meio ambiente.

A Constituição Federal exige que o IPI seja informado pelo critério da seletividade, em função da essencialidade do produto, de acordo com o comando expresso do artigo 153, § 3º, inciso I, da CF. A lei instituidora do IPI será, portanto, uma norma tributária extrafiscal obrigatória, na medida em que a previsão constitucional limita o exercício da competência tributária da União para instituir o imposto.

Com essa qualidade, apesar de constituir norma extrafiscal, não se vislumbra espaço para considerá-la como um gasto tributário, na medida em que não se pode conceber uma renúncia de receitas públicas derivadas. A seletividade desse imposto é inerente ao próprio sistema tributário de referência, impossibilitando o diagnóstico de eventuais desvios normativos em relação ao paradigma.

Poder-se-ia considerar a hipótese de um gasto tributário do IPI se a alíquota do imposto fosse reduzida para operações com produtos industrializados não essenciais, em nome de alguma intervenção sustentada na ordem econômica. No entanto, uma vez que a seletividade é mandatória para o imposto, tal norma seria inconstitucional, descabendo perquirir a respeito do gasto tributário subjacente.

Outro caminho é trilhado pela seletividade do ICMS, prevista no artigo 155, § 2º, II, da CF, segundo o qual o imposto “*poderá* ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. A clareza do texto constitucional demonstra que a técnica é optativa, e não obrigatória para o imposto, cabendo à política pública definir se e quando o

³⁵⁸ Tributo aplicado a uma atividade de mercado que gera externalidades negativas, destinado a corrigir uma ineficiência mediante a imposição do custo da externalidade ao seu causador. A tributação se baseia na premissa de que, na presença de externalidades negativas, o custo social de uma atividade de mercado não é coberto pelo custo privado da atividade, de modo que a produção pode levar a excesso de consumo do produto. Tributos pigouvianos foram assim nomeados em razão de sua proposição pelo economista britânico Arthur Pigou, que também desenvolveu o conceito de externalidades econômicas. Ver: CARLTON, Dennis; LOURY, Glenn C. The limitations of pigouvian taxes as a long-run remedy for externalities. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 95, n. 3, p. 559-566, nov. 1980.

ICMS terá suas alíquotas definidas em função da essencialidade dos bens e serviços que forem tributados pela exação.³⁵⁹

Isso não significa afirmar, de outro turno, que ao ICMS é permitido tributar o mínimo vital, na medida em que essa parcela está imune à incidência de tributos, caracterizando-se como uma não incidência qualificada. A partir desse limite, inicia-se o campo de abrangência material do imposto, dentro do qual se pode considerar a calibração das alíquotas em razão da seletividade do bem ou do serviço.³⁶⁰

Uma vez adotada a técnica da seletividade do ICMS, a norma tributária assume função extrafiscal, destinada a alcançar os primados da ordem econômica, com vistas a reduzir as desigualdades sociais e promover a justiça social. Em razão da facultatividade, pode-se vislumbrar a existência de um gasto tributário, na medida em que a seletividade não é ínsita à natureza do imposto e, portanto, não faz parte necessária e integrante do sistema tributário de referência, que admite a adoção de técnica abrangente (não seletiva) do imposto sem ferir quaisquer postulados desse sistema.³⁶¹

Com isso, pode-se admitir a ocorrência de renúncia de receitas públicas derivadas, consistentes na redução de alíquotas do ICMS sobre bens considerados essenciais, em comparação às alíquotas anteriormente praticadas na mesma regra-matriz de incidência. A perda de arrecadação, a seu turno, pode ser compensada com alíquotas superiores para produtos supérfluos.

Em qualquer caso, a essencialidade é um conceito indeterminado, com amplo espectro de possibilidades, de forma que – como ocorre com o mínimo vital – deve ter seu conteúdo especificado por uma metódica estruturante, a partir de um caso concreto, que

³⁵⁹ Não se descuida que parte da doutrina defende a obrigatoriedade da seletividade para o ICMS, sob o argumento de que a seletividade é consectária imediata do princípio da capacidade contributiva, com aplicação obrigatória a todos os impostos, de modo que a seletividade deveria ter caráter vinculante tanto ao IPI quanto ao ICMS. Nesse sentido: CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006. Em sentido diverso, com o qual aderimos, Luís Eduardo Shoueri afirma que a seletividade é obrigatória para o IPI e facultativa para o ICMS, dada a clareza do texto constitucional. Cf. SOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 300. O tema será julgado pelo STF por meio do RE 714.319/SC, com repercussão geral, que decidirá a respeito da alíquota de 25% do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica, que teria caráter essencial e, portanto, sujeito a uma tributação reduzida por força da essencialidade do produto. Sobre o tema, vide: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. In: *Revista Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.

³⁶⁰ Nesse sentido escreveu Kiyoshi Harada, para quem o inciso III do § 2º do art. 155 da CF configura uma norma de natureza programática, que “surte efeito por seu aspecto negativo, isto é, o legislador ordinário não poderá editar normas que a contravenham, mas poderá deixar de implementá-la” (HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 475).

³⁶¹ Nesse mister, será necessário observar o comando do artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF, dado o caráter nacional do ICMS e sua importância para o federalismo fiscal.

considere os dados fáticos para estabelecer se determinada hipótese pode (ou deve) ser objeto de uma alíquota diferenciada.³⁶²

2.5.7. Imunidades

É consenso na doutrina que as imunidades operam como limites ao poder de tributar, estabelecendo barreiras intransponíveis para a incidência do tributo. O conceito de Paulo de Barros Carvalho é muito elucidativo desse aspecto:

“Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos experi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”³⁶³

O conceito proposto explicita que as imunidades (i) estão exaustivamente definidas na Constituição, e (ii) contêm uma proibição explícita aos legisladores, retirando-lhes o poder de emitir normas jurídicas que contemplem tributos sobre os fatos e situações descritos pela Constituição.

Em termos funcionais, como ressalta Heleno Taveira Torres, as imunidades desempenham papel importante de servir como garantia de direitos fundamentais, ou proteção das autonomias das unidades do federalismo, ambos amparados por cláusula pétreia, bem como de excluir a competência tributária de situações específicas, não abarcadas por aquela cláusula de perenidade.³⁶⁴

Na primeira categoria estão inseridas as imunidades propriamente ditas, que concentram alta carga axiológica – vez que guarnecem direitos fundamentais ou a autonomia federativa, protegidos por cláusula pétreia, tais como a imunidade recíproca e a impossibilidade de tributar templos de qualquer culto. Esse grupo deve receber uma

³⁶² Como anotou Luís Eduardo Shoueri, na acepção da seletividade como instrumento de promoção de interesses coletivos, “Não parece impróprio, nesse sentido, entender ‘essencial’ um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular” (SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 301).

³⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 202.

³⁶⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: Metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 612.

interpretação condizente com os valores que lhe são subjacentes, com finalidade de máxima efetivação de seu conteúdo imunizante.

As imunidades que, a despeito de previsão constitucional, não se ligam diretamente a valores destinados a garantir direitos fundamentais ou assegurar a higidez do federalismo são denominadas de impróprias, assumindo caráter de limitação material cuja interpretação se faz em correlação com seu respectivo domínio técnico. Com essa característica, uma vez que não estão alcançadas por cláusula de perenidade, podem ser suprimidas pelo constituinte derivado.

A esses aspectos essenciais, Luís Eduardo Shoueri acrescenta que, ao lado do valor constitucional presente nas imunidades propriamente ditas, a capacidade contributiva também atua como justificção da imunidade, em determinadas situações nas quais há ausência de riqueza disponível para contribuir com os gastos da coletividade.³⁶⁵

A ausência absoluta de competência tributária para instituir tributos sobre situações que estejam abrangidas pela imunidade, em qualquer de suas categorias, exige reconhecer que, nessas hipóteses, não há possibilidade de identificar um gasto tributário. Primeiramente, porque à lei tributária não se permite criar normas atentadoras a esses limites, o que inviabiliza a presença de uma concorrência de âmbitos normativos entre essas barreiras do sistema constitucional tributário e outros princípios e regras da ordem econômica. Em segundo, porque, ausente o poder de tributar, não se pode cogitar em renúncia de receitas públicas derivadas na não instituição dos tributos sobre situações cobertas pela imunidade. A impossibilidade de tributar essas hipóteses decorre da própria Constituição, e não da vontade do legislador alicerçada em alguma política pública. Ao contrário: a lei que instituir tributo com avanço sobre o limite da imunidade é inconstitucional, o que impede (e torna desnecessário) qualquer exame a respeito de sua natureza de gasto tributário.

O mesmo ocorre no caso das imunidades com caráter extrafiscal, tais como aquelas que impedem a instituição de determinados tributos sobre a exportação,³⁶⁶ ou sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Ainda que tenham tais previsões o objetivo de – no primeiro caso – fomentar as exportações nacionais, para fins de dar maiores

³⁶⁵ SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 423. Nessa toada, o jurista considera que as pessoas jurídicas de direito público interno não ostentam capacidade contributiva, uma vez que tudo que arrecadam já é voltado aos gastos da coletividade. Desse modo, a imunidade recíproca seria alicerçada tanto pelo princípio federativo, quanto pela ausência de capacidade contributiva dos entes federados. Outras hipóteses, no entanto, não encontram na capacidade contributiva uma justificativa para a imunidade, cuja função é meramente de ordem sistemática. Nesta categoria estaria inserida a imunidade das exportações, que busca adotar o “princípio do destino” internacionalmente praticado.

³⁶⁶ Tal como nas seguintes imunidades previstas na CF: contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, artigo 149, § 2º, I; ICMS, artigo 155, X, “a”; e IPI, artigo 153, § 3º, inciso III.

condições de competitividade internacional às empresas brasileiras, ou, ainda, na segunda hipótese, estimular a propagação da educação e da cultura, a instituição dos tributos (objeto de imunidade) sobre esses fatos jurídicos é vedada, o que impossibilita o exame de gastos tributários, pelas mesmas razões acima apontadas.

2.6. Não exercício de competências tributárias

Questão intrincada que merece exame está na possível caracterização de gastos tributários na hipótese de não exercício da competência tributária atribuída pela Constituição a determinado ente federativo. Tal pode ocorrer de modo total, como é o caso do imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, VII, da CF dentro da competência da União, e do ISS, não instituído na maioria dos municípios brasileiros; ou de modo apenas parcial, quando determinados fatos econômicos, passíveis de tributação, ficam fora do campo de incidência legalmente estabelecido.

A facultatividade da competência tributária é uma característica bastante assente na doutrina.³⁶⁷ Apesar da indelegabilidade e da irrenunciabilidade dessa competência, permanece o ente federativo na liberdade de exercê-la, sendo que a omissão “não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”, na dicção do artigo 8º do CTN. Trata-se de atributo decorrente não apenas do federalismo, mas, de modo mais objetivo, da autonomia financeira dos entes federados, como pressuposto indissociável das autonomias política, administrativa e legislativa, descritas pelo artigo 18 da CF.

Heleno Taveira Torres insere as normas de competência tributária na categoria de normas de estrutura – em oposição às normas de conduta –, das quais ele destaca quatro modalidades: (i) aquelas que conferem competência normativa, (ii) as que disciplinam os procedimentos para exercício dessa competência, (iii) as que identificam os órgãos habilitados para esse exercício, e (iv) aquelas que reservam matérias para certas funções ou procedimentos autônomos, como se vê na reserva de leis complementares. Em peculiar,

³⁶⁷ Representada na clássica lição de Roque Antonio Carrazza: “Sendo o exercício da competência tributária uma prerrogativa legislativa e inexistindo mecanismos de ordem constitucional que obriguem o legislativo a criar tributos, a facultatividade é ilação necessária a que se chega a partir da interpretação sistemática do Texto Constitucional e, por essa razão, não se pode afirmar, em relação à competência tributária, que a inércia do legislador caracterizaria uma omissão inconstitucional” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 287). Não se descuida da existência de vozes contrárias, como se encontra no escólio de COÊLHO, Sacha Calmon. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 472-473.

essas normas de estrutura não regulam condutas de modo direto, mas antes definem os pressupostos ou condições prévias para que as normas de conduta sejam adequadamente produzidas, no contexto do processo de positivação.³⁶⁸

Com essa configuração, à qual aquiescemos, torna-se infactível, *via de regra*, identificar no não exercício de competências tributárias a possibilidade de configuração de gastos tributários.

Isto porque o critério adotado para identificar uma norma extrafiscal parte do pressuposto elementar de que a lei positiva é o critério de comparação com os elementos centrais do sistema constitucional tributário. Ausente um dos elementos de comparabilidade, qual seja, a lei tributária cujo caráter extrafiscal se investiga, por decorrência lógica, não há condições de perquirir a respeito de desvios perante um sistema tributário de referência.³⁶⁹

A ausência da norma positivada também não permite identificar fatores de desigualação entre contribuintes com equivalente capacidade contributiva, de modo que não há possibilidade de se perquirir a respeito da concorrência aparente entre âmbitos normativos de regras e princípios. É possível, inclusive, que o não exercício da competência tributária ocorra justamente para evitar que o tributo produza efeitos econômicos interventivos e não desejados, de modo que, numa análise de política pública, os efeitos comportamentais inerentes ao tributo tenham sido repelidos.

É o que pode ocorrer na não instituição do mencionado imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, VII, da CF. As experiências internacionais apontam para a ineficiência econômica do imposto, manifestada tanto na fuga de capitais e, conseqüentemente, na redução de investimentos no país, quanto no incentivo a planejamentos tributários que reduzem a base imponible.³⁷⁰

Já se afirmou que a omissão do ente federado na instituição dos tributos sob sua competência equivaleria a uma renúncia de receitas públicas derivadas, o que faria incidir

³⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 346-347.

³⁶⁹ Em igual sentido concluiu HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 202.

³⁷⁰ Com efeitos graves para a arrecadação, conforme apontado por estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), segundo o qual a tributação sobre fortunas nos países europeus, em 2016 (Espanha, Suíça e Noruega, os únicos que atualmente adotam o imposto) angariou arrecadação entre 0,18 e 1,03% de seus respectivos PIBs. Ver: OECD. *The role and design of net wealth taxes in the OECD*. Paris: OECD Publishing, 2018. (OECD Tax Policy Studies, n. 26). Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en#page4. Acesso em: 18 set. 2019.

na espécie as exigências do artigo 14 da LRF, com destaque para as medidas de compensação.³⁷¹

No entanto, a afirmação merece algumas ponderações e análise de possíveis hipóteses. As diferenças ontológicas substanciais entre o não exercício de competências tributárias e a renúncia de receitas, sobretudo diante da facultatividade da primeira (à exceção do ICMS), são de tal monta que sua equiparação, ainda que somente para fins de responsabilidade fiscal, precisa ser encontrada em disposição legal específica. Nesse mister, o artigo 14, § 1º, da LRF, depois de enumerar diversas hipóteses nas quais se considera presente uma renúncia de receitas (“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”), apresenta uma cláusula geral, consistente em “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. De acordo com a LRF, portanto, a existência de um tratamento diferenciado é inerente ao conceito de renúncia de receitas.

É preciso, portanto, aplicar essa premissa sobre diferentes hipóteses de não exercício de competências tributárias, para perquirir a respeito da presença de uma renúncia de receitas públicas.

Num primeiro plano, não se pode cogitar que a hipótese de não exercício *total* da competência tributária em relação a um determinado tributo estaria enquadrada em “outro benefício que corresponda a tratamento diferenciado”, na dicção da LRF. Isto porque, nesse caso, todos os possíveis contribuintes encontram-se fora da potencial regra-matriz de incidência, de modo que não se vislumbra tratamento diferenciado em relação a outros com equivalente capacidade contributiva.

Em adição, seria muito dificultoso identificar critérios ou parâmetros confiáveis para estabelecer o montante da renúncia de receitas pertinentes ao tributo não instituído. Ainda que existam dados econômicos suficientes e insuspeitos sobre os eventos passíveis de

³⁷¹ Nesse sentido a defesa de Betina Treiger Gruppenmacher: “Efetivamente, a competência tributária era, antes da edição da Lei Complementar 101/2000, e ainda é, facultativa, ou seja, as Pessoas Políticas de Direito Público podem deixar de instituir ou arrecadar os tributos que estão na sua competência constitucional impositiva; no entanto, após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, se deixarem de instituí-los ou arrecadá-los, tal comportamento se compreende como renúncia de receita e, nessa hipótese, como anteriormente expostos, devem em contrapartida, apresentar estimativa de impacto orçamentário financeiro da medida adotada, demonstrando de que forma se fará a compensação da perda de receita, a fim de que não restem afetadas as metas de resultados fiscais previstas na respectiva lei orçamentária anual, para que se opere o equilíbrio das finanças públicas” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (orgs.). *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 221).

tributação, a ausência de uma série histórica, a depender do caso, pode inviabilizar a empreitada. Some-se a essa dificuldade a necessária compreensão dos efeitos comportamentais que a instituição do tributo poderia causar, com impactos evidentes na potencial arrecadação – e, portanto, na mensuração das perdas.

Sendo o não exercício da competência tributária apenas *parcial*, duas possibilidades se apresentam. Na primeira, a parcela de competência não exercida ocorre em relação a todos os indivíduos ou empresas que ostentam equivalente capacidade contributiva, sem distinções, de modo que não há desigualação. Para esse caso, valem as considerações acima empreendidas, pertinentes ao não exercício total da competência tributária. Exemplo disso seria a instituição – apenas parcial – do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Referido imposto admite quatro diferentes regras-matrizes de incidência, a saber: operações de crédito, de câmbio, com seguros e com títulos ou valores mobiliários. Caso o legislador deixasse de exercer sua competência do imposto apenas no tocante à regra-matriz de incidência sobre operações com seguro, indistintamente, todos os contribuintes em igual capacidade contributiva estariam fora da tributação, de modo que não haveria desatendimento à capacidade contributiva subjetiva e, portanto, não ocorreria um tratamento diferenciado.

Numa segunda possibilidade, o não exercício parcial da competência se dá em relação a um grupo de contribuintes que guarda equivalente capacidade contributiva com outros, inseridos no âmbito da tributação. Nessa hipótese, uma vez que há desigualação, seria possível cogitar na presença de renúncia de receitas públicas, na modalidade de “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” previstos no artigo 14, § 1º, da LRF. Empreende-se aqui uma interpretação abrangente do termo “benefícios” utilizado pelo legislador, inspirada nos fundamentos de planejamento e transparência que norteiam a responsabilidade fiscal, na dicção do artigo 1º, § 1º, da LRF.

Para se tornar um gasto tributário, seria necessário que dita renúncia de receitas estivesse amparada em fundamento da ordem econômica, sendo objeto de uma política pública inspirada pelo adequado planejamento.

2.6.2. A obrigatoriedade de exercício da competência tributária para instituir o ICMS

Merece destaque a hipótese de não exercício de competências tributárias do ICMS, dado o caráter nacional do imposto e sua relevância para o federalismo fiscal. Paulo de Barros Carvalho defende que, por essas características, o Estado-membro não pode deixar de exercer a competência para instituir o imposto, sob pena de constituir um verdadeiro desastre para a sistemática impositiva da exação. Nas palavras do jurista:

“Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por ‘guerra fiscal’. [...] Sua própria instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal: é procedimento regulado com o modal ‘O’ (obrigatório), ao contrário do que sucede com as demais figuras de tributos”.³⁷²

Numa perspectiva de obrigatoriedade de exercício da competência tributária do ICMS, duas consequências podem ser consideradas: primeiro, que a omissão é passível de controle de constitucionalidade por omissão; e segundo, a necessidade de observar, para a omissão, o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF, devendo-se cumprir as disposições da lei complementar que regula a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Com efeito, considerada obrigatória a instituição do ICMS, a ausência da tributação – dado o caráter nacional do imposto – poderia ser equiparada à terminologia genérica de “benefícios fiscais” utilizada pelo constituinte no artigo 155, § 2º, XII, “g”, numa interpretação funcional da disposição constitucional. Desse modo, a falta de incidência do tributo sobre determinados fatos econômicos deveria ser objeto de deliberação no seio do federalismo fiscal cooperativo, com o objetivo de evitar distorções que provoquem desequilíbrios e intervenções indesejadas no comportamento dos agentes econômicos, típicas da denominada “guerra fiscal”.

Nessa hipótese, a lei tributária estadual (ou distrital) editada com base em prévia deliberação dos Estados e do Distrito Federal para não abranger determinado fato tributável pelo ICMS poderia ser equiparada a um benefício fiscal (para fins de controle), e utilizada

³⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 240-243.

de paradigma para sua comparação com os pilares do sistema constitucional tributário. De igual modo, sendo obrigatório o exercício da competência tributária do ICMS, a omissão desse dever poderia caracterizar “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, previstos no artigo 14, § 1º, da LRF, de modo a constituir uma renúncia de receitas públicas.

Havendo razões de intervenção econômica decorrentes do “benefício”, seria possível caracterizar a lei como extrafiscal, investigando-se o fundamento da ordem econômica que justificou a não tributação do fato legalmente narrado. Em síntese, na medida em que é obrigatória a competência tributária dos Estados-membros para instituir o ICMS, e dado o caráter nacional do imposto, o não exercício total ou parcial dessa competência configura tratamento diferenciado de contribuintes, a ser necessariamente justificado como uma norma extrafiscal, previamente permitida de acordo com os ditames do artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF, e sujeita às medidas de equilíbrio fiscal definidas no artigo 14 da LRF.

Para fins de identificação de um gasto tributário com confiabilidade, na hipótese mencionada, reputa-se relevante estabelecer parâmetros consistentes de mensuração de renúncias de receitas tributárias. Essas metodologias, como se verá em 5.5.1.7, podem levar em consideração tanto os fatos pretéritos, se anteriormente tributados, como eleger um gasto público equivalente para mensurar a perda aos cofres públicos. Entretanto, ausentes critérios adequados, torna-se inviabilizada a possibilidade de perceber um gasto tributário no não exercício de competência tributária do ICMS.

Em termos sistemáticos, tem-se o seguinte cenário:

Exercício da competência tributária	Abrangência do não exercício	Há tratamento diferenciado ou “benefício fiscal”?	Há renúncia de receita?
Facultativo	Total	Não	Não
Facultativo	Parcial	Não	Não
Facultativo	Parcial	Sim	Sim
Obrigatório	Total	Sim	Sim
Obrigatório	Parcial	Sim	Sim

Devido a esses possíveis cenários, é preciso considerar que uma renúncia de receitas tributárias não pode ser indistintamente equiparada ao não exercício das competências tributárias, senão quando este compreender um “tratamento diferenciado”, na dicção do artigo 14, § 1º, da LRF, ou um “benefício”, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF, pertinente ao ICMS.

2.6.3. A exigência do artigo 11 da LRF

As considerações anteriores precisam também ser compatibilizadas com a disposição do artigo 11 da LRF, que contém a seguinte disposição:

“Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.
Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.”

Editado num contexto de larga omissão no exercício de competências tributárias, sobretudo por municípios (notadamente em relação ao ISS), a lei complementar em questão buscou inserir na definição de responsabilidade fiscal “a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. Registre-se que, como bem pontuou Fernando Facury Scaff, a LRF é uma norma geral de direito financeiro, formal e materialmente, uma vez que dispõe sobre as matérias enumeradas no artigo 163 da CF.³⁷³

Uma interpretação meramente literal do dispositivo (portanto, parcial e não recomendada) levaria à conclusão de que a competência tributária dos entes federativos não é facultativa, ao menos no nível da lei complementar, uma vez que se tornaria obrigatório instituir e cobrar todos os tributos cuja titularidade foi atribuída aos entes federados pela Constituição Federal. O desatendimento a essa obrigatoriedade faria incidir a respectiva

³⁷³ Nas palavras do jurista: “Será que a lei complementar n. 101/2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal, contém matéria referida nos incisos do art. 163 da CR? O requisito formal – ser uma lei complementar – foi atendido. A expressão ‘finanças públicas’ constante do inciso I possui uma abrangência de tal monta que seria suficiente tê-la no texto constitucional, uma vez que todos os demais incisos são meros desdobramentos dessa concepção, vincada nas atividades públicas de receita, despesa, orçamento e crédito. A LRF atende estes requisitos, pois trata de matéria referente a estes tópicos do Direito em caráter geral” (SCAFF, Fernando Facury. O que são normas gerais de direito financeiro? *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 40).

sanção, consistente na proibição de transferências voluntárias de arrecadação de impostos para o ente faltoso.

Essa afirmação teria dois graves problemas que conduziriam à inconstitucionalidade material do dispositivo. Num primeiro plano, dado que a facultatividade da competência tributária decorre de interpretação constitucional, como visto acima, não cabe à lei complementar (como a nenhuma norma infraconstitucional) alterar o conteúdo de dispositivos constitucionais. À exceção do ICMS, cuja instituição se pode afirmar obrigatória, esse vício da LRF seria cristalino e não exigiria maiores digressões.

Em adição, na qualidade de norma geral de direito financeiro, a LRF não teria competência para avançar em tamanha significância sobre a autonomia dos entes federados, a ponto de lhes impelir a instituição de seus tributos, independentemente de quaisquer juízos de política pública local. Em texto incisivo sobre diversas extrapolações dessa natureza promovidas pela LRF, Misabel Abreu Machado Derzi pontuou, com a clareza que sempre lhe foi peculiar:

“Embora hierarquicamente superior às ordens jurídicas parciais estaduais, a lei complementar de normas gerais sofre limites. Os limites das normas gerais encontram-se na própria autonomia das pessoas estatais que compõem a Federação. O federalismo integrativo, já por si centralizador, não pode sufocar, de forma nenhuma, a autonomia e a descentralização, enfim, a dissimetria a que se refere Pontes de Miranda, sob pena de converter-se o País em verdadeira unidade política. [...] Pois bem, a Lei Complementar n. 101/2000, talvez por ter sido, em suas origens, mera transposição de modelo vigente na Nova Zelândia, país unitário, parlamentarista e de regime político fechado, padece de inconstitucionalidades, na parte em que cria para os Estados-membros proibições que a Constituição não impõe, restringindo e reduzindo seu campo de competência legislativa e ferindo-lhes a autonomia de forma ostensiva”.³⁷⁴

Deste modo, conclui a jurista, as normas gerais de direito financeiro limitam-se (i) pela competência legislativa dos Estados-membros e dos Municípios, exceto nas matérias que lhes forem vedadas, (ii) pela natureza da matéria, que não pode ser particular a um ente federativo, mas deve ser de competência comum e concomitante aos entes federativos ou a um grupo deles, e (iii) a normas estritamente procedimentais, nunca materiais.

Com efeito, retirar dos entes federados a autonomia para definir suas próprias políticas públicas e fiscais, pertinentes à instituição e arrecadação dos tributos, significaria

³⁷⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Lei de responsabilidade fiscal: normas gerais de direito financeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2. p. 340-341.

clara extrapolação da competência material atribuída à lei complementar de normas gerais de direito financeiro, na forma do artigo 163 da CF. Basta recordar, como já registrado, que parte significativa dos Municípios da federação não instituiu o ISS, por questões de custo-benefício (ou ausência de condições administrativas mínimas), e a própria União não instituiu, até o momento, o imposto sobre grandes fortunas.³⁷⁵

Por essas razões, exige-se (ao menos a tentativa de) imprimir ao artigo 11 da LRF uma interpretação conforme a Constituição, que lhe conceda o adequado significado sem expurgá-lo do direito positivo.

Uma perspectiva aceitável para extrair a norma jurídica subjacente ao texto legal está em considerar que o artigo 11 da LRF apenas exige a instituição de tributos cuja política pública, federal ou local, conclua por sua viabilidade social, econômica e política. À exceção do ICMS, apenas nas hipóteses em que os entes federados determinem, por seus juízos autônomos, que a instituição e arrecadação dos tributos de sua competência atendem a condições que considerem adequadas e suficientes, é que ficariam na contingência de assim proceder. Nesse mister, não cabe à lei complementar de normas gerais de direito financeiro, exceto em questões procedimentais, invadir a competência dos entes federados para determinar se e quando a instituição do tributo deve ocorrer.

Essa interpretação tem a vantagem de exigir dos entes federados um planejamento adequado e transparente de políticas públicas, inclusive fiscais, sujeito ao devido controle interno e externo. Na falta do planejamento – que deve sopesar todos os elementos componentes de uma política pública, não apenas econômicos ou de custo-benefício, mas também considerar os efeitos sociais e os comportamentais pretendidos ou não desejados decorrentes dos tributos –, haveria espaço para a aplicação da sanção prevista no parágrafo único do mesmo artigo, pois evidenciar-se-ia a negligência no trato orçamentário, em conduta oposta à responsabilidade fiscal.³⁷⁶

Essa é a interpretação que se mostra condizente com o texto constitucional e com os próprios pilares da LRF, em especial com o equilíbrio orçamentário. A decisão de não

³⁷⁵ No julgamento da ADI 2.238/DF, datado de 9 de agosto de 2007, o STF julgou constitucional a proibição constante do parágrafo único do artigo 11 da LRF. Segundo a Corte, “por se tratar de transferências voluntárias, as restrições impostas aos entes beneficiários que se revelem negligentes na instituição, previsão e arrecadação de seus próprios tributos não são incompatíveis com o art. 160 da Constituição Federal”.

³⁷⁶ O artigo 14, § 3º, II, da LRF parece socorrer essa proposta interpretativa, ao dispor que as medidas de equilíbrio orçamentário exigidas no dispositivo não se aplicam “ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”. Por detrás da norma subjaz a ideia de que a efetiva arrecadação do crédito tributário – também inserida no artigo 11 da LRF, ao lado da instituição dos tributos – pode não ocorrer por força de uma análise de custo benefício.

instituir o tributo, portanto, à exceção do ICMS, somente ocorre mediante um planejamento satisfatório, que conduza a política pública no sentido de demonstrar, pelos fatores considerados relevantes no âmbito de cada ente federativo, ser inoportuna a instituição do tributo.

2.7. Figuras afins na atividade financeira do Estado

Determinados instrumentos financeiros do Estado em direção aos particulares também se colocam na atividade financeira estatal para perseguir os objetivos da Constituição Financeira, e, por essas características, merecem ser adequadamente diferenciados dos gastos tributários, a partir de suas notas elementares. São benefícios positivos do Estado em relação aos particulares, vale dizer, ocorrem mediante transferências financeiras do setor público para o setor privado, de modo que, do ponto de vista orçamentário, são caracterizados como despesas públicas propriamente ditas.

Nessa qualidade, tais benefícios atuam no sentido inverso dos gastos tributários, que compreendem renúncias de receitas públicas, de modo a manter os recursos nas mãos dos particulares eleitos pelo objetivo interventor.³⁷⁷

Em comum com os gastos tributários, no entanto, os benefícios financeiros e creditícios guardam o objetivo de colaborar com as atividades dos particulares, como medida de concretização dos anseios da ordem econômica. Não por outra razão é que o artigo 165, § 6º, da CF exige que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito dos subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia sobre as receitas e despesas, de modo não apenas a diferenciar essas três categorias, mas também para colocá-las em pé de igualdade quando se trata do indispensável controle e transparência no processo orçamentário. Suas principais modalidades, a seguir examinadas, são os benefícios creditícios e os financeiros.

³⁷⁷ Como bem sintetizaram Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff: “E é interessante, para os fins destas linhas, refletir sobre a distinção entre os incentivos fiscais e os incentivos financeiros. Vale lembrar que os primeiros (fiscais) são aqueles concedidos através de isenções (totais ou parciais) tributárias, portanto atuando sobre a receita pública; enquanto os segundos (financeiros) são os incentivos outorgados pelo Estado aos particulares em forma de prestações positivas, seja facilitando (e tornando menos oneroso) o crédito ou até mesmo mecanismos de ‘devolução de tributos’ recolhidos; atuam, pois, sobre a despesa pública” (SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 34-35).

2.7.1. Benefícios creditícios

Os benefícios creditícios são aqueles que compreendem a concessão de crédito com taxas de juros subsidiadas, ou seja, inferiores aos custos de captação do Estado, destinadas a fundos e programas de desenvolvimento, de forma que o *spread* negativo passa a ser uma despesa pública. A título de ilustração, cabe mencionar os empréstimos da União ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), que, de modo geral, são remunerados à Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), inferior às taxas de juros pagas pelos títulos da dívida pública emitidos pelo Tesouro Nacional (TN) para lastrear essas operações.

Conforme definição de José Maria Arruda de Andrade:

“Benefício Creditício: subsídios que decorrem de programas oficiais de crédito concedidos a taxas de juros inferiores ao custo de captação do governo e que são operacionalizados por meio de fundos ou programas. Em outros termos, como os créditos oferecidos a seus tomadores possuem uma remuneração de juros inferior aos juros que remuneram os títulos emitidos pelo governo, tornando-os mais acessíveis e atraentes, essa diferença é assumida pelo governo federal.”³⁷⁸

Semelhante definição é adotada pelo Ministério da Economia, para o qual os benefícios creditícios “se materializam por recursos da União alocados a fundos ou programas, operacionalizados sob condições financeiras que pressupõem taxa de retorno diferenciada, em geral, inferior ao custo de captação do governo federal”.³⁷⁹

³⁷⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-ono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios#_ftn1. Acesso em: 19 set. 2019. A definição de Michel André Bezerra Lima Gradwohl também é esclarecedora: “Quanto aos benefícios creditícios, estes são gastos realizados por meio de programas oficiais de crédito, constituídos por meio de fundos ou programas, oferecendo uma taxa de juros menor que a oferecida no mercado comercial ou mesmo abatimento no valor principal do mútuo realizado. Conforme o TCU (s/d), de modo geral esses recursos são destinados ao financiamento de atividades produtivas voltadas para o desenvolvimento regional e social, bem como para apoio a determinados setores da economia” (GRADVOHL, Michel André Bezerra Lima. (2016). *Necessidade de controle dos benefícios tributários*. *Revista Controle - Doutrina E Artigos*, v. 14, n. 2, p 82-115. p. 85. <https://doi.org/10.32586/rcda.v14i2.332>.

³⁷⁹ Conforme o “3º Orçamento de Subsídios da União”. Disponível em: <http://www.economia.gov.br/central-de-conteudos/publicacoes/relatorios-e-boletins/2019/3o-orcamento-subsidios-da-uniao.pdf>. Acesso em: 19 set. 2019, p. 8.

As despesas vinculadas aos benefícios creditícios, no processo orçamentário, não são apresentadas em conjunto com os benefícios creditícios concedidos, de forma a dificultar a transparência e controle legislativo.³⁸⁰

2.7.2. Benefícios financeiros

Os benefícios financeiros correspondem aos efetivos desembolsos caracterizados por meio das subvenções econômicas, tal como regidas pelos artigos 12 e 16 a 19 da Lei n.º 4.320/64. Na definição do Ministério da Economia, os benefícios financeiros “se referem a desembolsos efetivos realizados por meio de subvenções econômicas, assim como assunção de dívidas pela União e, em geral, impactam o resultado primário por serem, em sua grande maioria, despesas primárias.”³⁸¹

Não destoa dessa definição esta apresentada por José Maria Arruda de Andrade:

“Benefício Financeiro: transferências correntes ou desembolsos efetivos realizados pelo governo federal para equalizar juros ou preços ou para a assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional. Podem ser: subvenção social, subvenção econômica ou auxílio. São considerados benefícios explícitos porque constam como gastos no próprio orçamento e representam efetivo desembolso do governo relacionado ao programa ou fundo a que se destina.”³⁸²

Suas modalidades mais comuns compreendem a equalização de juros em empréstimos concedidos aos particulares – tais como o Programa de Sustentação do Investimento (PSI) e o Programa de Apoio ao Setor Sucroalcooleiro (PASS) – e a equalização de preços – como o Programa Garantia e Sustentação de Preços na Comercialização de Produtos Agropecuários, amparado pela Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM), e a Subvenção a Consumidores de Energia Elétrica da Subclasse Baixa

³⁸⁰ Como afirmaram Mathusalém Soares Evangelista, Eunice Lemos Rosal Daros, Leonardo Rodrigues Albernaz e Virgínia de Ângelis Oliveira De Paula: “Nesse caso, o subsídio concedido é também chamado de subsídio implícito, uma vez que acarreta gastos no orçamento que não estão diretamente associados aos benefícios concedidos, mas a outras despesas, como o serviço da dívida pública” (EVANGELISTA, Mathusalém Soares *et al.* Perspectivas do Controle sobre os Benefícios Fiscais: Avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR). *Revista do Tribunal de Contas da União*, n. 121, 2011. p. 47. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/180>. Acesso em: 19 set. 2019).

³⁸¹ Conforme o “3º Orçamento de Subsídios da União”. Disponível em:

<http://www.economia.gov.br/central-de-conteudos/publicacoes/relatorios-e-boletins/2019/3o-orcamento-subsidios-da-uniao.pdf>. Acesso em: 19 set 2019, p. 7.

³⁸² ANDRADE, José Maria Arruda de. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. *Conjur*, 9, jul. 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios#_ftn1. Acesso em: 19 set. 2019.

Renda. O Fundo de Compensação das Variações Salariais (FCVS), por sua vez, é um exemplo de benefício financeiro decorrente de assunção de dívidas.³⁸³

De acordo com o 3º Orçamento de Subsídios da União, preparado pelo Ministério da Economia em abril de 2019, no ano de 2018 os Subsídios da União atingiram R\$ 314,2 bilhões, equivalentes a 4,6% do PIB, segmentados em gastos tributários, no valor de R\$ 292,8 bilhões (4,3% do PIB), e em benefícios financeiros e creditícios, no montante de R\$ 21,4 bilhões (0,3% do PIB). De acordo com o Ministério, “a desagregação das três modalidades de subsídios (financeiro, creditício e tributário) mostra que os benefícios financeiros e creditícios apresentaram uma redução de 1% do PIB no biênio 2017-18. Neste período, os gastos tributários permaneceram estáveis”.³⁸⁴

Deste modo, comparativamente, os benefícios concedidos por meio da despesa pública, de natureza creditícia e financeira, são muito inferiores àqueles providos por meio da receita pública, materializados nos gastos tributários. Estes últimos possuem mais de 14 vezes a representatividade sobre o PIB em relação aos subsídios financeiros e creditícios, demonstrando a evidente escolha, até o momento, de intervenção econômica por meio da receita pública.

³⁸³ Pode-se citar também a subvenção econômica operada por meio da Financiadora de Estudos e Projetos (Finep), vinculada ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, na forma de equalização de taxas de juros em financiamentos reembolsáveis. Sobre o tema, vide: ANDRADE, Alexandre Zuccolo Barragat de. *Estudo comparativo entre a subvenção econômica à inovação operada pela FINEP e programas correlatos de subsídios em países desenvolvidos*. 2009. Dissertação (Mestrado em Administração Pública)-Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2009.

³⁸⁴ Disponível em: <http://www.economia.gov.br/central-de-conteudos/publicacoes/relatorios-e-boletins/2019/3o-orcamento-subsidios-da-uniao.pdf>. Acesso em: 19 set. 2019.

PARTE II – FORMAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

3. POLÍTICA FISCAL DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

3.1 *Introdução*

Na Parte I, buscou-se estabelecer os fundamentos essenciais para um estudo dos gastos tributários à luz da Constituição Financeira. Esse objetivo exigia, numa primeira etapa, inserir os gastos tributários nas funções da Constituição Financeira, com destaque para a manutenção do Estado Fiscal e da integração com os demais subsistemas constitucionais. A partir desse caráter integrativo, abriu-se caminho para examinar os gastos tributários na relação entre a Constituição Financeira e a Tributária, com a definição das normas tributárias extrafiscais em sentido lato e a metodologia de compreensão do instituto, numa metódica estruturante que considere o sistema constitucional tributário como o paradigma para compreender a extrafiscalidade. Fincado esse passo, foi possível examinar os gastos tributários em relação aos pilares da Constituição Tributária, mormente no tocante à neutralidade, cuja adequada compreensão pavimenta a intersecção entre os gastos tributários e os princípios da ordem econômica.

A Parte II serve-se dessas premissas para apresentar as etapas essenciais integrantes do percurso de formação dos gastos tributários. Cada um desses passos é estabelecido a partir das exigências da Constituição Federal, necessárias e suficientes para que um gasto tributário seja adequado e validamente inserido no ordenamento jurídico.

As etapas que serão examinadas também apresentam conexão direta com os restantes elementos mínimos conformadores dos gastos tributários, apresentados em 1.4.4, em especial aquele que exige uma política pública previamente planejada.

Com efeito, a concepção dos gastos tributários deve ser orientada por uma política pública pertinente aos tributos (denominada doravante de política fiscal) que os conceba como instrumento efetivo de intervenção na economia, por meio da realização dos primados da ordem econômica. Isso exige a integração dos gastos tributários com os demais instrumentos da atividade financeira do Estado, no seio de um adequado planejamento do setor público, que eleja as prioridades da atuação estatal e o modo como os objetivos serão alcançados. Este exame será empreendido no Capítulo 3.

Por essa razão é que o planejamento da Constituição Econômica assume relevo em matéria de gastos tributários, sobretudo para estabelecer as balizas orientadoras da política fiscal destinadas a perseguir os objetivos da República. Esse planejamento deve denunciar quais são os objetivos apresentados pela Constituição Econômica e os instrumentos para alcançá-los, dentro dos quais se inserem os gastos tributários. Será ainda preciso considerar a grande relevância do federalismo cooperativo para a adequada conformação dos gastos tributários, e como o planejamento assume papel relevante nesse desiderato. Esses temas serão aprofundados no Capítulo 4.

Ao final desta Parte II, os gastos tributários serão examinados durante cada uma das principais etapas do iter processual do orçamento, partindo-se da necessária governança orçamentária até derivar para as exigências constitucionais e infralegais que visam dar transparência e rastreabilidade do planejamento dos gastos tributários no nível orçamentário. Esse tema será objeto de estudo no Capítulo 5.

Examinadas as etapas de formação dos gastos tributários, ter-se-á por preenchida a definição do instituto, apresentada em 1.4.4, em seus aspectos elementares. Por isso, na Parte III, uma vez esgotado o conteúdo da definição, serão examinadas as medidas para gestão e controle dos gastos tributários, partindo da premissa de que estes cumpriram, de modo pleno, todos os passos de introdução válida no direito positivo.

3.2. A política fiscal no exercício da atividade financeira do Estado: estágio primário de formação dos gastos tributários

Conforme já examinado em 1.2, a decisão da despesa pública é eminentemente política. Por isso os objetivos da ordem econômica são também perseguidos pela *política fiscal*, compreendida como o conjunto de decisões políticas no âmbito da atividade financeira do Estado que se destina a alcançar os valores da ordem econômica, com destaque para a redistribuição de rendas, o pleno emprego e o controle da inflação. Nesse contexto, os gastos tributários, no seio da atividade financeira do Estado, constituem instrumento a serviço de uma política destinada a dar concretude aos mandamentos da ordem econômica, segundo os limites e objetivos da Constituição Financeira.

Nesse mister são precisas palavras de Heleno Taveira Torres:

“Na concretização da Constituição Financeira, pelas fontes de receitas ou formas de destino ou de realização de gastos públicos, orientados sempre pela designação dos fins e valores constitucionais, a *decisão política* volta a ter lugar privilegiado na atuação do Estado

Democrático de Direito, porquanto se faz imprescindível que a escolha pública seja reflexo de toda a Constituição a incidir, o que somente poderá se legitimar quando esta escolha-decisão for intermediada pelos representantes democráticos, segundo as preferências suscitadas pelo povo”.³⁸⁵

Fernando Rezende também ressaltou a absoluta necessidade de observância da dimensão política das escolhas orçamentárias. Com base em Charles Schultze, o economista chama a atenção para a importância de relacionar valores políticos a decisões programáticas, de forma que “o valor politicamente atribuído a um dado objetivo precisa ser traduzido em produtos esperados, para que então seja possível analisar os insumos (programas) que precisem ser utilizados para gerar esses produtos”.³⁸⁶ Adverte o economista, deste modo, que não se pode ignorar a dimensão política da despesa pública, sobretudo em processos orçamentários que podem significar, de algum modo, uma redução da influência dos políticos na alocação de recursos públicos.

Não é apenas a interpretação da Constituição em sua unidade que denuncia a submissão da política aos desígnios da Constituição Financeira. Diversos dispositivos constitucionais assim procedem de modo explícito, escolhendo matérias que, de tão caras ao constituinte, foram consideradas prioritárias, para as quais se exigiu uma política pública específica, inclusive mediante a adoção de gastos tributários.

Nesse sentido, citem-se: artigo 187, incisos I e III, que prescrevem políticas de instrumentos creditícios e fiscais, bem como de incentivo à pesquisa e à tecnologia, para um planejamento da política agrícola; artigo 216, §§ 3º e 6º, que tratam de incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais, bem como da possibilidade de vinculação de arrecadação de tributos para o financiamento de programas e projetos culturais; artigo 217, IV, que prevê política pública de proteção e incentivo às manifestações desportivas de criação nacional; artigo 218, § 4º, segundo o qual o Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação, inclusive mediante estímulos às empresas que assim procedam; artigo 221, II, que prescreve uma política para a promoção da cultura nacional e regional e estímulo à produção independente que objetive sua divulgação; artigo 227, § 3º, VI, que enumera

³⁸⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 127.

³⁸⁶ REZENDE, Fernando. *A política e a economia da despesa pública: escolhas orçamentárias, ajuste fiscal e gestão pública*: elementos para o debate da reforma do processo orçamentário. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015. p. 14.

diversas políticas destinadas à proteção especial da criança, do adolescente e do jovem, inclusive mediante incentivos fiscais e subsídios; dentre outros.

Não é apenas a Constituição que submete a atividade financeira do Estado a decisões políticas. Essa característica está juridicizada na lei complementar, mais especificamente no artigo 2º da Lei n.º 4.320/64, segundo o qual “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa *de forma a evidenciar a política econômica financeira* e o programa de trabalho do Governo” (grifos nossos).

A completa dimensão da política pública de gastos tributários exige que o tema seja examinado por duas perspectivas igualmente importantes: a jurídica e a econômica. No primeiro caso, procede-se à necessária aproximação entre Direito e política, para concluir que os juristas possuem um papel relevante na construção da segunda, sobretudo quando abraçarem em definitivo a ideia de que as consequências socioeconômicas de decisões públicas interessam e fazem parte da construção do Direito, em seus mais variados ramos didáticos. Essa concepção abre caminho para examinar os gastos tributários no seio das funções de uma política fiscal, numa perspectiva econômica construída a partir do exame dos efeitos socioeconômicos causados pelas escolhas de despesas públicas e o papel que estas desempenham no alcance dos objetivos da ordem econômica.

3.2.1. Perspectiva jurídica da política fiscal de gastos tributários

Para que se possa empreender uma abordagem jurídica de políticas fiscais relativas aos gastos tributários, é essencial compreender o papel do Direito na construção das políticas, de modo a aproximar essas duas realidades.

A advertência em questão é marcante na obra de Diogo Coutinho, que salienta o comum distanciamento entre os juristas e a temática das políticas públicas. Como registrou Coutinho,

“[...] a distância dos juristas do estudo aplicado e da pesquisa em políticas públicas impede que eles desenvolvam um tipo de conhecimento próprio e que o arcabouço jurídico possa ser, dentro de limites, adaptado e funcionalizado à realização de objetivos identificados com metas de desenvolvimento”.³⁸⁷

³⁸⁷ COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, E; FARIA, C.A. (Eds.) *A Política pública como campo disciplinar*. São Paulo e Rio de Janeiro: Editora Unesp e Editora Fiocruz, 2013, p. 13. Coutinho afirma que o ensino jurídico é estruturado para formar operadores do direito que ocuparão os tribunais (procuradores, defensores, promotores etc.), mas não burocratas das carreiras públicas de ação governamental capazes de estruturar, operar e aprimorar políticas públicas. Isso se reflete no fato de que abordagens de

Dentre esses conhecimentos ou habilidades, destaca-se a “incontornável” dimensão empírica das políticas públicas, de tal forma que se torna relevante que juristas aprendam a “estruturar estudos de casos, *surveys*, entrevistas, abordagens quantitativas e qualitativas com lastro e consistência metodológica”, bem como a “lidar com argumentos envolvendo causalidades, lastrear inferências, [...] [e] distinguir argumentos normativos (prescritivos) de análises descritivas”.³⁸⁸

Em perspectiva semelhante, Maria Paula Dallari Bucci afirma que, dada a maturidade do direito como um campo autônomo do conhecimento (superados os desafios do positivismo jurídico), há espaço agora para um “movimento” de abertura para a interdisciplinaridade com a área das políticas públicas. Esse novo movimento “permite a seus pesquisadores voltar os olhos às demandas sociais que fundamentam a construção das normas jurídicas, de forma a combater o atual problema da ‘esterilização’ do direito público” e seu “distanciamento de uma realidade cambiante e dinâmica”.³⁸⁹

Esse “movimento”, entretanto, na visão de Bucci, carece de entendimento jurídico sobre políticas públicas, e perpassa pelo papel do direito como conformador das instituições e conferidor de expressão formal e vinculativa às políticas públicas. Bucci, então, conceitua política pública – sob uma ótica jurídica – nos seguintes termos:

“Política pública é o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados - processos eleitoral, de planejamento, de governo, orçamentário, legislativo, administrativo e judicial - visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados”.³⁹⁰

pesquisa empírica e interdisciplinares ainda são escassas em cursos de direito, e as poucas discussões sobre efeitos de políticas públicas apresentam abordagens formais e estruturais, e não em termos operacionais e de resolução de problemas concretos. Afirma o autor: “[...] a doutrina jurídica brasileira, ao tratar da discricionariedade, parece estar mais preocupada com a busca do que são, intrinsecamente, atos vinculados ou discricionários, ou com o delineamento de critérios para disciplinar a liberdade de escolha do agente público e, por isso, menos engajada em ajudá-lo a tomar a melhor decisão dados os constrangimentos reais que a realidade impõe. Como resultado, o binômio ou ‘pode/não pode’ prevalece, em suma, sobre a discussão sobre ‘como se pode’ alcançar objetivos na administração pública” (COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, E; FARIA, C.A. (Eds.) *A Política pública como campo disciplinar*. São Paulo e Rio de Janeiro: Editora Unesp e Editora Fiocruz, 2013, p. 11-12).

³⁸⁸ COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, E; FARIA, C.A. (Eds.) *A Política pública como campo disciplinar*. São Paulo e Rio de Janeiro: Editora Unesp e Editora Fiocruz, 2013, p. 24.

³⁸⁹ BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. (org.). *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Editora Saraiva, 2006, p. 2.

³⁹⁰ BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. (org.). *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Editora Saraiva, 2006, p. 39.

A definição proposta contém os termos principais: “programa” corresponde ao delineamento geral da política pública, que abrange objetivos concretos da política nas suas camadas internas (elementos operacionais e de avaliação) e externas (elementos instrumentais e procedimentais, bem como arranjos político-administrativos, meios financeiros e outros recursos); “ação” corresponde à busca pelo atingimento de objetivos sociais mensuráveis em certo espaço de tempo; e “processo” conota uma sequência de atos concatenados.³⁹¹

Bucci, então, propõe um método estruturado da abordagem jurídica das políticas públicas, que se encontra na base tanto do conhecimento como da ação organizada por meio do direito. A jurista propõe a locução *jurídico-institucional* como qualificativa de um quadro de referência de políticas públicas, com destaque aos seguintes elementos:

- a) a **organização** do programa de ação, isto é, quais os elementos da política e como se relacionam;
- b) os **papéis institucionais**, ou, em outras palavras, quem faz o quê. Essa observação procura abstrair as subjetividades (sem, todavia, omiti-las), considerando que o que direito faz, ao estruturar a política pública, é despersonalizar a iniciativa. A partir da institucionalização, ou da formalização na regra jurídica, o funcionamento do programa passa a depender, não mais da vontade pessoal de quem tomou a decisão de instituí-lo e sim, do cumprimento dos deveres e obrigações previstos nas normas, para as finalidades objeto do programa;
- c) o movimento, a **finalidade** pretendida, no sentido político e social, aspecto mais abstrato da aplicação do institucionalismo ao estudo das políticas públicas, que diz respeito ao sucesso da agregação de interesses operada com a criação e implementação do programa.”³⁹²

A partir das bases do quadro jurídico-institucional apresentadas de modo sintético, a jurista anota com mais vagar as características de cada um dos elementos que o compõem. Uma vez que essa proposta metodológica é aquela adotada no presente trabalho, e para apresentar a devida conexão com as políticas públicas dos gastos tributários, discorreremos

³⁹¹ Afirma Bucci: “Nesse debate, delinea-se como linha de trabalho mais fecunda a da admissão das políticas públicas como programas de ação destinadas a realizar, sejam os direitos ou prestações, diretamente, sejam a organização, normas e procedimentos necessários para tanto. As políticas públicas não são, portanto, categoria definida e instituída pelo direito, mas arranjos complexos, típicos da atividade político-administrativa que a ciência do direito deve estar apta a descrever, compreender e analisar, de modo a integrar à atividade política os valores e métodos próprios do universo jurídico” (BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. (org.). *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. p. 31).

³⁹² BUCCI, Maria Paula Dallari. Quadro de referência de uma política pública: primeiras linhas de uma visão jurídico-institucional. In: *O direito na fronteira das políticas públicas* [S.l.: s.n.], 2015. p. 3.

a respeito dos elementos integrantes do quadro jurídico-institucional, mediante sua aplicação na análise de um gasto tributário específico, já positivado no direito pátrio.

Para essa tarefa, consideraremos o gasto tributário previsto nos artigos 1º a 5º da Lei n.º 11.488/07, pertinentes à eliminação das contribuições do PIS/COFINS no fornecimento de insumos para empreendimentos de infraestrutura. De acordo com o Demonstrativo de Gastos Tributários PLOA 2019 elaborado pela RFB³⁹³, a perda de arrecadação com esse gasto tributário para o ano de 2019 foi projetada para pouco mais de 500 milhões de reais, correspondendo a 0,01% do PIB, 0,03% da arrecadação federal e 0,70% da arrecadação das contribuições em exame. Aplicando-se os elementos do quadro jurídico-institucional de políticas públicas, tem-se o seguinte resultado:

a) Nome oficial do programa de ação governamental: Esse elemento confere identidade ao programa, trazendo uma comunicação entre as expectativas individuais e a iniciativa que resulta do poder legitimado pela coletividade. No caso vertente, o programa é denominado “REIDI - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura”.

b) Gestão Governamental: Refere-se ao apontamento da gestão governamental que criou ou implementou o programa, e permite compreender seu sentido à luz do espectro político-partidário. Com isso, são angariados elementos extrajurídicos, que auxiliam a visualizar aspectos que a consideração isolada das normas e variáveis exclusivamente jurídicas limita. O REIDI, por sua vez, foi instituído em junho de 2007, por meio da Medida Provisória n.º 371/07, editada pelo então presidente Luis Inácio Lula da Silva. Nos termos da exposição de motivos da citada medida provisória, para a instituição do REIDI foi considerado que um maior crescimento da economia demandava elevados investimentos em obras de infraestrutura. Como mencionado na exposição de motivos, “[...] na atual conjuntura, o Estado não possui todos os recursos necessários para esses investimentos, logo, é imprescindível que a iniciativa privada também participe desses empreendimentos”. Em consequência, o gasto tributário tinha como objetivo declarado reduzir a incidência das contribuições do PIS/COFINS sobre os empreendimentos de infraestrutura, de modo a “reduzir o seu custo inicial e atrair investimentos privados, de forma que a carência de infraestrutura não se torne um entrave ao crescimento econômico.”

³⁹³ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 22 set. 2019.

c) Base normativa: Compreende o arcabouço jurídico que institui o programa e as disposições mais importantes específicas para o seu funcionamento, bem como outras normas não exclusivas do programa, nos quais se apoia este desempenho. Além de arrolar as normas regulamentares, é preciso interpretá-las no sentido de buscar a política subjacente.

O regime ora examinado foi instituído, conforme mencionado, pela Medida Provisória n.º 371/07, convertida na Lei n.º 11.488/07, posteriormente regulamentada pelo Decreto n.º 6.144/07, que disciplina a forma de habilitação e co-habilitação ao regime em tela. No âmbito da administração tributária, o regime foi também regulamentado pela Instrução Normativa RFB n.º 758/07. Diversas hipóteses específicas foram examinadas pela RFB por meio de soluções de consulta tributária, podendo-se citar a Solução de Consulta n.º 24 – Cosit, de 23 de março de 2018.

Para a operacionalização do REIDI, é preciso se socorrer de legislação correlata, uma vez que o programa compreende a compensação ou o ressarcimento de créditos de PIS/COFINS que tenham se acumulado por empresas alienantes de máquinas e equipamentos a empresas habilitadas ao regime. Para isso, é preciso valer-se do artigo 17 da Lei n.º 11.033/04, que permite ao vendedor manter os créditos de PIS/COFINS vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições; do artigo 16 da Lei n.º 11.116/05, que admite o ressarcimento e a compensação desses créditos com débitos próprios de tributos e contribuições federais; e do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, que regulamenta a citada compensação. Toda essa legislação suplementar encontra-se regulada na Instrução Normativa RFB n.º 1.717/17.

Nos termos da exposição de motivos da citada Medida Provisória n.º 371/07, para a instituição do REIDI foi considerado que um maior crescimento da economia demandava elevados investimentos em obras de infraestrutura – “Porém, na atual conjuntura, o Estado não possui todos os recursos necessários para esses investimentos, logo, é imprescindível que a iniciativa privada também participe desses empreendimentos”. Em consequência, o gasto tributário tinha como objetivo declarado reduzir a incidência das contribuições do PIS/COFINS sobre os empreendimentos de infraestrutura, de modo a “reduzir o seu custo inicial e atrair investimentos privados, de forma que a carência de infraestrutura não se torne um entrave ao crescimento econômico”.

O pacote fiscal de estímulos aos projetos de infraestrutura compreendeu outras medidas além do REIDI, tal como um desconto acelerado de créditos de PIS/COFINS na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

d) Desenho jurídico-institucional: Descrição da organização do programa, com a identificação dos principais agentes institucionais com competências, atribuições e responsabilidades relacionadas ao funcionamento do programa.

O REIDI compreende a suspensão do PIS/PASEP e da COFINS na importação ou venda no mercado interno de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, materiais de construção, serviços e aluguel para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado. A suspensão ocorre para vendas desses bens a empresas habilitadas no REIDI, de modo que o preço da aquisição é reduzido pela ausência de carga tributária dessas contribuições não cumulativas. Como resultado, colabora-se com a redução de custo dos empreendimentos de infraestrutura. As suspensões do PIS/COFINS convertem-se em alíquota 0 (zero) após a utilização ou incorporação do bem ou material de construção na obra de infraestrutura.

Uma visão comparativa do programa, em sentido histórico ou pelas experiências de outros países, também é recomendável para um adequado desenho jurídico-institucional. Entretanto, não será empreendida neste trabalho, uma vez que transborda os objetivos principais da tese.

e) Agentes governamentais: Esta etapa compreende identificar as competências, atribuições e responsabilidades reservadas a cada agente governamental, principais e secundárias.

Na hipótese do REIDI, cabe principalmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil operacionalizar o programa, mediante o exame de pedidos de prévia habilitação de empresas ao regime, que comprovarem, de acordo com as exigências legais, o atendimento aos requisitos mínimos do projeto de infraestrutura a ser beneficiado. O pedido deve ser apresentado à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) com jurisdição sobre o estabelecimento matriz da pessoa jurídica. A habilitação ocorre por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) emitido pelo Delegado da DRF ou da Derat e publicado no Diário Oficial da União (DOU).

Na hipótese de indeferimento do pedido de habilitação ou co-habilitação ao regime, cabe apresentação de recurso, em instância única, à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF), que então participará do processo.

Em paralelo, cada um dos Ministérios responsável pelo setor favorecido deve definir, em portaria, os projetos que se enquadram nas áreas de infraestrutura eleitas pelo

programa. Num segundo plano, nos casos de projetos de infraestrutura com contratos regulados pelo poder público, caberá também a cada um dos Ministérios competentes analisar se os custos do projeto foram estimados levando-se em conta a suspensão do PIS/COFINS, inclusive para cálculo de preços, tarifas, taxas ou receitas permitidas, sendo inadmissíveis projetos em que não tenha sido considerado o impacto da aplicação do REIDI.

Outros departamentos da própria RFB precisarão atuar para dar cumprimento às exigências legais. Citem-se os casos, por exemplo, da impossibilidade de adesão ao REIDI por empresas optantes do Simples Nacional, ou que estejam irregulares em relação aos impostos e às contribuições administrados pela RFB, que exigirão a participação das repartições públicas atinentes a essas matérias.

f) Agentes não governamentais: São aqueles situados fora do aparelho governamental que executam aspectos da política, em geral mediante financiamento ou indução de comportamentos.

Na hipótese do REIDI, os principais agentes não governamentais são as empresas titulares de projetos de infraestrutura elegíveis ao programa, que devem requerer sua prévia habilitação às autoridades fiscais e, com isso, dar executoriedade à política. De igual modo, essas empresas também utilizam recursos próprios ou de terceiros na execução dos projetos, de forma que atendem a uma das justificativas da política mencionadas na exposição de motivos da MPV n.º 351/07, qual seja, o custeio parcial dos projetos em complementação à assistência governamental. Por derradeiro, essas empresas promovem o grande objetivo da política, consistente na retomada do setor econômico da infraestrutura, muito significativo para dar concretude aos primados da ordem econômica.

Num segundo plano, também se qualificam como agentes não governamentais as empresas alienantes de bens e serviços que serão empregados nos projetos de infraestrutura admitidos ao REIDI. Ditas empresas devem promover a venda desses bens e serviços com a suspensão do PIS/COFINS, vale dizer, com a não repercussão do ônus financeiro dessas contribuições, de modo a reduzir o preço da transação, adotando medidas burocráticas pertinentes aos documentos fiscais.

g) Mecanismos jurídicos de articulação: Formas de articulação ou coordenação da ação entre os vários agentes, tanto governamentais quanto aqueles fora da estrutura pública.

Do ponto de vista jurídico, o único meio de articulação expressamente mencionado na legislação se refere à prévia habilitação de empresas ao programa, para que possam usufruir do gasto tributário decorrente do REIDI. Certamente diversas outras formas de interação precisam ser estruturadas, tais como: a relação entre departamentos da RFB,

afetados à execução do programa; a coordenação entre a RFB e os Ministérios, responsáveis por identificar os setores econômicos de sua competência que podem ser beneficiados; e as inúmeras relações jurídicas que serão mantidas entre as empresas habilitadas no REIDI e seus fornecedores de bens e serviços, incorporados aos projetos beneficiados.

h) Escala e público-alvo: Este item corresponde à necessidade de o programa investigar o alcance esperado com a sua implementação, dimensionando, para o intérprete, a magnitude pretendida, mediante comparação com programas similares ou ordens de grandeza que possam servir de referência.

O público-alvo do REIDI são certamente as empresas atuantes em projetos de infraestrutura, dos mais variados segmentos econômicos: transportes (rodovias e hidrovias, portos organizados e instalações portuárias de uso privativo, trens urbanos e ferrovias, inclusive locomotivas e vagões, sistemas aeroportuários e sistemas de proteção ao voo instalados em aeródromos públicos); energia (geração, cogeração, transmissão e distribuição de energia elétrica); produção e processamento de gás natural em qualquer estado físico; saneamento básico (abastecimento de água potável e esgotamento sanitário); irrigação e dutovias. Pela gama de projetos admitidos, verifica-se uma grande amplitude do programa, atendendo a um público-alvo responsável por grande parte do desenvolvimento de infraestrutura.

As ordens de grandeza relativas ao programa deveriam ter sido explicitadas na lei de sua instituição, conforme exigências do artigo 14 da LRF, em especial a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devia iniciar sua vigência e nos dois seguintes, e as medidas de compensação (ou a demonstração de que renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária). No entanto, nenhuma dessas medidas se encontra na legislação, reduzindo o nível de controle e investigação a respeito da escala pretendida.

i) Estratégia de implantação: Esta etapa corresponde ao movimento pretendido ou esperado pelo gestor público, que constitui o cerne do programa. Este exame denuncia a qualidade do planejamento, e deve incluir as reações esperadas dos demais agentes e dos possíveis antagonistas do programa.

Na hipótese do REIDI, pode-se afirmar que a estratégia de implantação visa provocar um incentivo comportamental, assumindo caráter de norma tributária indutora, consistente no fomento a projetos de infraestrutura, tanto pelas empresas que titularizam ditos projetos quanto pelas demais que fornecem bens e serviços necessários aos

empreendimentos. Em última escala, a estratégia visa promover uma intervenção econômica, para o alcance de determinados princípios deste domínio, com destaque para a busca do pleno emprego, haja vista que setores de infraestrutura estão entre os maiores empregadores do país.

Antagonistas do programa, a seu turno, podem argumentar a inexistência de controles efetivos a respeito do emprego de bens e serviços em obras beneficiadas, reduzindo a transparência do programa e aumentando sua propensão a fraudes. Na medida em que não foram previstos mecanismos eficientes para esse objetivo, o resultado poderia ser muito inferior àquele esperado.

Também a fiscalização de um programa dessa natureza é muito dificultosa, na medida em que envolve a análise da pertinência e do emprego adequado de bens e serviços às obras de infraestrutura, o que foge das prerrogativas tradicionais das autoridades fiscalizadoras de tributos federais.

j) Funcionamento efetivo do programa: Nas etapas anteriores, desenhou-se um funcionamento ideal do programa, a partir da análise de dados e informações disponíveis por ocasião de sua instituição. Vencido esse estágio, é preciso confrontar o exame inicial com dados de efetivo funcionamento, numa visão panorâmica, com o objetivo de identificar o alcance total ou parcial dos objetivos programáticos.

De acordo com dados do Ministério da Infraestrutura,³⁹⁴ entre 2008 e 2018, foram habilitados 87 projetos no REIDI, sendo 41 na área de rodovias e ferrovias, 45 no setor portuário e 1 em aeroporto, totalizando o montante de R\$ 4.376.504.509,00 de renúncia de receitas tributárias. Em contrapartida, as empresas privadas realizaram investimentos da ordem de R\$ 126.061.204.397,00 na execução dos empreendimentos de infraestrutura.

Não há dados oficiais a respeito do controle de efetivo emprego dos bens e serviços desonerados nos projetos de infraestrutura, tampouco uma análise da eficiência desses gastos tributários no alcance da intervenção econômica inicialmente planejada. De igual modo, não está disponível um exame de despesas públicas equivalentes, ou seja, uma comparação de eficiência entre a renúncia de receita tributária e uma possível tentativa de alcançar os mesmos objetivos por meio da despesa pública.

Durante a execução do programa, problemas de gestão foram apontados. O Tribunal de Contas da União (TCU), por exemplo, por meio do Acórdão 3137/2011, destacou que o REIDI não alcançava todos os setores previstos na norma que regulamenta o gasto tributário,

³⁹⁴ Disponível em: <http://infraestrutura.gov.br/component/content/article/2-uncategorised/2752-reidi-regime-especial-de-incentivos-para-o-desenvolvimento-da-infraestrutura.html>. Acesso em: 24 set. 2019.

e detectou que o benefício estava concentrado principalmente em projetos de energia e transportes, em detrimento de projetos de saneamento básico e irrigação. A mesma decisão ainda apontou a ausência parcial de regulamentação específica, falta de acompanhamento dos projetos aprovados pelo REIDI e inúmeras deficiências de transparência, tais como a falta de divulgação de projetos cuja habilitação fora rejeitada, a ausência de dados descritivos dos projetos, da discriminação das operações e do valor previsto da desoneração, dentre outros. O mesmo acórdão ainda determinou aos Ministérios que definissem sistemática de compatibilização das informações relativas aos bens, materiais ou serviços que devem ser imobilizados junto aos projetos aprovados no REIDI, com o intuito de subsidiar a RFB na efetiva fiscalização dos valores renunciados e imprimir maior celeridade ao exame dos pleitos, maximizando o alcance da política de incentivo, de modo a intensificar a percepção de risco.

Em outra oportunidade, no Acórdão 2499/2016, o TCU identificou que a desoneração tributária não estava sendo refletida no preço de mercadorias e serviços fornecidos a projetos habilitados no REIDI cujo titular era uma empresa pública, o que acarretava uma despesa pública maior do que a devida.

k) Aspectos críticos do desenho jurídico-institucional: A última etapa consiste em destacar os elementos jurídicos presentes na estruturação da política capazes de explicar, ainda que em parte, os aspectos críticos da sua implementação.

A visão panorâmica empreendida no item anterior demonstra que diversos elementos jurídicos integrantes da política constituem a fonte de desafios críticos suportados pelo programa. A ausência de normatização parcial dos setores alcançados pelo programa e a falta de regras pertinentes à fiscalização, tais como o acompanhamento de projetos, abrem caminho para a baixa transparência e a possibilidade de fraudes. Em especial, a ausência de instrumentos jurídicos para identificar a eficiência econômica dos gastos tributários – tanto em comparação com despesas públicas diretas quanto no alcance dos objetivos inicialmente pretendidos – impede que a política pública seja adequadamente implementada, aprimorada ou cancelada, dando destino incerto aos recursos públicos renunciados.

As diversas etapas do quadro jurídico-institucional das políticas públicas demonstram que a perspectiva jurídica tem muito a colaborar para a construção de políticas públicas. A partir dessa constatação, Diogo Coutinho aponta que juristas, sejam práticos ou acadêmicos, podem contribuir para a implementação e o aperfeiçoamento de políticas públicas sob quatro dimensões (ou os “papéis e tarefas para o direito e seus operadores em

políticas públicas”). As dimensões consistem em: (i) direito como objetivo – o arcabouço jurídico indica os “pontos de chegada” e formaliza a política pública, atribuindo-lhe caráter “oficial”; (ii) direito como vocalizador de demandas – por meio de regras procedimentais que disciplinam consultas e audiências públicas e dão publicidade aos atos administrativos; (iii) direito como ferramenta – conjunto de meios para alcançar os objetivos da política pública, que permitam experimentações, revisões e a incorporação de aprendizados; e (iv) direito como arranjo institucional – normas jurídicas estruturam seu funcionamento, regulam seus procedimentos e se encarregam de viabilizar a articulação entre atores direta e indiretamente ligados a tais políticas.³⁹⁵

3.2.2. Perspectiva econômica da política fiscal de gastos tributários

Como afirmado anteriormente, as consequências socioeconômicas de decisões públicas, na medida em que devem ocupar a agenda de uma perspectiva jurídica das políticas públicas, pavimentam o caminho para o exame dos gastos tributários no seio das funções de uma política fiscal, numa perspectiva econômica, construída a partir do exame dos efeitos causados pelas escolhas dos agentes públicos, e do papel que estas desempenham no alcance dos objetivos da ordem econômica.

Adverte-se, de início, que o caminho a ser trilhado em direção à configuração de políticas fiscais concernentes aos gastos tributários deverá abarcar uma metodologia que considere os avanços de outras ciências afins, especialmente da economia e das finanças públicas.

A aproximação do direito financeiro com a ciência das finanças é recorrente e praticamente inevitável. Como assinala Heleno Taveira Torres, observadas as fronteiras adequadas, é inegável a necessidade de recursos aos modelos racionais da economia para compreender as finanças públicas, e, desse modo, ainda que o direito financeiro deva ser examinado a partir do método jurídico e dogmático, não se trata de um “purismo metodológico”, próprio de uma teoria pura do Direito.³⁹⁶

³⁹⁵ COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, E; FARIA, C.A. (eds.) *A Política pública como campo disciplinar*. São Paulo; Rio de Janeiro: Unesp; Fiocruz, 2013. p. 16.

³⁹⁶ O próprio Kelsen, em sua teoria pura, não descuidou da íntima relação do Direito com diversas outras ciências afins, e buscou a “purificação” do Direito, sobretudo, para evitar um sincretismo metodológico que, em sua visão, obscurecia a jurisprudência. Nas palavras de Kelsen, “De um lado inteiramente acrítico, a jurisprudência tem-se confundido com a psicologia e a sociologia, com a ética e com a teoria política. Esta confusão pode porventura explicar-se pelo fato de estas ciências se referirem a objetos que indubitavelmente

Nas palavras do jurista,

“A opção por um método estritamente jurídico não desconhece a pluricidade metodológica para apreender a atividade financeira do Estado, na sua extensão parcial ou total. Basta pensar nos temas de redistribuição de rendas, políticas públicas, equilíbrio orçamentário, finanças de estado mínimo e finanças de estado social intervencionista e outros. [...] O fenômeno financeiro é complexo. Como todo fato do mundo, este pode ser apreendido segundo notas distintivas e o método que se adote. Não há dúvidas, a atividade financeira é um fato social, político, econômico e técnico-jurídico, como aludia Grizziotti. A opção por um método jurídico não desconsidera que as demais formas de conhecer o objeto interfiram e possam afetar as repercussões jurídicas.”³⁹⁷

A aproximação do Direito Financeiro com ciências afins não é nova, como aponta Ricardo Lobo Torres, sobretudo perante a economia. Desde Adam Smith os economistas se ocupam do tema da fiscalidade na problemática do Estado, passando por questões fundamentais a respeito de liberdade e poder político. O denominador axiológico comum entre o Direito Financeiro e a Economia Política é estreito, e reside em problemas marcadamente econômicos como extrafiscalidade, desenvolvimento, federalismo fiscal, redistribuição de rendas e temas afins.³⁹⁸ Em suma, temas que compõem a justiça fiscal.

Esse pluralismo metodológico para conhecer a atividade financeira do Estado, portanto, não se caracteriza por um sincretismo insanável, na medida em que não entra em contradições, mas apenas reconhece que o fenômeno dessa atividade é complexo e exige uma abordagem multidisciplinar, sem descuidar dos métodos próprios da ciência jurídica.³⁹⁹

têm uma estreita conexão com o Direito. Quando a Teoria Pura empreende delimitar o conhecimento do Direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intenta evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza do seu objeto” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 1).

³⁹⁷ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 37 e 51. A mesma constatação é apresentada por Ricardo Lobo Torres: “A Ciência do Direito Financeiro é aberta. Vai buscar fora de si, na ética e na filosofia, os seus fundamentos e a definição básica dos valores. Temas como o da justiça fiscal, da redistribuição de rendas, do federalismo financeiro, da moralidade nos gastos públicos voltam a ser examinados sob a perspectiva da Ética, da Filosofia Política e da Teoria da Justiça, que recuperam o seu prestígio nos últimos anos” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 14).

³⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 28.

³⁹⁹ O ensinamento de Ricardo Lobo Torres é preciso a esse respeito: “A Ciência do Direito Financeiro é pluralista. Abre-se para o pluralismo metodológico, apoiando-se em vários métodos – racionais e empíricos, dedutivos e indutivos, explicativos e normativos” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 14).

A complexidade do fenômeno financeiro é acentuada pelo alto nível de sua constitucionalização, inserindo a Constituição Financeira em posição de particular coordenação não apenas com os demais subsistemas constitucionais, mas sobretudo para a realização dos fins do Estado brasileiro. Essa circunstância faz lembrar a difundida lição de Häberle, que propugna a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – ou seja, a construção de sentido das normas constitucionais pelos mais variados intérpretes, não exclusivamente versados na linguagem jurídica. Por isso a constatação de André Ramos Tavares, para quem a abertura interpretativa da Constituição permite uma conjugação entre o real e o normativo, evitando que as normas constitucionais se tornem letra morta, e nessa tarefa, todas as ciências que lidam com essa realidade se mostram imprescindíveis.⁴⁰⁰

Essa interdisciplinaridade da ciência do direito com outras ciências sociais é uma característica que deriva da própria *funcionalização* de institutos jurídicos, que demanda uma coordenação necessária entre a construção da norma, a partir da metódica estruturante, e a identificação pragmática dos efeitos que essa norma causa nos comportamentos intersubjetivos.

Para tanto, considera-se a perspectiva de que o direito conserva suas características de um sistema aberto, cuja maioria das regras estão, ou são consideradas, em estado fluido em contínua transformação. Assim, não está estabelecida uma linha de demarcação clara entre fontes materiais e fontes formais do direito, sendo atribuída ao jurista a tarefa de colaborar, com o legislador e com o juiz, no trabalho de criação do novo direito.⁴⁰¹

Nesse sistema, adverte Bobbio,

“O jurista torna-se cada vez mais sensível ao fenômeno da "práxis", onde quer que ela se manifeste, seja no mundo empresarial, sindical, judiciário ou administrativo, vale dizer, a todos aqueles comportamentos efetivos e reiterados à margem de, ou em acréscimo a, ou em contraste com normas formais, que constituem o tecido vinculante de uma instituição e permitem àqueles que dela participam ou desfrutam prever o seu crescimento e agir prudentemente”⁴⁰²

⁴⁰⁰ TAVARES, André Ramos. Transdisciplinaridade e direito constitucional. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (orgs.). *Princípios constitucionais fundamentais*. São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 134. Na lição do jurista, “A Constituição não pode ser considerada uma carta meramente jurídica. Ela é política, social, enfim, transdisciplinar. E assim será o seu ramo de estudo, o Direito Constitucional. Negar isso é retirar de sua Carta, de seu ramo de estudo, o termo ‘constitucional’” (Ibidem, p. 134).

⁴⁰¹ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função. Novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007. p. 38.

⁴⁰² BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função. Novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 44. Afirmou o jurista: “De tudo que foi discutido até agora, emerge claramente porque, como se afirmou no início, as relações entre ciência jurídica e ciências sociais tornaram-se cada vez mais estreitas nesses últimos

As análises funcionais dos gastos tributários serão empreendidas a partir da relação com as finanças públicas, que se torna relevante quando o valor total dos tributos arrecadados, de acordo com princípios econômicos, é confrontado com as necessidades integrais desse Estado, i.e., quando se busca balancear receitas e despesas públicas, no quadro das necessidades dos cidadãos. Conforme ensinou Lorenz Von Stein – um dos primeiros teóricos a postular uma mudança nas tarefas de ação pública para o Estado de bem-estar social –, ainda no ano de 1885, o *princípio financeiro da tributação*, em suas palavras, compreende três proposições fundamentais: (i) o Estado nunca deve exigir das unidades econômicas formadoras de capital mais impostos do que os necessários para atender aos requisitos totais do Estado; (ii) os processos pelos quais os indivíduos submetem ao Estado parte de sua renda devem ser estabelecidos para consumir o mínimo viável de tempo e trabalho, e (iii) o Estado deve, na medida do possível, encontrar o emprego do capital monetário obtido pela tributação entre o momento da cobrança e o momento da despesa, exceto quando a destinação estiver previamente estabelecida⁴⁰³.

Um marco de grande relevância na análise das funções das políticas fiscais foi a publicação da obra de Richard A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, em 1958. Até aquele momento, os estudos no campo das finanças públicas estavam largamente confinados à tributação. Musgrave ampliou o espectro das análises para incluir o papel das despesas, e a base de seu trabalho foi uma sistematização e uma visão ampla do setor público para que este pudesse alcançar o mesmo nível de desenvolvimento teórico do setor privado –

anos. Para retomar a metáfora do ‘esplêndido isolamento’, a ciência jurídica já não é uma ilha, mas, sim, uma região entre as outras de um vasto continente. A questão de que o jurista deva estabelecer novos e mais profundos contatos com psicólogos, sociólogos, antropólogos, cientistas políticos tornou-se, especialmente entre os juristas da nova geração, uma *communis opinio* tão difundida que, desejando oferecer indicações bibliográficas precisas, não se saberia por onde começar” (BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função. Novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007. p. 48). Na visão de Valcir Gassen, “Para que se possa compreender o sistema tributário vigente em uma determinada sociedade, há que se ter uma compreensão adequada (ou suficiente) acerca de como esta determinada sociedade se organiza em termos econômicos, jurídicos, culturais, políticos, sociais, etc., pois, caso contrário, o conhecimento elaborado acerca de um determinado sistema tributário padecerá dos limites intrínsecos à sua produção. É necessário, portanto, observar que o sistema tributário vigente em um determinado Estado mantém relação, entre outros fatores, com o produto interno bruto, com a renda per capita, com o nível de corrupção existente, com a concentração ou distribuição de riquezas produzidas, com a sonegação fiscal, com o nível de inclusão ou exclusão social, com a forma de Estado e com os sistemas de governo” (GASSEN, Valcir. *Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos*. Brasília: Mimeo, 2009. p. 3).

⁴⁰³ STEIN, Lorenz Von. On taxation. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. (orgs.). *Classics in the theory of public finance*. Hampshire: Palgrave Macmillan, 1994. p. 33.

aprimorado desde Adam Smith –, bem como para que pudesse, em parceria com o setor privado, realizar suas funções de forma eficiente e equitativa.⁴⁰⁴

Por essa razão, como ponto elementar de partida – posteriormente sujeito a ponderações e atualizações –, serão examinadas as finalidades da política fiscal propugnadas por Richard A. Musgrave, numa perspectiva normativa e destinada a obter maior eficiência da gestão de recursos públicos. A partir da fixação destas premissas essenciais, serão examinadas algumas reflexões posteriores sobre o tema e os impactos específicos que possuem sobre os gastos tributários do Estado.⁴⁰⁵

A visão de Musgrave se baseou na crença firme segundo a qual um mercado privado livre, conquanto contribua para o alcance de eficiência e crescimento, não necessariamente resulta numa distribuição aceitável de renda, tão necessária para a qualidade de vida dos indivíduos e a estabilidade social. A equidade e os efeitos distributivos de políticas públicas

⁴⁰⁴ Cf. MUSGRAVE, Peggy B. Remembering Richard Musgrave, 1910-2007. In: *Tax Reform in 21st Century*. Alphen aan den Rijn, Holanda: Kluwer Law International, 2009. p. 7. É preciso fazer o justo registro de que Musgrave desenvolveu suas ideias a partir da teoria do economista sueco Erik Lindahl, para quem os indivíduos pagam por bens públicos de acordo com seus *benefícios marginais*, ou seja, de acordo com a quantidade de satisfação ou utilidade que derivam do consumo de uma unidade adicional do bem público. Trata-se do isolamento da parcela individual da carga tributária coletiva de uma economia, na qual o nível ótimo de um bem público é aquele em que a disposição de pagar por mais uma unidade do bem, tomada na totalidade por todos os indivíduos, é igual ao custo marginal de suprir esse bem. Para aprofundamento da influência da teoria de Lindahl sobre as ideias de Musgrave, ver: ROBERTS, Donald John. The Lindahl solution for economies with public goods. *Journal of Public Economics*, v. 3, North Holland Publishing Company, p. 23-42, 1974. E ainda: CASE, Karl E. Musgrave's vision of the public sector: the complex relationship between individual, society and state in public good theory. *Journal of Economic Finance*, Springer Science, jul. 2008.

⁴⁰⁵ A escolha pela teoria normativa de Musgrave acarreta, dentre outras consequências, o afastamento da teoria da *public choice*, mais desenvolvida na doutrina de James M. Buchanan (Cf. BUCHANAN, James M. *The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*. Indianapolis: Liberty Fund, 1999). A teoria da escolha pública (*public choice*) constitui-se no uso de ferramentas econômicas para lidar com os problemas tradicionais da ciência política, e seu conteúdo inclui o estudo do comportamento político. Na ciência política, é o subconjunto da teoria política que estuda agentes de “interesse próprio” (eleitores, políticos, burocratas) e suas interações, que podem ser representados de várias maneiras – usando, por exemplo, a teoria de maximização das utilidades (a partir do utilitarismo clássico de John Stuart Mill e Jeremy Bentham) e a teoria dos jogos. A teoria da escolha pública também está intimamente relacionada à teoria da escolha social, uma abordagem matemática para a agregação de interesses individuais, bem-estar ou votos. De modo geral, Buchanan propõe que o comportamento dos políticos não ocorre de modo altruísta e em direção ao bem-estar social, mas apenas em atendimento de seus interesses pessoais, de modo que os objetivos de natureza social devem ser buscados por meio de restrições do processo político. Trata-se de uma análise *positiva* da economia (como ela é), em oposição à análise *normativa* de Musgrave (como a economia *deve ser*). Debates entre Musgrave e Buchanan, mantidos em março de 1998 na Universidade Ludwig-Maximilian de Munique, se tornaram célebres e foram registrados em: BUCHANAN, James M.; MUSGRAVE, Richard A. *Public finance and public choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge, MA: MIT Press, 1999. São diversas as diferenças entre as teorias, o que demandaria um estudo que transbordaria em muito os propósitos deste trabalho. O que se registra, no entanto, é que a escolha da teoria de Musgrave alinha-se em grande medida com os desafios das políticas públicas brasileiras e aos fins da Constituição Financeira de 1988, sobretudo para a redução de desigualdades regionais e sociais, em cujo seio o Estado assume papel interventivo relevante. Para uma descrição detalhada das discussões travadas dia a dia entre Musgrave e Buchanan, ver: SAMUELS, Warren J. Buchanan and Musgrave on public finance and public choice: a review essay. *Journal of the History of Economic Thought*, v. 22, n. 4, 2000. Uma comparação analítica entre as duas teorias é apresentada em: DESMARAIS-TREMBLAY, Maxime. Normative and positive theories of public finance: contrasting Musgrave and Buchanan. *Journal of Economic Methodology*, n. 21, p. 273-289, 2014.

foram parâmetros fundantes de seu pensamento, tanto positivo quanto normativo, sendo este último uma ampliação do escopo da economia tradicional em aproximar campos da filosofia e da teoria política.

Sua visão de uma sociedade desenvolvida o conduziu a enfatizar seus estudos na equidade da tributação, um conceito que, na perspectiva de Musgrave, tendia à obscuridade e à inferioridade nos modelos de equilíbrio de tributação ótima, nos quais a eficiência assume protagonismo. Ainda que admirasse tais modelos, ele se preocupou em desenhar um sistema de tributação que fosse compreensível e aceitável para os eleitores. A política de muitos modelos de tributação ótima, para ele, estava comprometida pelas premissas questionáveis, sobretudo pelo fato de que as implicações e preocupações de equidade eram quase inexistentes.⁴⁰⁶

Firme nessa premissa, Musgrave demonstrou que os problemas complexos acerca do processo de receitas e despesas do Estado são tradicionalmente relacionados com as finanças públicas. Todavia, enquanto a administração de receitas e despesas públicas⁴⁰⁷ envolve fluxos de dinheiro e gastos, os problemas básicos e eles relacionados não constituem matérias de finanças. Em vez disso, são problemas de alocação de recursos, de distribuição da renda, pleno emprego, estabilidade dos preços e crescimento. Essas são tarefas que

⁴⁰⁶ Uma passagem do prefácio de *Theory of Public Finance* é muito ilustrativa a respeito dessa ruptura de Musgrave com os modelos de tributação ótima, sobretudo a respeito da equidade como função de políticas fiscais: “Ao contrário de alguns puristas econômicos de hoje, admito mais do que apenas uma motivação científica; a conduta inteligente e civilizada do governo e o delineamento de suas responsabilidades estão no coração da democracia. De fato, a conduta do governo é o campo de testes da ética social e da vida civilizada. A conduta inteligente do governo requer uma compreensão das relações econômicas envolvidas; e os economistas, ao ajudarem nesse entendimento, podem esperar contribuir para uma sociedade melhor. É por isso que o campo das finanças públicas me parece de particular interesse; e é por isso que meu interesse no campo foi motivado por uma busca pela boa sociedade, nada menos que pela curiosidade científica” (MUSGRAVE, Richard A. *The theory of public finance*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1959. p. V, tradução nossa).

⁴⁰⁷ Utiliza-se aqui a expressão “administração de receitas e despesas públicas”, como um sinônimo de finanças públicas, para expressar o conteúdo da locução *public households*, adotada por Musgrave. Conforme ensina Daniel Bell, a terminologia de *public households* foi comumente utilizada por economistas sociológicos alemães e austríacos nos anos de 1920, enquanto lidavam com problemas de finanças públicas. Bell demonstrou que, na tradição da economia clássica, havia dois grandes reinos a respeito da atividade econômica. O primeiro, denominado de *domestic household*, abarcava residências e fazendas, cujos produtos não eram avaliados, na medida em que não eram objeto de troca no mercado. Em segundo estava a economia de mercado (*market economy*), em que o valor dos bens e serviços é avaliado pelos preços relativos registrados na troca de dinheiro. Mas o reino do *public household* deveria conviver como um terceiro gênero, expresso no orçamento público, e que corresponde à administração de receitas e despesas do Estado. Uma vez que os estudos de Bell centravam-se nos aspectos sociológicos das finanças públicas, ele prefere a terminologia de *public household* em detrimento das expressões “finanças públicas” ou “setor público” porque, em sua visão, a terminologia do *public household* possui uma conotação sociológica dos problemas familiares e da vida comum, sem a indesejada neutralidade das outras expressões apontadas. Ver: BELL, Daniel. The public household – on “fiscal sociology” and the liberal society. *The Public Interest*, n. 37, out. 1974. p. 29.

precisam ser examinadas dentro dos princípios da economia pública ou, mais precisamente, naqueles aspectos de economia pública que se originam das operações do orçamento.⁴⁰⁸

Como asseverou Lorenz Von Stein, o princípio da economia pública, aplicado à tributação, conduz à relação dinâmica entre o pagamento de impostos e a atividade tributária do Estado como uma instituição viva, muito além de um tratamento teórico, que considera exaurido o objeto da tributação na discussão dos impostos em si avaliados.⁴⁰⁹

Inseridos nesse contexto, os economistas formularam teorias que examinam os problemas de consumidores, empresas, sindicatos e outros agentes de tomada de decisão na economia. A partir da perspectiva econômica, há duas abordagens possíveis. A primeira busca definir as regras e princípios que promovem uma condução eficiente da economia pública. Em outras palavras, são determinados os planos ótimos de orçamento com base nas condições inicialmente definidas, e então se verifica como essas condições podem ser alcançadas. Essa abordagem é referida por Musgrave como uma teoria normativa ou ótima das finanças públicas.

Numa segunda abordagem, são desenvolvidas teorias para explicar por quais razões as atuais políticas públicas são perseguidas e para prever quais políticas serão perseguidas no futuro. Essa teoria de política orçamentária pode ser considerada como uma sociologia de políticas fiscais, na medida em que investiga processos sociais de escolhas entre prioridades de necessidades públicas.

Para ambas as abordagens, as consequências econômicas das ações legislativas devem ser determinadas. Na primeira perspectiva, é necessário identificar como o mercado reage a diversos tributos ou políticas de despesas, de modo que se pode escolher qual política provê resultados ótimos. Na segunda abordagem, é necessário compreender como o mercado reage do ponto de vista sociológico, de forma que seja possível prever mudanças na política que serão impulsionadas por essas reações mercadológicas.

Musgrave centra seus estudos na primeira abordagem, concernente à teoria normativa ou ótima das finanças públicas, apesar de reconhecer que seu modelo apresenta relações próximas com instituições econômicas e sociais.⁴¹⁰ Como assinalou o economista,

⁴⁰⁸ MUSGRAVE, Richard A. *The theory of public finance*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1959. p. 3.

⁴⁰⁹ STEIN, Lorenz Von. On taxation. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. (org.). *Classics in the theory of public finance*. Hampshire: Palgrave Macmillan, 1994. p. 34.

⁴¹⁰ Para uma visão baseada na perspectiva sociológica do orçamento, vide: BELL, Daniel. The public household – on "fiscal sociology" and the liberal society. *The Public Interest*, n. 37, p. 29-68, out. 1974. Ver também: SABINO, César. *Tributação. Breves aspectos sociológicos*. Disponível em: <http://www.unirio.br/ccjp/cienciapolitica/arquivos-1/tributacao>. Acesso em: 14 fev. 2017.

os limites de uma teoria normativa de finanças públicas dependem dos valores sociais e da sociedade aos quais ela serve, e a implantação de um plano de orçamento ótimo depende das relações funcionais que prevalecem no mercado. Com esse corte epistemológico, a teoria normativa pretende examinar como os objetivos do plano orçamentário podem ser determinados em situação ótima, e como eles podem ser implantados adequadamente.

Como tese central da teoria normativa das finanças públicas, Musgrave aponta os três objetivos fulcrais de uma política orçamentária. Ele parte da constatação de que não há regras uniformes ou comportamentos normativos aplicáveis para conduzir a economia pública.⁴¹¹ O administrador público é confrontado com um sem número de funções separadas – e muitas vezes não relacionadas – que exigem soluções distintas. A primeira tarefa de Musgrave foi a de identificar e organizar os objetivos do plano orçamentário, definir os problemas e verificar como esses objetivos e problemas estão relacionados.

Numa perspectiva normativa, Musgrave buscou examinar os objetivos da política fiscal de modo amplo e simplificado, recorrendo à concepção de um Estado imaginário, no qual padrões de eficiência prevalecem. A partir dessa ideia elementar, o autor agrupou os inúmeros objetivos a ser perseguidos pelo “departamento fiscal” desse Estado imaginário em três grandes grupos: o uso de instrumentos fiscais para (i) assegurar ajustes na alocação de recursos, (ii) assegurar ajustes na distribuição de renda e riqueza, e (iii) assegurar estabilidade econômica.

Em conexão com esses instrumentos, Musgrave apontou as principais características dos objetivos de alocação, distribuição e estabilização de uma política fiscal eficiente. Em preliminar, o autor advertiu que cada um dos objetivos somente pode ser alcançado se os demais também forem adequadamente conquistados. Dito de outro modo, o desvio de recursos para satisfazer necessidades públicas deve ser planejado no objetivo alocativo, presumindo-se que os recursos são totalmente empregados (estabilização) e que a distribuição adequada de renda foi assegurada (distribuição). De igual importância, a distribuição apropriada deve ser planejada na presunção de que uma renda de pleno emprego está disponível para distribuição, e que a satisfação de necessidades públicas está sendo endereçada. Por fim, a estabilização visa determinar quais ações fiscais são necessárias para

⁴¹¹ À evidência, passados 50 anos da teoria de Musgrave, muito se construiu a respeito de princípios e balizas elementares na elaboração de um orçamento público, sobretudo na Constituição Federal de 1988. Sem prejuízo, os objetivos do orçamento propostos por Musgrave ainda se mostram plenamente alinhados com os fins de uma política fiscal, especialmente quando inserida nos fins da Constituição Financeira.

manter o nível pretendido de demanda agregada, partindo da premissa de um estado apropriado de distribuição e de desvio de recursos para satisfazer as necessidades públicas.

No que se refere ao objetivo de alocação da política fiscal, Musgrave demonstra que o mecanismo de tributação – visto como um modo de transferência de recursos privados para o setor público – é capaz de *distribuir o custo dos gastos públicos de forma independente da distribuição da propriedade dos recursos a serem transferidos*. Dito de outro modo, para um objetivo da alocação da política fiscal, a necessidade de assegurar uma distribuição de custos independente do recurso particularmente transferido deve ser considerada como a função e a razão de ser da tributação. O objetivo de alocação, portanto, corresponde à clássica função da política fiscal, qual seja, a provisão de bens públicos pelo Estado, mediante a cobrança de tributos, com a característica elementar de coletivização dos custos envolvidos. A locução “bens públicos” é tomada numa acepção de toda atuação estatal tendente à consecução do bem comum.⁴¹²

Também por essa característica, o autor assevera que o âmbito de serviços públicos não serve como um mecanismo para registrar as preferências de seus consumidores, na medida em que, se a satisfação de necessidades públicas pode ocorrer sem um pagamento específico (uma vez que os impostos são utilizados para o bem-estar geral, e não para uma finalidade específica), o consumidor individual não necessita revelar sua avaliação de necessidade daquele produto ou serviço (o que se faz no mercado privado, por meio da aceitação dos preços estabelecidos pelos detentores dos bens e serviços desejados).⁴¹³

Em consequência desse objetivo, o orçamento alocativo deve ser equilibrado entre receitas e despesas, expressando um verdadeiro balanço entre benefícios derivados da satisfação de necessidades públicas e o custo de oportunidade de recursos retirados da

⁴¹² Em estudos subsequentes, Musgrave apontou que a função alocativa parte da premissa segundo a qual há diferenças relevantes entre necessidades públicas e privadas. Ambas se originam no mesmo sistema de preferências subjetivas dos indivíduos, ou seja, são necessidades individuais. No entanto, bens e serviços fornecidos para a satisfação de necessidades privadas podem ser adquiridos pelos indivíduos em variados montantes, ao passo que, contrariamente, bens e serviços fornecidos para a satisfação de necessidades públicas são necessariamente consumidos em quantidades idênticas por todos. Cf. MUSGRAVE, Richard A. A multiple theory of budget determination. In: MUSGRAVE, Richard A. *Public finance in a democratic society*. Brighton: Wheatsheaf Books. 1986. V. I. p. 24.

⁴¹³ Cf. MUSGRAVE, Richard A. On merit goods. In: MUSGRAVE, Richard A. *Public finance in a democratic society*. Brighton: Wheatsheaf Books, 1986. v. I. p. 35. Esse pensamento se mostra mais adequado, no sistema constitucional brasileiro, para os impostos, de característica não vinculada, a teor do artigo 164, IV, da CF/88. Certamente, tributos de natureza vinculada, como as taxas, ou cujos recursos possuem destinação constitucional específica, como as contribuições, admitem maior identificação das preferências dos consumidores de serviços públicos.

satisfação de necessidades privadas, baseado numa política – estabelecida por processos democráticos – de definição das necessidades públicas.⁴¹⁴

A formulação da função alocativa da política fiscal parte da premissa necessária segundo a qual há um estado adequado ou desejado de distribuição para servir de ponto de partida. Essa assunção se faz necessária por duas razões primordiais. Primeiro, a menos que esse estado de distribuição seja dado, os indivíduos não podem traduzir suas preferências, se para necessidades públicas ou privadas, num padrão de demanda eficiente. E, a menos que um dado estado de distribuição possa ser aceito como adequado, o padrão resultante de demanda eficiente não pode ser aceito na formulação de políticas de uso eficiente de recursos.

De acordo com Musgrave, *é objetivo da função distributiva da política fiscal estabelecer e assegurar esse estado adequado de distribuição*. Nesse desiderato, a função distributiva precisa assumir que a satisfação de necessidades públicas é determinada corretamente pela função alocativa, e que o pleno emprego e a estabilidade de preços são mantidos pela função estabilizadora.

A distribuição de renda e riquezas numa economia de mercado depende de diversos fatores, que incluem as leis de herança, a disponibilidade de oportunidades de educação, mobilidade social e estrutura de mercados. Como resultado desses fatores, um estado de distribuição, com um dado grau de igualdade ou desigualdade, se conforma e define. Esse estado de distribuição poderá parecer adequado para alguns, ao passo que outros preferirão um maior ou menor nível de igualdade.

Com base em imperativos mínimos que constituem algum consenso mesmo em sociedades muito diversas – tal como a necessidade de enfrentar a pobreza –, é preciso concordar, afirma Musgrave, que o papel do Estado, sobretudo em sociedades democráticas, inclui a interferência em situações dessa natureza. Nesse caso, um mecanismo deve ser

⁴¹⁴ Musgrave utiliza o conceito de *custo de oportunidade* para estabelecer que o volume de recursos retirados de particulares deveria ser equivalente ao volume de recursos adicionados ao uso pelo Estado, desde que o orçamento esteja planejado num contexto de pleno emprego. Apesar disso, isso não significa, segundo o autor, que o orçamento deve ser balanceado no sentido de que os gastos devem sempre equivaler às receitas tributárias, na medida em que nos desembolsos de capital, por exemplo, a liberação de recursos de uso privado e sua transferência para a satisfação de necessidades públicas pode ser acompanhada por meio de um mecanismo de empréstimo, em vez de tributação, ainda que, ao final, receitas tributárias serão utilizadas para pagamento do empréstimo. É preciso considerar que o balanço orçamentário de Musgrave trabalha com a plena eficiência das três perspectivas da política fiscal, de modo que uma situação de descompasso entre essas funções não justifica a manutenção de um equilíbrio entre receitas e despesas. Em consequência, se as funções alocativa e distributiva ainda não atingiram os resultados pretendidos da política que lhes dá suporte – o que ocorre mais comumente em países em desenvolvimento –, é forçoso reconhecer que o desequilíbrio orçamentário, com foco nas despesas, será um dos principais meios de atingir os resultados esperados.

adotado para que correções no estado de distribuição possam ser ordenadas de tal forma que provoquem o menor dano para o funcionamento eficiente da economia.

Esse mecanismo é provido pelo sistema de tributação e de transferências no contexto da função distributiva das políticas fiscais, ainda que existam outros mecanismos destinados a ajustar o estado de distribuição. Do ponto de vista econômico, essa perspectiva envolve um mínimo de interferência na alocação de recursos, tal como determinada pelo sistema de preços. Contrariamente aos gastos e impostos da função alocativa – que são estabelecidos para mover recursos da satisfação de particulares para a satisfação de necessidades públicas –, os tributos e transferências da função distributiva são definidos para deslocar recursos da disposição de um indivíduo para outro.

Com efeito, a situação das pessoas frente ao mundo tem, em grande medida, uma relação direta e imediata com o modo como estão distribuídos os bens sociais. A maneira como se distribuem os bens sociais e o valor que se atribui a cada um deles responde ao tipo de sociedade na qual se distribuem, à ideologia predominante (justificam as diversas distribuições) e às configurações políticas imperantes (impõem essas distribuições). Michael Walzer, por exemplo, demonstrou que o Estado desempenha papel fundamental nessa distribuição – não é, nem pode ser, alheio às valorações morais presentes na comunidade sobre esses bens.⁴¹⁵

Por essas razões, o modo como estão estruturados os sistemas distributivos fazem que a inter-relação entre o privado e o público não esteja determinada por uma separação total, havendo uma fronteira difusa entre eles. Uma adequada estrutura social que impeça a dominação de um bem social predominante e do grupo de pessoas que o possui requer, quase sempre, uma intervenção moderadora do Estado que elimine dita situação nociva para a realização da justiça.⁴¹⁶

⁴¹⁵ WALZER, Michael. *Política e paixão: rumo a um liberalismo mais igualitário*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 47. De modo semelhante, Amartya Sen pondera: "Vivemos um mundo de opulência sem precedentes, mas também de privação e opressão extraordinárias. O desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer ponderadamente sua condição de cidadão" (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2009, p. 144).

⁴¹⁶ Ao comentar a doutrina de Walzer e sua aplicação à tributação, Reuven S. Avi-Yonah ressalta que, nas sociedades capitalistas, o dinheiro se tornou o "bem dominante" a que aludia Rawls, e as pessoas que acumulam o dinheiro são mais propensas a acumular poder ilegítimo em outras esferas, tais como a política. Com essa premissa, Avi-Yonah refere-se aos efeitos danosos do dinheiro e à necessidade de sua redistribuição, inclusive por meio da *tributação distributiva*: "Em nossa sociedade capitalista, o dinheiro é o 'bem dominante', e as pessoas que o possuem têm maior probabilidade de acumular poder ilegítimo em outras esferas, como a política. Esse bem dominante é mais ou menos sistematicamente convertido em todo tipo de outras coisas – oportunidades, poder e reputação. Walzer continua explicando os efeitos insidiosos do dinheiro e por que ele precisa ser limitado pela redistribuição, incluindo impostos redistributivos: o imperialismo de mercado exige outro tipo de redistribuição, que não é tanto uma questão de traçar uma linha, mas de redesenhá-la. O que está

Apesar da clareza a respeito da necessidade de promover ajustes ao estado de distribuição, Musgrave reconhece que constitui tarefa dificultosa estabelecer qual é o adequado e desejado estado de distribuição. Essa definição exige um processo de tomada de decisão política, que precede a conformação da política fiscal e se baseia nos fundamentos e razões de ser do próprio Estado. Ainda que essas políticas sejam comumente baseadas no primado da igualdade, quando aplicada a questões econômicas, essa diretriz pode ser interpretada de diferentes formas, e a escolha entre elas é uma questão de julgamento valorativo. Para alguns, pode implicar igualdade real num bem-estar econômico em qualquer dado momento; para outros, pode significar a substancial diferença entre os conceitos de igualdade e oportunidade; e, ainda, alguns podem interpretar a igualdade em termos de máximo bem-estar a todos os membros da sociedade.⁴¹⁷

em questão agora é o domínio do dinheiro fora de sua esfera, a capacidade de homens e mulheres ricos para negociar indulgências, comprar escritórios do Estado, corromper os tribunais, exercer poder político. O exercício do poder pertence à esfera da política, enquanto o que acontece no mercado deve pelo menos aproximar-se de uma troca entre iguais (uma troca livre). Quando o dinheiro carrega consigo o controle, não apenas das coisas, mas das pessoas, também, deixa de ser um recurso privado. [...] Walzer advoga, assim, a tributação como um meio (juntamente com os sindicatos e a limitação dos direitos de propriedade) de restringir o mercado à sua esfera apropriada. Mas ele também reconhece as limitações inerentes a toda redistribuição, já que seu objetivo não é abolir o mercado: 'Todas as três redistribuições redesenham a linha entre política e economia, e o fazem de maneira a fortalecer a esfera política – a mão dos cidadãos, isto é, não necessariamente o poder do estado'. Mas, por mais fortes que sejam as mãos, os cidadãos não podem tomar as decisões que desejarem. A esfera da política tem seus próprios limites. Portanto, a redistribuição nunca pode produzir igualdade simples, desde que ainda existam dinheiro e mercadorias, e haja algum espaço social legítimo no qual eles possam ser trocados" (AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax Law Review*, v. 60, n. 1, 2006, p. 1-28. tradução nossa).

⁴¹⁷ Desde Musgrave, diversas teorias a respeito da justiça distributiva se desenvolveram, sobretudo a partir do debate da teoria de justiça de John Rawls, marcadamente liberal. Apesar de não constituir objeto do presente estudo, julgamos relevante apontar que nossa escolha sobre este indispensável tema se centra no comunitarismo, um conceito político, moral e social que surge no final do século XX (por volta da década de 1980) em oposição a determinados aspectos do individualismo – incluindo a doutrina de justiça de Rawls – e em defesa da interação da justiça com a concepção da sociedade civil. Dentre seus defensores, partilhamos das ideias de Michael Walzer, que julga o liberalismo uma teoria insuficiente, porque desconsidera o que ele denomina de *associações involuntárias* – ou seja, a prevalência de certos padrões sociais e morais em detrimento das pessoas que deles não compartilham ou deles estão alijadas, de modo que o véu da ignorância de Rawls estaria comprometido desde a sua concepção. Com essas críticas, Walzer apresenta a sua proposta de igualdade complexa, uma situação ou condição social na qual nenhum grupo de pessoas domina, sob um parâmetro ou pressuposto único, o processo de distribuição de bens sociais. Para tanto, considera que há várias classes diferentes de bens sociais, e cada uma delas compõe diferentes esferas de justiça, com distintos critérios distributivos. Bens sociais diferentes, distribuídos por diversas razões, entre diferentes grupos de pessoas, podem contribuir com a construção de uma sociedade justa; por seu turno, uma distribuição igual de tudo, para todos e em qualquer momento e circunstância, pode conduzir a situações injustas. Walzer pondera que a maioria dos bens sociais é – e deve ser – distribuída com um maior ou menor grau de ingerência, dependendo do bem social de que se trate. Para ele, o Estado desempenha papel fundamental nessa distribuição – não é, nem pode ser, alheio às valorações morais presentes na comunidade sobre esses bens. Uma adequada estrutura social que impeça a dominação de um bem social predominante e do grupo de pessoas que o possui requer, quase sempre, uma intervenção moderadora do Estado que elimine dita situação nociva para a realização da justiça. WALZER, Michael. *Política e paixão: rumo a um liberalismo mais igualitário*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

Percebe-se, na relação da tributação com as funções alocativa e distributiva da política pública, uma necessidade relevante de coordenação entre elas, na medida em que o programa de alocação depende dos padrões de demanda efetiva tal como definidos pelos ajustes da função distributiva. E o programa desta última, a seu turno, depende da distribuição de fatores de renda no mercado, tal como afetado pelas políticas da função alocativa.

A função estabilizadora da política fiscal, a seu turno, concerne não à alocação de recursos entre o público e o privado, ou entre particulares. Essa função visa à manutenção de um alto nível de utilização de recursos e um valor estável da moeda – em síntese, a manutenção de um nível apropriado de demanda agregada⁴¹⁸. Seu objetivo, portanto, é determinar o espaço inflacionário ou deflacionário na ausência de ações estabilizadoras e decidir qual o nível necessário de tributos ou transferências para preencher esse espaço. Para tanto, se baseia em três princípios básicos.

Primeiro, se o desemprego involuntário prevalecer, ela aumenta o nível da demanda, de modo a ajustar os gastos agregados para cima, até o valor da produção no pleno emprego. Nesse caso, a política fiscal pode ser utilizada para aumentar o nível agregado de despesas e então proporcionar um acréscimo no nível de emprego. Vários instrumentos podem ser utilizados para alcançar essa finalidade. O governo pode aumentar seus gastos com produtos e serviços; pode, ainda, tomar medidas que levem a um aumento no nível de despesas privadas, ou combinar ambas as estratégias.

Em segundo lugar, se a inflação prevalece, reduz o nível da demanda, de modo a ajustar os gastos agregados para baixo, até o valor da produção medido em preços correntes, em vez de crescentes. Nesse cenário, as despesas totais excedem a produção viável avaliada a preços correntes, de modo a produzir inflação. A política fiscal pode ser utilizada, assim, para reduzir os gastos em bens e serviços, bem como para aumentar tributos, e os gastos públicos (na forma de transferências aos particulares) podem ser diminuídos.

Por fim, em terceiro, se o pleno emprego e a estabilidade de preços prevalecem, mantém o nível agregado de gastos em dinheiro para prevenir desemprego e inflação. Todavia, a manutenção de altos níveis de emprego com estabilidade de preços não implica um nível constante de demanda agregada, tampouco que o nível de renda deve ser estabilizado. Ao contrário, a política fiscal deve promover uma expansão da demanda proporcional ao crescimento da capacidade de produção, resultando numa taxa de

⁴¹⁸ MUSGRAVE, Richard A. A multiple theory of budget determination. In: MUSGRAVE, Richard A. *Public finance in a democratic society*. Brighton: Wheatsheaf Books, 1986. v. I. p. 27.

crescimento que se move em conjunto com o equilíbrio, de modo que o alto emprego e a estabilidade dos preços são mantidos em processo de expansão.

O conteúdo da função estabilizadora da política fiscal demonstra sua íntima relação e conexão direta com as demais funções – alocativa e distributiva. Com efeito, a primeira tarefa da função estabilizadora é avaliar o nível de despesas agregadas que serão necessárias para satisfazer os objetivos da função alocativa, com ênfase nos gastos com bens e serviços, bem como em investimentos, e consumo e balança comercial. Ainda, uma vez que *gastos privados dependem da distribuição da renda*, o plano das funções alocativa e distributiva deve ser considerado.

Se uma expansão é necessária, a função estabilizadora não aumentaria o nível de gastos públicos em bens e serviços, porque isto interferiria com a satisfação de necessidades públicas tal como planejado na função alocativa. De outro turno, se uma contração se mostra exigida, a função estabilizadora imporá o adequado nível de tributação, criando uma redução nos gastos com bens e serviços, a fim de evitar uma interferência com a satisfação de necessidades públicas.

Uma vez que a função estabilizadora não persegue objetivos distributivos, suas transferências de pagamentos ou tributos serão proporcionais à adequada distribuição de renda tal como determinado pela função distributiva. Em suma, a função da tributação no contexto do orçamento de estabilização é apenas prevenir a inflação, assim como a função das transferências visa somente prevenir uma deflação.

Torna-se claro, na coordenação entre as funções acima comentadas, que não há uma linha clara para distinguir políticas fiscais de políticas monetárias, na medida em que a tributação e os gastos públicos são instrumentos importantes de controle da liquidez do mercado e da renda disponível para consumo, afetando o controle da inflação.

Em adição, Musgrave reconhece que uma distinção clara entre a tributação nas funções alocativa e distributiva da política fiscal não se faz possível. A implicação de uma função em outra é inerente à política fiscal, e até mesmo efeitos não desejados podem ocorrer na adoção de medidas alocativas ou distributivas, interferindo mutuamente nos objetivos de cada uma delas. Isso não invalida, contudo, a utilidade dos conceitos apresentados por Musgrave, em especial quando comparados a critérios de capacidade contributiva, que não são capazes, isoladamente, de permitir uma adequada identificação das funções da política

fiscal.⁴¹⁹ Em adição, uma abordagem clássica da tributação, com objetivos meramente distributivos de bens entre o Estado e os particulares, tampouco consegue alcançar os objetivos elementares de uma política fiscal pretendida pelos países democráticos.

Desde que as três funções primordiais da política fiscal foram propostas por Musgrave há 50 anos, as economias nacionais dos países se tornaram muito mais interconectadas, e cada uma dessas funções deve, agora, ser estendida para permitir políticas adequadas a essa realidade inter-relacional, independentemente de decorrerem do comércio de bens e serviços, da mobilidade do capital, da migração de trabalhadores ou de externalidades internacionalmente compartilhadas.⁴²⁰

Certamente, passado meio século desde a primeira apresentação da teoria normativa de Musgrave, transformações políticas e sociais profundas ocorreram em nível global, e muitas das políticas fiscais adotadas mundo afora nesse período foram severamente influenciadas pelas ideias de Musgrave. Por óbvio, não é apenas porque a teoria completa este tempo de vida que deve ser relegada a um plano secundário ou ultrapassado; ao contrário, não havendo evidente superação de suas premissas, a tarefa que se impõe é compreendê-la no contexto atual, sem descuidar de suas fundações.

Como bem advertiu Paulo de Barros Carvalho,

“Entre os argumentos que dificultam a exposição clara de ideias, impedindo a marcha do processo de convencimento, está o recurso à qualificação de conceitos, teorias e sistemas como ‘superados’. Que pensador não teve sua contribuição marcada pela coima de ‘ultrapassada’, simplesmente porque outras advieram, criando novas alternativas de conhecimento? A cada instante nos deparamos com ‘superações’ que deixam para trás pensamentos importantes, sob a alegação de que seu tempo histórico já teria passado e, portanto, considerar aquele conjunto de proposições ou o sistema que lhe organiza a existência, algo acabado, posto em desuso pelo aparecimento de novas concepções. [...] Aliás, quando o desempenho do raciocínio começa a ficar difícil, quando o autor encontra obstáculos discursivos de transposição duvidosa, um dos primeiros impulsos de nossa mente é lançar mão desse expediente

⁴¹⁹ Sobretudo quando o âmbito normativo da capacidade contributiva é definido em cotejo com outros princípios constitucionais, o que ocorre na instituição de gastos tributários.

⁴²⁰ Não se ignora que a teoria de Musgrave sofreu, também, críticas severas de outros pensadores, sobretudo aqueles comprometidos com uma visão liberal do mercado e minimalista do Estado, para quem uma economia livre de mercado num sistema econômico capitalista possui condições de assegurar, por si, a melhoria de qualidade de vida dos indivíduos e reduzir as desigualdades, sendo papel do Estado apenas assegurar a higidez dessas premissas. Como exemplos dessa corrente crítica estão os discípulos da Escola Austríaca e de seu pensador mais conhecido, Ludwig Von Mises. Uma crítica direta e ácida a Musgrave, baseada em Mises, foi apresentada por GORDON, David. *The limits of public choice. Review of public finance and public choice – two contrasting visions of the state*, by James Buchanan and Richard Musgrave. *The Mises Review*, v. 6, n. 2, 2000. Disponível em: <https://mises.org/library/public-finance-and-public-choice-two-contrasting-visions-state-james-buchanan-and-richard>. Acesso em: 14 maio 2018.

argumentativo, pois se trata de instância inexorável, já que a não retórica é retórica também. Há, contudo, maneiras distintas de movimentar o pensamento, ajustando sua trajetória dentro de padrões mais serenos, tolerantes e produtivos, mesmo porque, se tudo está superado, então nada está superado e o espírito humano permanece pronto para locomover-se, livremente, nos horizontes da consciência.”⁴²¹

Manifestações doutrinárias e experiências internacionais atuais são demonstração clara de que as ideias centrais de Musgrave continuam a produzir não apenas debate acadêmico, mas, sobretudo, frutos doutrinários e relevante influência na formulação de políticas públicas.

Registra-se que, no Brasil, Alcides Jorge Costa rendeu-se à teoria de Musgrave, em ensaio destinado ao debate, sempre presente, de reforma do sistema tributário brasileiro, publicado em 1987.⁴²²

Mais recentemente, Roberto Quiroga Mosquera discorreu sobre as funções alocativa, distributiva e estabilizadora da política fiscal, com suporte em Musgrave, para concluir que “os conhecimentos desenvolvidos pelos teóricos das finanças constituem matéria-prima básica daqueles que pretendem produzir norma jurídica de boa qualidade”.⁴²³

Igual doutrina foi construída por Luís Eduardo Shoueri, que enumera, com base explícita em Musgrave, os efeitos que a tributação provoca na economia entre distributivos, alocativos e estabilizadores, conforme conteúdos acima analiticamente examinados.⁴²⁴

No campo da economia, Rogério Mori também resgatou as funções da política fiscal de Musgrave, numa análise das difíceis decisões políticas que são exigidas por força da delicada situação fiscal brasileira.⁴²⁵

Ao examinar as implicações pertinentes ao debate de substituição do imposto de renda norte-americano por um imposto sobre o consumo (existente naquele país até 1913),

⁴²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. In: ENCICLOPÉDIA jurídica da PUC-SP. Coord. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire. Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Coord. de tomo: Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. p. 5-6.

⁴²² COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Direito Tributário Atual*, v. 7/8, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Resenha Tributária, p. 1.733 a 1.770, 1987/1988.

⁴²³ MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação e política fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; IBET (Ed.); CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo, Noeses, 2005. p. 557-579.

⁴²⁴ SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 41.

⁴²⁵ MORI, Rogério. Política fiscal e desempenho macroeconômico. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). *Direito tributário: política fiscal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 25-44.

Reuven S. Avi-Yonah questiona-se, preliminarmente, quais seriam os fins da tributação. Em resposta, o professor da Universidade de Michigan aponta três objetivos centrais.⁴²⁶

O primeiro, afirma Avi-Yonah, é obter receitas para as funções necessárias do governo, tais como o fornecimento de bens e serviços públicos, com base num “acordo” ideológico de que essa função é necessária – ainda que se discuta quais são as funções realmente necessárias do governo, e qual tamanho de governo é recomendável. Não é difícil enxergar, nessa premissa, a função alocativa da política fiscal desenhada por Musgrave.

O segundo objetivo, na perspectiva de Avi-Yonah, é o de *redistribuição*, destinada a reduzir a distribuição desigual de renda e riqueza que resulta da operação normal de uma economia de mercado. Conforme o autor pondera, trata-se de uma função largamente empregada nos Estados modernos. Apesar de terem surgido diversas correntes destinadas a explorar a justiça distributiva, Avi-Yonah rende-se ao fato de que muitas nações desenvolvidas utilizam os tributos como medida distributiva, evoluindo-se o debate, agora, para a eficiência dessa função – ou seja, tratando-a como premissa inerente ao sistema, apenas sujeita a ponderações. Ainda quanto a essa função, possui identidade de nomenclatura e alta semelhança de conteúdo com a teoria Musgraviana, antes explorada.

Por fim, o terceiro objetivo apontado por Avi-Yonah é o *regulatório*, qual seja, a tributação pode ser usada para guiar atividades do setor privado nas direções desejadas pelos governos. Ele assinala que essa discussão, sujeita a controvérsias, concentra o debate justamente dos gastos tributários (*tax expenditures*). Assinala Avi-Yonah: “Mas é difícil negar que a tributação tenha sido e ainda seja amplamente utilizada para esse fim, como mostrado, *inter alia*, pela expansão do orçamento de *tax expenditures* em todo o mundo após sua introdução nos Estados Unidos na década de 1970” (tradução nossa)⁴²⁷. A função regulatória de Avi-Yonah, com sua característica interventiva da atividade econômica para alcance dos fins do Estado, apresenta fortes semelhanças com a função estabilizadora da teoria de Musgrave, na medida em que, em ambas, a tributação sobressai como instrumento de condução de comportamento dos agentes econômicos para manter – ou alcançar – índices da economia largamente desejáveis, tais como o pleno emprego e a inflação controlada.

Joseph E. Stiglitz e Jay K. Rosengard, no estudo do setor público, também consideram, até os dias atuais, os benefícios da teoria Musgraviana. Esses economistas

⁴²⁶ Conforme AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax Law Review* 60, n. 1, 2006, p. 3.

⁴²⁷ No original: But it is hard to deny that taxation has been and still is used widely for this purpose, as shown *inter alia* by the spread of the tax expenditure budget around the world following its introduction in the United States in the 1970's” (AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax Law Review*, v. 60, n. 1, 2006, p. 4).

reconhecem que, atualmente, as atividades do governo em cada uma das funções da política fiscal na teoria de Musgrave estão entrelaçadas e não podem ser nitidamente compartimentalizadas, mas, ainda assim, as três funções concedem um caminho apropriado para enxergar a miríade de atividades nas quais o governo está comprometido.⁴²⁸

Os modernos conceitos de política fiscal (ou política orçamental) também se apoiam ou apresentam similitude clara com as funções da doutrina Musgraviana. Para Paul A. Samuelson e William D. Nordhaus, por exemplo, a política fiscal é um ramo da política econômica que define o orçamento e seus componentes, os gastos públicos e impostos *como variáveis de controle*, para garantir e manter a estabilidade econômica, amortecendo as flutuações dos ciclos econômicos e ajudando a manter uma economia crescente, o pleno emprego e a inflação baixa. Nesse desiderato, de acordo com Samuelson e Nordhaus, o Estado fomenta a *equidade* utilizando os programas de tributos e de gastos para *redistribuir a renda* em favor de determinados grupos. De igual modo, o Estado fomenta a *estabilidade* e o crescimento macroeconômico – reduzindo o desemprego e a inflação e fomentando o crescimento econômico – por meio da política fiscal e da regulação monetária.⁴²⁹

Ainda mais recentemente, John E. Head examinou as reformas tributárias (ou suas propostas) de países de língua inglesa baseadas na doutrina de Musgrave,⁴³⁰ as quais ocuparam – e ainda ocupam – boa parte das discussões a respeito de equidade de distribuição como finalidades de uma política fiscal consistente.⁴³¹

Outras experiências empíricas também demonstram que as funções da política fiscal de Musgrave podem, de fato, atingir os ideais de justiça distributiva. David Coady, Ruud de Mooji e Baoping Shang, em pesquisa realizada para o Fundo Monetário

⁴²⁸ Cf. STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. *Economics of the public sector*. New York: W. W. Norton Company, 2015. p. 18. Ver ainda: SAWYER, Malcolm. The continuing relevance of fiscal policy. In: CREEL, Jérôme; SAWYER, Malcolm (org.). *Current thinking on fiscal policy*. New York: Palgrave Macmillan, 2009. p. 79-94.

⁴²⁹ SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. *Macroeconomía*. 16. ed. Madrid: McGraw-Hill, 2009. p. 34.

⁴³⁰ Nomeadamente, as propostas ou reformas ocorridas no Canadá (1969), Estados Unidos (1984), Austrália (1985) e Nova Zelândia (1982).

⁴³¹ Cf. HEAD, John G. The political economy of tax reform: a neo-musgravian perspective. In: HEAD, John G.; KREVER, Richard. *Tax reform in the 21st century*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009. p. 44. Head argumenta que as prioridades de uma reforma tributária, no século XXI, deverão ser diversas daquelas que prevaleceram no passado. No intento de fazer frente aos desafios como o aquecimento global, o envelhecimento populacional, as doenças contagiosas e a pobreza, o crescimento rápido e sustentado de gastos públicos será necessário. Esse desafio, afirma Head, demanda uma mudança no quadro analítico, de modo que considerações sobre adequação de receitas assumem um significado maior lado a lado com os objetivos clássicos de equidade, eficiência e simplicidade. Ainda assim, Head apenas propõe, a partir da teoria Musgraviana, uma nova perspectiva de balanço orçamentário, no qual as despesas assumirão um papel cada vez mais relevante – provocando, portanto, o aumento do Estado.

Internacional (FMI), conduziram a comparação de dados econômicos para verificar empiricamente esse efeito em países desenvolvidos, durante os anos de 1990 e 2000. Segundo os pesquisadores, a política fiscal representou um importante papel na redução da desigualdade de renda, sendo a maior parte desse objetivo alcançada mediante as despesas públicas, através de transferências (pensões públicas e benefícios sociais).⁴³²

O estudo demonstrou, mediante análise de dados, que as políticas fiscais reduziram pela metade os índices de pobreza em 19 países integrantes da OCDE durante as décadas de 1990 e 2000, sobretudo por meio de transferências em programas sociais. A pesquisa também apontou que as políticas fiscais distributivas são responsáveis por reduzir a regressividade da carga tributária, própria dos impostos sobre o consumo. Isso porque, a despeito da regressividade e reduzida atenção da capacidade contributiva inerente a esses tributos, as despesas públicas pertinentes a saúde, educação e proteção social (i.e., aposentadorias) – cujos benefícios são mais igualmente distribuídos do que a renda disponível – são altamente progressivas e distributivas. Em consequência, essas despesas progressivas provocaram a melhora dos coeficientes de Gini em 5.8 pontos percentuais em cinco economias europeias (Bélgica, Alemanha, Grécia, Itália e Reino Unido), durante o período analisado (décadas de 1990 e 2000).⁴³³

A partir dos dados empíricos, os autores assim concluíram:

“Embora outros instrumentos políticos, como as regulamentações do mercado de trabalho, também possam ser usados para atingir metas redistributivas, a política fiscal é a principal ferramenta com a qual os governos podem afetar a distribuição de renda. De fato, a política fiscal tem desempenhado um papel significativo na redução da desigualdade de renda nas economias avançadas. Os impostos e transferências diretos de renda reduziram a desigualdade em cerca de um terço, e as transferências em espécie reduziram a desigualdade em outros 15%”.⁴³⁴

Como alertou Celia Lessa Kerstenetzky, há controvérsia na literatura sobre Estados de Bem-Estar Social quanto à eficácia relativa de políticas de redistribuição de renda e de expansão de oportunidades em termos de inclusão social; no entanto, esse debate encontra

⁴³² COADY, David; MOOIJ, Ruud de; Shang, Baoping. Inequality and fiscal redistribution in advanced economies. In: CLEMENTS, Benedict et al. *Inequality and fiscal policy*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2015, p. 37-56.

⁴³³ COADY, David; MOOIJ, Ruud de; Shang, Baoping. Inequality and fiscal redistribution in advanced economies. In: CLEMENTS, Benedict et al. *Inequality and fiscal policy*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2015, p. 43.

⁴³⁴ COADY, David; MOOIJ, Ruud de; Shang, Baoping. Inequality and fiscal redistribution in advanced economies. In: CLEMENTS, Benedict et al. *Inequality and fiscal policy*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2015, p. 54.

maior terreno em países desenvolvidos do que em países em desenvolvimento, pois, nestes últimos, a pobreza se confunde com privação absoluta, incluindo situações de subnutrição infantil, crônica e aguda.⁴³⁵

No Brasil, os gastos progressivos com transferências públicas, tal como o Bolsa Família, também são apontados como uma medida importante de compensação da regressividade da carga tributária, muito significativa no país. Misabel de Abreu Machado Derzi assevera que determinados gastos públicos adquirem legitimidade na medida em que atenuam o caráter regressivo do sistema tributário, e, deste modo, os gastos do programa Bolsa Família são insusceptíveis de restrição, pois têm o caráter de “devolução de impostos a todos aqueles desprovidos de capacidade econômica que, no entanto, suportam-lhes o ônus que lhes são transferidos nos preços das mercadorias [...] que adquirem”.⁴³⁶

De igual modo, estudo desenvolvido por Fabiana Rocha e Enlison Mattos, a respeito da eficiência dos gastos públicos na distribuição da renda no Brasil, demonstrou que existe uma relação positiva bastante expressiva entre a percentagem de transferência na renda das famílias e as medidas de distribuição de renda.⁴³⁷

Nos países em desenvolvimento que tiveram seus dados examinados por estudo conduzido para o FMI sob a direção de Nora Lustig (Armênia, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, El Salvador, Etiópia, Guatemala, Indonésia, México, Peru, África do Sul e Uruguai), situação semelhante foi apresentada, com destaque para o alto nível de gastos em educação e saúde, destinados a reduzir as desigualdades, como vetor das políticas fiscais.

⁴³⁵ Cf. KERSTENETZKY, Celia Lessa. Redistribuição e desenvolvimento? A economia política do programa bolsa família. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 52, n. 1, p. 53-83, 2009.

⁴³⁶ Nas palavras de Misabel Derzi, “se a Constituição determina que os tributos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica de cada um, é direito daqueles que pagam os impostos, sem qualquer disponibilidade econômica para isso, obter a devolução do montante injustamente transferido aos cofres públicos” (DERZI, Misabel A. M. Guerra Fiscal, Bolsa Família e Silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, Presidência da República, v. 16, n. 108, fev./mai. 2014). No mesmo sentido afirmam Thiago Costa Monteiro Caldeira e Jamir Calili Ribeiro: “Os gastos públicos não só podem, mas devem ser utilizados como meio para compensar o caráter regressivo dos tributos, diante da realidade brasileira de distribuição da carga de tributos e benefícios sociais. Gastos públicos, seja por meio da concessão de benefícios fiscais ou da distribuição de recursos públicos, dotados de regressividade, ou seja, gastos que, apropriados por parcela favorecida da sociedade, reforçam a regressividade existente no sistema tributário, atuam contra o objetivo constitucional de construção de uma sociedade justa, devendo, portanto, serem considerados inconstitucionais” (CALDEIRA, Thiago Costa Monteiro; RIBEIRO, Jamir Calili. Proibição de gasto público regressivo e os direitos fundamentais. In: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo; FEITOSA, Raymundo Juliano (coords.). *Direito tributário e financeiro I*. Florianópolis: CONPEDI, 2016. p. 314).

⁴³⁷ ROCHA, Fabiana; MATTOS, Enlison. Distribuição de renda e gasto público: uma análise de eficiência para os estados brasileiros. *Informações Fipe*, n. 369, jun. 2011. p. 12. Em outro estudo já citado, Celia Lessa Kerstenetzky demonstrou que o Bolsa Família constitui política relevante na redução das desigualdades, mas que esses objetivos somente serão alcançados com a combinação de outras políticas inclusivas de gastos sociais, como educação e saúde. (KERSTENETZKY, Celia Lessa. Redistribuição e desenvolvimento? A economia política do programa bolsa família. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 52, n. 1, 2009).

Apesar de diferenças importantes em cada um dos países, o estudo comprovou que esses gastos são essenciais para promover a redistribuição da renda.⁴³⁸

3.3. Metodologia de análise dos gastos tributários a partir das funções da política fiscal: eficiência da administração pública e eficiência econômica

Para endereçar uma metodologia adequada de exame dos gastos tributários a partir das funções da política fiscal da doutrina Musgraviana, uma premissa é essencial. Como se afirmou anteriormente, o próprio Musgrave considera, em sua teoria de finanças públicas, que essas funções estão umbilicalmente relacionadas e somente podem ser alcançadas se as demais também forem adequadamente utilizadas. Mais do que isso, afirma-se que o programa de alocação depende dos padrões de demanda efetiva, tal como definidos pelos ajustes da função distributiva, e o programa desta última, a seu turno, depende da distribuição de fatores de renda no mercado, tal como afetado pelas políticas da função alocativa.

Essa inter-relação funcional demonstra que a implicação de uma função em outra é inerente à política tributária, de modo que duas conclusões preliminares, para fins metodológicos, precisam ser tomadas como proposições antecedentes.

Primeiramente, não há plano seguro para enquadrar gastos tributários em alguma das funções de política fiscal de forma pura, isolada e apartada das demais funções. Dito de outro modo, não haverá gasto tributário passível de ser considerado exclusivamente a partir de uma das funções da política fiscal, na medida em que (i) a inter-relação das funções é intrínseca à própria política, (ii) cada uma das funções serve ao alcance das demais, e (iii) ainda que de modo não desejado, um gasto tributário que persiga uma das funções da política fiscal poderá ter efeito positivo ou negativo nas demais. O resultado do labor interpretativo do gasto tributário será a sua justificação na política fiscal por meio de suas *características marcantes*, que apresentem maior afinidade com alguma das funções essenciais da política fiscal, em situação de proeminência e primazia sobre as demais funções da política. Não se descuidará, contudo, de que, sempre e em alguma medida, as demais funções da política fiscal estarão mediatamente presentes e atendidas (ou afetadas) pelo gasto tributário, sob pena de uma incongruência sistêmica insanável, capaz de infirmar a política fiscal em sua essência.

⁴³⁸ Cf. LUSTIG, Nora. The redistributive impact of government spending on education and health: evidence from thirteen developing countries in the commitment to equity project. In: CELEMENTS, Benedict et al. *Inequality and fiscal policy*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2015. p. 295-320.

Em segundo lugar, o exame do gasto tributário sob a perspectiva da política fiscal não pode ser realizado no plano puramente normativo, numa tentativa infrutífera de estabelecer, de modo integral e somente a partir da interpretação sintática ou semântica da lei tributária, a função do gasto tributário no contexto da política fiscal da doutrina Musgraviana. A própria teoria normativa ou ótima das finanças públicas de Musgrave considera que *as consequências econômicas das ações legislativas devem ser determinadas para estabelecer a política fiscal*, sobretudo na identificação das reações do mercado a diversos tributos ou políticas de despesas. Com efeito, a política fiscal na teoria normativa destina-se a alcançar resultados ótimos dentre as escolhas possíveis de receitas e despesas, de modo que esse processo somente pode ocorrer a partir do reconhecimento dos impactos dessas escolhas sobre o mercado e sobre o comportamento dos agentes econômicos.⁴³⁹

Esse passo, como visto anteriormente, é fundamental para que cada um dos gastos tributários possa ser eficientemente confrontado com as funções da política fiscal na teoria normativa de Musgrave. O que se quer afirmar, neste ponto, é que um gasto indireto assumirá mais adequadamente uma das funções da política fiscal na teoria normativa Musgraviana a partir de suas consequências na economia, de sorte que apenas uma hermenêutica que dê relevo ao plano pragmático poderá trazer respostas adequadas a esse objetivo.

Essa análise de efeitos socioeconômicos dos gastos tributários, no seio da definição e da gestão da política fiscal, guarda necessária relação com a *eficiência*, assim entendida, no caso presente, como o emprego dos menores recursos possíveis para o alcance efetivo dos objetivos interventores pretendidos com a introdução do gasto tributário.

De uma perspectiva jurídica, a eficiência administrativa está positivada no artigo 37 da CF, pelo qual toda ação do poder público deve estar orientada para a concretização formal e material da finalidade da lei, previamente definida na política. De modo percuciente, Celso Antonio Bandeira de Mello relaciona o princípio da eficiência à legalidade e ao princípio da “boa administração”. Nas palavras do jurista:

"Quanto ao princípio da eficiência, não há nada a dizer sobre ele. Trata-se, evidentemente, de algo mais do que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o

⁴³⁹ Uma aproximação semântica poderia perquirir a respeito das razões políticas que fundamentam a introdução de um gasto tributário, mediante uma interpretação autêntica da norma introdutora, em especial quando tais razões são apresentadas em exposições de motivos de propostas legislativas. No entanto, não bastassem as características claramente empíricas da própria teoria de Musgrave, a interpretação autêntica tem pouca utilidade, na medida em que a vontade do legislador pode não se refletir na norma positivada, ou, ainda pior, as consequências no comportamento dos indivíduos podem ser diversas e até opostas aos objetivos perquiridos pelo legislador ou pelo texto legal.

extravasamento de uma aspiração dos que burilam no texto. De toda sorte, o fato é que tal princípio não pode ser concebido (entre nós nunca é demais fazer ressalvas óbvias) senão na intimidade do princípio da legalidade, pois jamais uma suposta busca de eficiência justificaria postergação daquele que é o dever administrativo por excelência. Finalmente, anote-se que este princípio da eficiência é uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, de há muito, no Direito italiano: o princípio da ‘boa administração’⁴⁴⁰.

Dada a fluidez e indeterminação da eficiência aplicável à administração pública, como advertiu Celso Antonio Bandeira de Mello, uma perspectiva econômica é útil para conceder maior objetividade ao estudo da eficiência dos gastos tributários, em especial para determinar o alcance dos resultados pretendidos com a política pública.

A eficiência econômica é largamente examinada por dois diferentes critérios, a saber: o critério de eficiência ou ótimo de Pareto; e o critério de Kaldor-Hicks.⁴⁴¹

Pelo primeiro parâmetro, num mercado eficiente, ninguém pode melhorar seu estado de riqueza sem piorar o de alguma outra pessoa. Ou seja, há eficiência se numa sociedade não existir modificação possível para aprimorar a situação de um indivíduo sem piorar a de outrem.⁴⁴² O problema principal desse critério está em que ele não considera efeitos distributivos da riqueza, na medida em que um cenário de extrema concentração da riqueza poderia ser considerado “ótimo”. Nesse caso, para que algum outro indivíduo aumentasse sua riqueza, seria necessário piorar a situação dos indivíduos mais abastados.

Por isso, a eficiência econômica de gastos tributários deve considerar critérios que abrangem o efeito distributivo da riqueza, sobretudo porque, como visto, essa é uma das funções primordiais da política fiscal. Como advertiu Luís Eduardo Shoueri a respeito do critério de ótimo de Pareto, faz-se necessário, ao lado do objetivo de eficiência, que se pondere acerca dos critérios para a distribuição da riqueza, tendo em vista outro objetivo, que entre os economistas surge como equidade.⁴⁴³

O segundo critério mencionado, de Kaldor-Hicks – desenvolvido, teoricamente, pelos economistas Nicholas Kaldor (1939) e John Hicks (1939) –, busca inserir a equidade na análise de eficiência econômica, de modo a sopesar os ganhos e perdas dos indivíduos

⁴⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 92.

⁴⁴¹ O critério de Pareto é analiticamente examinado e criticado por: SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999. p. 37.

⁴⁴² Cf. PARETO, Vilfredo. *Manual of political economy*. London: Augustus M. Kelley, 1971. p. 87.

⁴⁴³ SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 39.

numa concorrência pela maximização de suas utilidades. Por esse critério, sendo positivo o saldo dessa comparação, tem-se verificada a eficiência econômica.

Como explanaram Oksandro Osdival Gonçalves e Alan Luiz Bonat:

“Consoante o critério Kaldor-Hicks, uma ocasião de disputa por alocação de recursos será eficiente se os benefícios da parte vencedora permitirem que ela compense os prejuízos da parte perdedora. Para o Direito, e em especial para a elaboração de políticas públicas, a eficiência consoante este critério é importante porquanto visa a orientar a decisão para a ‘alternativa que maximize a riqueza’”.⁴⁴⁴

Como se verifica pelos critérios mencionados, a diferença fundamental entre Kaldor-Hicks e Pareto se encontra na possibilidade de uma mudança social ser considerada eficiente mesmo quando o incremento do bem-estar de uma parte causa a redução do bem-estar em outra, mas com a manutenção do grau de satisfação do “perdedor de bem-estar” por uma recompensa ou compensação.⁴⁴⁵

Deste modo, na concepção kaldor-hicksiana, uma situação na qual determinados agentes experimentem uma situação pior do que aquela em que se encontravam anteriormente é justificável sob a perspectiva da eficiência, desde que outros agentes em situações melhores do que antes compensem a perda dos demais. Essa verificação ocorre *ex post*, ou seja, os impactos normativos são examinados em relação aos ganhos e perdas de agentes socioeconômicos em relações jurídicas.

Esse critério se mostra o mais adequado no exame de consequências econômicas de políticas fiscais distributivas com o uso de gastos tributários, por duas razões fundamentais. Primeiro, porque permite considerar os efeitos distributivos da política, sem atender ao postulado de ótimo de Pareto, insuficiente para examinar uma intervenção do Estado na economia por meio dos tributos; e segundo, dá instrumentos para que as perdas de determinados contribuintes sejam sopesadas com os ganhos dos demais, de acordo com as prioridades da política pública previamente delineadas no quadro jurídico-institucional, acima examinado.

⁴⁴⁴ GONÇALVES, Oksandro Osdival; BONAT, Alan Luiz. Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 20, n. 121, jun./set. 2018. p. 391.

⁴⁴⁵ Cf. BOTELHO, Martinho Martins. A eficiência e o efeito Kaldor-Hicks: a questão da compensação social. *Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável*, Brasília, v. 2, n. 1, jan./jun. 2016. p. 38. O autor assinala que até mesmo Richard Posner, que baseou a sua eficiência econômica em fundações paretianas, defendia o uso de padrões Kaldor-Hicks em decisão de casos judiciais.

Em síntese, a análise dos gastos tributários à luz das funções da política fiscal deve ser empreendida a partir da eficiência econômica, comparando-se as finalidades interventoras pretendidas por meio do gasto tributário com seus efeitos socioeconômicos, utilizando, para tanto, uma metodologia que considere resultados distributivos da renda, tal como pelo critério de Kaldor-Hicks. Identificados os efeitos econômicos e as perdas e ganhos ocorridos nas relações jurídicas, há materialidade para compará-los com os desígnios da política pública, permitindo sua contínua gestão e controle.

No tocante às funções estabilizadoras da política fiscal, a análise da eficiência econômica de gastos tributários pode se fundamentar em outros critérios, tais como os modelos *input-output* e o contrafactual. O primeiro é uma das ferramentas mais utilizadas em estudos de macroeconomia e de avaliação de programas e projetos de investimento, e consiste numa técnica para representar as interdependências entre diferentes setores de uma economia nacional ou de economias regionais, de modo que descreve relações intersetoriais em uma economia, mostrando como a produção de um setor pode se tornar o insumo de outro setor. Por suas contribuições ao desenvolvimento dessa análise, o economista Wassily Leontief foi laureado com o prêmio Nobel de economia em 1973.⁴⁴⁶ Já o modelo contrafactual consiste em examinar possíveis resultados em diferentes estados hipotéticos. Ou seja, uma análise contrafactual busca contrastar resultados em diferentes estados, onde só a ocorrência do evento em questão diferencia esses estados. No caso dos gastos tributários, o método busca examinar situações similares nas quais o gasto não tenha sido instituído, a fim de examinar os impactos obtidos com a medida fiscal.⁴⁴⁷

Fixadas essas premissas, serão empreendidas algumas análises de casos concretos a respeito de determinados gastos tributários instituídos no país, para que se possa identificar, em cada um deles, quais funções da política fiscal de Musgrave estão mais presentes. A análise será precedida do exame das causas que justificaram a instituição dos gastos tributários, e sucedida pela análise de dados empíricos disponíveis, para que se possa estabelecer, em relação a eles, o seu programa normativo, o veículo introdutor e as consequências concretas obtidas. Esses elementos permitem uma comparação crítica, com a

⁴⁴⁶ Para maior aprofundamento desse modelo, vide: AMARAL, João Ferreira do; LOPES, João Carlos. *Análise input-output*. Lisboa: Almedina, 2018.

⁴⁴⁷ Para maior aprofundamento desse modelo, vide: ARAUJO, Francisco Barreto; KUBRUSLY, Ricardo Silva. Avaliações de impactos: pensamento contrafactual e inferência causal, controles experimentais e estudos observacionais. FGV DAPP – Diretoria de Análise de Políticas Públicas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/13275>. Acesso em: 29 set. 2019.

finalidade de estabelecer, até o limite possível, a adequação do gasto tributário ao direito positivo e o alcance de seus objetivos elementares.

Serão exemplificados gastos tributários nas funções distributiva e estabilizadora da política fiscal, com exemplos de estudos econômicos empíricos que demonstraram os resultados obtidos. Os gastos tributários não serão analisados sob a perspectiva da função alocativa da política fiscal, uma vez que esta, como ponto de partida, significa a adoção de um sistema tributário necessário e suficiente para atender à eficiência do gasto público e a equidade da expropriação do patrimônio particular, com razoabilidade e justiça. Deste modo, os gastos tributários atuam de modo mais preponderante nas demais funções, que representam alternativas constitucionalmente válidas para uma distribuição não uniforme da carga tributária.

3.3.1. Gastos tributários na função distributiva da política fiscal

Dentre as funções da política fiscal, é certo considerar que os gastos tributários atuam de modo relevante no propósito distributivo dos bens públicos. Nesse plano, a intervenção econômica por meio dos gastos tributários atua com rigor, determinando formas específicas de incidências tributárias que provocam alterações comportamentais, destinadas a incentivar a troca de bens entre os particulares em nome da justiça fiscal. A distribuição também pode se dar mediante a arrecadação diferenciada e mais gravosa de tributos em relação a determinados grupos de contribuintes, hipótese em que o efeito distributivo ocorre por meio do Estado, no provimento de serviços públicos de modo indistinto.

Nesses âmbitos, atuam gastos tributários de diversas frentes e naturezas, e que podem produzir resultados variados de acordo com o objetivo interventor eleito pela política pública. Ainda que em tese, alguns exemplos podem ser úteis para clarear as assertivas acima lançadas.

Um primeiro exemplo está na já examinada progressividade do imposto de renda, que, em nossa avaliação, tem propósito redistributivo e de justiça fiscal. Ao tributar os mais ricos de modo mais gravoso, o Estado impõe-lhes um fardo maior no custeio de bens e serviços públicos, que serão utilizados por todos os indivíduos em iguais quantidades. Além disso, é possível à política da despesa pública destinar os recursos de modo mais preponderante ao atendimento das necessidades básicas dos menos afortunados, tornando progressivo, também, o gasto público. Vale anotar que a hipótese distributiva pela tributação

progressiva se dá em relação aos impostos, na medida em que as taxas já cumprem o propósito de onerar os indivíduos que deram causa ao serviço público específico e indivisível.

A função distributiva de caráter indutor se manifesta, por exemplo, nos gastos tributários que atendem a políticas de desenvolvimento regional, destinadas a reduzir as desigualdades socioeconômicas das diferentes regiões do país. Esses gastos tributários, por vezes, assumem o objetivo de atração de investimentos, com geração de empregos e aumento da renda, para locais em situação adversa de condições socioeconômicas, de modo a canalizar a riqueza para classes menos afortunadas, mediante o aumento de qualidade de vida.

A seletividade da tributação, como já examinado, é outro fator que pode atender a um efeito distributivo da política fiscal, de modo a onerar mais gravosamente os bens supérfluos, permitindo a redução da regressividade ínsita aos tributos sobre o consumo. Esse efeito, por sua vez, também pode proporcionar transferência de renda entre os indivíduos de determinada comunidade.⁴⁴⁸

O alcance e sucesso da função distributiva da política fiscal por meio do uso de gastos tributários também foi evidenciado em diversos estudos mundo afora. De outra banda, a falta de gestão dos gastos tributários fica evidenciada em diversos estudos, que demonstram a absoluta ineficiência das renúncias tributárias para atingir os objetivos almejados pelas políticas. Alguns exemplos muito ilustrativos podem ser examinados.

Em termos metodológicos, no âmbito da União Europeia (UE), o EUROMOD é um modelo largamente utilizado de microssimulação fiscal que permite aos investigadores e analistas políticos calcular, de forma comparável, os efeitos dos impostos e benefícios sobre os rendimentos familiares e incentivos ao trabalho para a população de cada país e para a UE como um todo. A comparabilidade entre os países é possibilitada pela codificação dos sistemas de políticas dos países da UE de acordo com um quadro comum baseado num conjunto padrão de protocolos. Trata-se de uma plataforma altamente flexível, mas também organizada, documentada, validada e transparente, trazendo resultados confiáveis. Por isso,

⁴⁴⁸ Cf. MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação e política fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; IBET (Ed.); CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 578.

é amplamente utilizado em pesquisas relevantes para políticas, inclusive dentro de disciplinas acadêmicas, desde economia pública até política social comparativa.⁴⁴⁹

Mediante a utilização do EUROMOD, Silvia Avram examinou as consequências distributivas de dois gastos tributários, quais sejam, subsídios fiscais (isenções parciais) e créditos fiscais, presentes na legislação do imposto sobre a renda em seis países europeus, a saber: República Checa, Dinamarca, Alemanha, França, Itália e Espanha, para o ano de 2014. De acordo com a pesquisadora, o estudo se concentrou na tributação familiar e individual, áreas nas quais é mais provável que os instrumentos de gastos tributários incluam um objetivo social e distributivo.⁴⁵⁰

O estudo buscou uma indicação clara do potencial das deduções fiscais e dos créditos fiscais para a redistribuição da renda, mediante a avaliação de como esses fenômenos contribuem para aumentar a renda disponível proporcionalmente mais na base da pirâmide em comparação com o topo da distribuição de renda.

O estudo comprovou que os benefícios fiscais de isenção foram um pouco mais aproveitados pelas faixas superiores de renda, em comparação com os demais grupos, podendo acentuar, isoladamente, a desigualdade e a concentração de renda. No entanto, os créditos fiscais pertinentes ao mesmo imposto de renda apresentaram alto valor e concentração para as classes menos favorecidas desses países, de modo a representar uma forte função distributiva e compensar o baixo efeito negativo dos benefícios de isenção. Em consequência, concluiu o estudo que, nos países desenvolvidos examinados, os gastos tributários sobre o imposto de renda favorecem as classes com menor renda familiar e, por conseguinte, contribuem para a distribuição equitativa da renda.⁴⁵¹

⁴⁴⁹ O EUROMOD foi originalmente desenvolvido para os países da UE-15 como parte de uma série de projetos de investigação financiados pela Comissão Europeia, a partir de 1996. Atualmente, é gerido, mantido e desenvolvido pelo Instituto de Pesquisa Social e Econômica (ISER) da Universidade de Essex. O recurso é atualizado anualmente em colaboração com especialistas nacionais de cada estado membro da UE, utilizando microdados das Estatísticas da UE sobre Rendimento e Condições de Vida (EU-SILC). O EUROMOD visa simular, tanto quanto possível, os componentes fiscais e de benefícios da renda disponível das famílias. Geralmente, os seguintes instrumentos são simulados em todos os países: imposto de renda (nacional e local), contribuições sociais (pagas pelos funcionários, autônomos e empregadores), benefícios familiares, benefícios de moradia, assistência social e outros benefícios relacionados à renda. Ver: EUROMOD – Tax-benefit microsimulation model for the European Union. Disponível em: <https://www.euromod.ac.uk/>. Acesso em: 5 jun. 2018.

⁴⁵⁰ AVRAM, Silvia. The distributional effects of income tax expenditures. *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*, European Commission, Economic Papers, n. 523, p. 41-51, jul. 2014.

⁴⁵¹ Concluiu o estudo: “Em resumo, descobrimos que os *tax expenditures* são um item de gasto significativo em relação às receitas do governo. Além disso, com algumas exceções, as deduções fiscais e/ou os créditos tributários são capazes de atingir grande parte da população. A partir de uma perspectiva distributiva, os subsídios fiscais tendem a beneficiar mais as famílias com maior distribuição de renda. Os créditos tributários, por outro lado, têm maior probabilidade de beneficiar famílias de baixa e média renda” (AVRAM, Silvia. The

Outro estudo comparativo com o uso do EUROMOD foi empreendido por Daniela Mantovani, que apurou a eficiência distributiva de benefícios fiscais em 27 países europeus no ano de 2017 (mas que considerou as políticas fiscais de 2012).⁴⁵² A provocação para o estudo de Mantovani deveu-se ao debate aberto por Walter Korpi e Joakim Palme em 2008, cujos estudos propuseram que, quanto mais benefícios aos menos favorecidos e transferências públicas são criados para promover a igualdade, menores seriam as probabilidades de redução da pobreza e da desigualdade, no que eles denominaram de “paradoxo da redistribuição”.⁴⁵³

Em resposta a esse debate, as pesquisas de Mantovani demonstraram que há um padrão claro de redistribuição e de eficiência distributiva mediante o uso de benefícios fiscais, sendo que, dentre os 27 países examinados, grande parte deles apresenta um índice alto ou médio dessa natureza. No topo da lista estão os dois países anglo-saxônicos pesquisados (Reino Unido e Irlanda), que apresentam um nível muito elevado de redistribuição e eficiência distributiva da renda, provocados por incentivos fiscais. Um grande grupo de países com níveis médios de redistribuição se destaca no estudo, composto de Bélgica, Alemanha, Finlândia, Holanda, Áustria, Dinamarca, França, Eslovênia, Luxemburgo, Suécia, Hungria, Espanha, República Checa, Portugal e Malta. Por fim, um grupo menor de países apresenta menor índice de redistribuição de renda, composto de Letônia, Eslováquia, Itália, Romênia, Lituânia, Grécia, Chipre, Estônia, Bulgária e Polônia. Em todos os países examinados, contudo, os benefícios fiscais representaram algum grau positivo de redistribuição da renda.⁴⁵⁴

Esse tema também ocupa a agenda da União Europeia, sobretudo em razão da larga utilização de gastos tributários como substitutos de políticas de gastos sociais nos países integrantes do bloco. Exemplo dessa preocupação está num estudo conduzido por Salvador Barrios, Francesco Figari, Luca Gandullia e Sara Riscado, em 2016, para o *Joint Research Centre (JRC)* da Comissão Europeia, que examinou comparativamente, mediante o uso do

distributional effects of income tax expenditures. *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*, European Commission, Economic Papers, n. 523, jul. 2014. p. 44). Em igual sentido, ver: AVRAM, Silvia. Who benefits from the “hidden welfare state”? The distributional effects of personal income tax expenditure in six countries. *Journal of European Social Policy*, v. 28, n. 3, 2018. doi:

<https://doi.org/10.1177/0958928717735061>.

⁴⁵² MANTOVANI, Daniela. Comparing redistributive efficiency of tax-benefit systems in Europe. *DEMB Working Paper Series*, n. 114, jul. 2017.

⁴⁵³ KORPI, Walter; PALME, Joakim. The paradox of redistribution and strategies of equality: welfare state institutions, inequality, and poverty in the western countries. *American Sociological Review*, v. 63, n. 5, p. 661-687, Oct. 1998.

⁴⁵⁴ MANTOVANI, Daniela. Comparing redistributive efficiency of tax-benefit systems in Europe. *DEMB Working Paper Series*, n. 114, jul. 2017. p. 15.

EUROMOD, o impacto dos gastos tributários na equidade tributária dos países integrantes do bloco.⁴⁵⁵

Como resultado, o estudo constatou que, independentemente da ampla utilização dos gastos tributários nos países europeus, o seu impacto fiscal e de equidade nem sempre é claro e a sua eficiência como instrumento de política deve ser cuidadosamente avaliada, especialmente no contexto atual de finanças públicas limitadas. Os gastos tributários relacionados a pensões, moradia, educação e saúde representam os principais componentes da categoria de gastos “sociais” que, em algumas circunstâncias, podem efetivamente substituir programas de política social e cuja lógica também pode ser encontrada nas características meritórias desses bens sociais. De fato, os gastos com impostos podem fornecer incentivos para encorajar atividades particulares e reduzir ineficiências que de outra forma existiriam, e a análise empírica sugere que o impacto dos gastos tributários sobre as receitas fiscais e sobre as desigualdades de renda pode ser considerável.⁴⁵⁶

Nos Estados Unidos, uma pesquisa desenvolvida em 2013 pela Universidade de Harvard em conjunto com a Universidade de Berkeley demonstrou que o imposto de renda progressivo, as deduções de juros hipotecários e os gastos tributários combinados para famílias de baixa renda correlacionam-se diretamente com a capacidade das crianças de sair da pobreza para uma vida de renda média ou até superior quando se tornam adultos.⁴⁵⁷

No Brasil, são diversos os estudos que buscam identificar e demonstrar que os gastos tributários constituem instrumentos para alcançar as funções primordiais de uma política fiscal, sobretudo para a distribuição mais equitativa da renda e para a indução de comportamentos economicamente desejáveis, com vistas à redução da pobreza e das desigualdades sociais. Outros exames, em lado oposto, evidenciam que a ausência de planejamento adequado e de gestão dos gastos tributários levam a resultados negativos em relação ao alcance dos objetivos de políticas fiscais.

Oksandro Osdival Gonçalves e Alan Luiz Bonat examinaram a eficiência econômica de um gasto tributário pertinente a uma política de desenvolvimento regional,

⁴⁵⁵ Cf. BARRIOS, Salvador; FIGARI, Francesco; GANDULLIA, Luca; RISCADO, Sara. *The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union*. Sevilha: European Commission, 2016. (JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms, n. 1).

⁴⁵⁶ BARRIOS, Salvador; FIGARI, Francesco; GANDULLIA, Luca; RISCADO, Sara. *The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union*. Sevilha: European Commission, 2016. (JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms, n. 1). p. 33.

⁴⁵⁷ Relatada e conduzida por Olga Cantó, Marta Adiego, Luis Ayala, Horacio Levy e Milagros Paniagua para uma série de trabalhos do EUROMOD, segundo a qual os gastos tributários têm papel importante no combate à pobreza infantil na Espanha. Ver: CANTÓ, Olga et al. Going regional. The effectiveness of different tax-benefit policies in combating child poverty in Spain. *EUROMOD Working Paper* n. EM 2/2012, mar. 2012.

promovida com o objetivo de atração de investimentos e geração de empregos. Os autores conduziram um exame do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR, introduzido pela Lei Estadual n.º 13.591, de 18 de janeiro de 2000, que tem por objeto social contribuir para a expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás. Referido programa reduz em até 73% o encargo fiscal do ICMS devido por empresas sediadas no Estado.

Mediante a adoção do critério de Kaldor-Hicks, os autores concluíram que o programa foi eficiente para o desenvolvimento da região sul do Estado, que já apresentava melhores infraestruturas econômicas e sociais, mas foi ineficiente para promover a instalação e diversificação de indústrias nas microrregiões localizadas na metade norte, que é mais necessitada e carente. Em razão disso, uma melhor gestão do programa poderia ter conduzido esforços para uma equalização das microrregiões do Estado.⁴⁵⁸

No que se refere à eficiência dos gastos tributários relativos à Zona Franca de Manaus,⁴⁵⁹ estudo demonstrou que, sem os gastos tributários, a renda per capita do município de Manaus seria, em média, duas vezes menor do que a observada. Além disso, o estudo demonstrou que, em qualquer cenário, para cada R\$ 1,00 gasto com incentivos para a ZFM, a renda da região metropolitana de Manaus cresce mais do que R\$ 1,00, de modo que há uma relação incremental entre gastos tributários e crescimento da renda.⁴⁶⁰

Ainda no âmbito regional, e de modo negativo, Fernando Souza de Vieira e Dirceu Grasel investigaram os resultados do Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial

⁴⁵⁸ GONÇALVES, Oksandro Osdival; BONAT, Alan Luiz. Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 20, n. 121, Jun./Set. 2018. p. 403.

⁴⁵⁹ Há divergências conceituais no tocante ao caráter de gastos tributários das regras imunizantes da ZFM, conforme será abordado em 5.5.1.4. No entanto, o estudo foi mencionado, porque a RFB considera estas normas como gastos tributários. A ZFM foi responsável por mais de R\$ 20 bilhões de reais em renúncias tributárias no ano de 2019, respondendo por 8,5% do total de gastos tributários da União, de acordo com o Demonstrativo de Gastos Tributários PLOA 2019 elaborado pela RFB.

⁴⁶⁰ FGV/EESP. *Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidades*. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manau_abril_2019v2.pdf. Acesso em: 5 jun. 2018. A respeito da eficiência da política, o estudo assim assevera: “É recorrente a crítica de que a Zona Franca de Manaus custa muito caro por emprego gerado. A conta comum divide o gasto tributário e o emprego direto do PIM [polo industrial de Manaus]. Segundo a SUFRAMA, são 498 projetos aprovados e, portanto, incentivados no PIM. Na média, o emprego gerado por esses projetos está em torno de 100 mil postos (caiu para 85 mil nos anos de recessão, mas chegou a 120 mil antes da recessão brasileira). Como o orçamento da União prevê R\$ 25 bilhões de gastos tributários com a ZFM, em uma conta simplificada, cada empresa gera em média 200 empregos e ganha anualmente, em média, R\$ 50 milhões de benefício fiscal. Ou seja, cada emprego custa R\$ 250 mil/ano. Como o rendimento médio real do trabalho no Brasil é de R\$ 2.128 (PNAD/IBGE), e considerando o custo não-salário da folha em 120% sobre cada salário pago, cada empresa gasta em média anual R\$ 56 mil/trabalhador. [...] Contudo, essa avaliação é desprovida de efeitos dinâmicos, ou seja, sem avaliações de contrafactuais – como seria a renda da região se não houvesse o PIM, por exemplo, a partir de técnicas econométricas”.

do Estado de Mato Grosso (Prodeic) e suas implicações na economia local entre os anos de 2003 e 2014. O Prodeic foi instituído pela Lei Estadual n.º 7.958, de 25 de setembro de 2003, com o objetivo de desenvolvimento do Estado por meio do estímulo à expansão, modernização e diversificação das atividades econômicas, mediante atração de investimentos, renovação tecnológica das estruturas produtivas e aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades regionais. Os resultados do estudo demonstraram que o programa, nos anos examinados, teve um custo financeiro muito maior do que o planejado pelo Estado, e seus resultados relativos à geração de empregos foram nulos. Adicionalmente, as regiões do estado de Mato Grosso mais defasadas em relação a outras em termos de PIB mantiveram-se, ao final, em situação idêntica.⁴⁶¹

Em sentido semelhante, mas de grande utilidade, Lauro Vinício de Almeida Lima e Márcia Reis Machado demonstraram que, nas empresas de capital aberto listadas no Brasil Bolsa Balcão (B3), durante os anos de 2010 a 2016, os ‘incentivos fiscais’ exerceram uma influência negativa no valor adicionado produzido pelas empresas, comprometendo o processo de geração de riqueza.

Com efeito, a redução da carga tributária endereça uma expectativa da política pública de promover aumento da lucratividade das empresas, porque a diminuição da cota parte da distribuição da riqueza produzida pela empresa, que anteriormente era direcionada ao pagamento de tributos, pode ser destinada para outras finalidades. Com isso, a redução tributária teria o estímulo de crescimento da produção de riqueza, baseado na maximização do retorno sobre o capital investido. Em contrapartida, o crescimento conduz ao aumento da arrecadação, conforme teoria da elasticidade da receita tributária (*taxable income elasticity*), representada graficamente pela curva de Laffer, de modo que o gasto tributário é compensado pelo aumento da arrecadação.⁴⁶²

Os autores utilizaram a metodologia do valor adicionado como métrica de desempenho, por meio do emprego da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), porque

⁴⁶¹ VIEIRA, Fernando Souza de; GRASEL, Dirceu. Os incentivos fiscais e suas contribuições para o desenvolvimento econômico: o caso do programa de desenvolvimento industrial e comercial de Mato Grosso (Prodeic) de 2003 a 2014. *Revista Planejamento e Políticas Públicas (PPP)*, Instituto de Pesquisa econômica Aplicada (Ipea), n. 51, p. 337-366, jul./dez. 2018.

⁴⁶² De acordo com esta curva, os tributos influenciam tanto a arrecadação como a produção. Em níveis mais baixos de carga tributária, a arrecadação não é alta por cada transação, mas as empresas são estimuladas a produzirem mais e, por consequência, a arrecadação aumenta em nível global, em função do aumento do volume de transações. Neste cenário com gastos tributários, haveria estímulo de níveis produtivos mais altos, incentivado pela redução dos custos tributários, promovendo o crescimento do valor adicionado produzido pelas empresas e favorecendo a maior eficiência, competitividade e rentabilidade delas.

essa é a demonstração contábil que evidencia toda a riqueza criada pela companhia e indica a sua distribuição àqueles que contribuíram para sua criação.⁴⁶³ Os resultados demonstraram, no entanto, que a carga tributária, com os incentivos, apresenta uma relação direta com o valor adicionado produzido pelas companhias brasileiras de capital aberto, demonstrando que a diminuição da carga tributária, por intermédio dos incentivos fiscais, reduz o valor adicionado produzido pelas empresas.

Para os autores, os resultados realçam as discussões sobre a utilidade dos incentivos fiscais para a economia e para a sociedade, além de demonstrar a indispensabilidade de um acompanhamento efetivo da fruição dos benefícios fiscais obtidos pelas empresas e suas consequências para geração da riqueza.

Outro estudo conduzido por Annelise Fernandes Gadelha, Elizane Pereira Madureiro, Antonio Carlos Coelho e Allan Pinheiro Holanda buscou examinar a relação entre os gastos tributários para empresas, sobretudo para investimento, e o nível de endividamento dessas entidades, por meio da análise de demonstrações financeiras. Em linhas gerais, os achados indicaram que o incremento do fluxo de caixa decorrente de menores alíquotas efetivas de tributação esperadas no futuro induzem ao endividamento, seja porque há mais lucro operacional disponível para o pagamento de juros, seja porque não se dividem com outros sócios os ganhos decorrentes do gasto tributário.⁴⁶⁴

Estudos de natureza econômica também são úteis para permitir, aos gestores públicos, comparar o montante das renúncias com a potencial eficiência de despesas públicas diretas. Essa ferramenta seria de grande valia para a gestão de gastos tributários e para o planejamento de políticas fiscais que utilizem esse instrumento de intervenção.

Exemplo disso está em estudo conduzido por Carlos Octávio Ocké-Reis, que investigou o montante de gastos tributários com saúde, entre os anos de 2003 e 2015, a fim de avaliar o papel de tais subvenções no contexto do subfinanciamento do Sistema Único de Saúde (SUS). Os resultados apontam que o subsídio associado aos planos de saúde atingiu

⁴⁶³ Com efeito, diversos estudos de eficiência econômica de gastos tributários, sobretudo aqueles para promoção de investimentos, são conduzidos mediante análise de dados da DVA elaborada pelas empresas. Nesse sentido: RODRIGUES JUNIOR, Manuel Salgueiro. *A DVA como instrumento para mensuração da relação custo-benefício na concessão de incentivos fiscais: um estudo de casos* São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2002. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade. doi:10.11606/D.12.2003.tde-30082004-145853; e KRONBAUER, Clovis Antônio; SCHNEIDER, Luiz Carlos; LUMIERI, Leandro. Relação custo-benefício dos incentivos fiscais: um estudo baseado na DVA de empresas calçadistas incentivadas. *ABCustos, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos*, v. 6, n. 3, p. 1-23, set./dez. 2011.

⁴⁶⁴ GADELHA, Annelise Fernandes; MADUREIRO, Eliziane Pereira; COELHO, Antonio Carlos; HOLANDA, Allan Pinheiro. Nível de tributação e estrutura de capital: evidências com incentivos fiscais no Brasil. XVI SEMEAD – *Seminários em Administração*, outubro de 2013.

o montante de R\$ 12,5 bilhões em 2015,⁴⁶⁵ o que poderia ampliar a alocação de recursos financeiros na atenção primária e nos bens e serviços de média complexidade tecnológica. Na conclusão do estudo, o autor sustentou que a conversão de gasto tributário na área da saúde em despesa direta teria mais sentido se combatesse o sistema atual duplicado e paralelo, que estimula a superprodução e o consumo de bens e serviços de saúde.⁴⁶⁶

Pelo panorama acima apresentado, é possível identificar que os estudos de gastos tributários apontam maior eficiência econômica nos efeitos distributivos da renda em países desenvolvidos do que naqueles verificados no Brasil. Essa diferença também foi constatada em amplo estudo conduzido por Ke-young Chu, Hamid Davoodi e Sanjeev Gupta para as Nações Unidas,⁴⁶⁷ que apontou semelhanças relevantes entre a eficiência econômica de políticas fiscais em países desenvolvidos, comparativamente àquela manifestada em países denominados de “em desenvolvimento”. Os resultados do estudo demonstraram que, de modo geral, a distribuição de renda é menos desigual em países desenvolvidos do que naqueles em desenvolvimento. No entanto, diferentemente dos primeiros, os países em desenvolvimento, em geral, não têm sido eficientes em utilizar políticas fiscais e de transferência de modo eficiente para reduzir a desigualdade de renda. Afirma o estudo que, durante as décadas de 1980 e 1990, muitos países em desenvolvimento experimentaram aumento na desigualdade de renda. Ao cabo, afirmam os pesquisadores que os programas de assistência à saúde e de educação primária e secundária, nos países desenvolvidos, tendem a ser progressivos, contribuindo para a distribuição mais equitativa da renda.

No caso brasileiro, essa premissa foi utilizada em estudo conduzido por Herwig Immervoll e outros, na comparação da eficiência econômica de gastos tributários em países com diferentes índices de desenvolvimento, incluindo o Brasil.⁴⁶⁸ Esse estudo oferece evidências de que os efeitos redistributivos dos sistemas de “benefícios fiscais” nos países em desenvolvimento (e em transição) são muito menos expressivos do que os observados

⁴⁶⁵ Foram estimadas as renúncias efetivas associadas aos planos de saúde, a partir do modelo completo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) e a partir de *proxy* das despesas médicas dos empregadores, por meio do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

⁴⁶⁶ OCKE-REIS, Carlos Octávio. Sustentabilidade do SUS e renúncia de arrecadação fiscal em saúde. *Ciência e Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 23, n. 6, p. 2035-2042, Jun. 2018.

⁴⁶⁷ CHU, Ke-young; DAVOODI, Hamid; GUPTA, Sanjeev. Income Distribution and Tax, and Government Social Spending Policies in Developing Countries. *Working Papers*, n. 214, United Nations University, World Institute for Development Economics Research (UNU-WIDER), Helsinki, Dec. 2000.

⁴⁶⁸ IMMERVOLL, Herwig et al. Simulating Brazil's tax-benefit system using Brahm, the Brazilian household microsimulation model. *Economia Aplicada*, Ribeirão Preto, v. 10, n. 2, p. 203-223, Junho 2006. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502006000200004&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 29 set. 2019.

nos países desenvolvidos. Afirma o estudo que, no caso do Brasil, no entanto, o problema não pode estar associado a um baixo percentual da arrecadação sobre o PIB, mas ao fato de que os gastos sociais têm pouca relação com a necessidade. Isto é particularmente verdadeiro no caso dos benefícios da previdência social, concentrados nas famílias mais abastadas. Embora programas de assistência como o Bolsa-Escola (atualmente substituído pelo Bolsa Família) estejam bem focados na população mais vulnerável, o orçamento dedicado a tais programas ainda é uma parcela minúscula dos gastos sociais totais.

Como causas dessa realidade brasileira, os pesquisadores apontam que a predominância de tributos “indiretos” (sobre o consumo) e a maneira como a progressividade do imposto de renda pessoal interage com uma distribuição desigual de renda torna o sistema tributário uma ferramenta redistributiva insatisfatória. Além disso, a experiência demonstrou que os grupos mais ricos conseguiram se beneficiar mais dos gastos tributários ou mesmo de qualquer oportunidade de redução (evasão) de tributos pela legislação tributária no Brasil.

3.3.2. Gastos tributários na função estabilizadora da política fiscal

Como visto anteriormente, a função alocativa da política fiscal compreende os instrumentos e ações de política pública destinados a promover o pleno emprego, a estabilidade de preços e o crescimento econômico do país. Por intermédio da política fiscal, pode o governo interferir na alocação de bens públicos para investimento ou para consumo, por exemplo; ou, ainda, calibrando as alíquotas de imposto de forma a alterar os níveis de riqueza dos indivíduos. Nesse contexto, a tributação de verbas salariais também assume relevo estabilizador, uma vez que pode influir na capacidade das empresas em gerar novos postos de trabalho ou manter os existentes.

Em relação ao investimento das empresas no desenvolvimento de novas tecnologias, um estudo conduzido por Nick Bloom, Rachel Griffith e John Van Reenen examinou o impacto de incentivos fiscais em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) em nove países da OCDE (Austrália, Canadá, Japão, Espanha, Estados Unidos, França, Alemanha, Itália e Inglaterra) durante um período de 19 anos (1979–1997).⁴⁶⁹ O estudo encontrou

⁴⁶⁹ BLOOM, Nick; GRIFFITH, Rachel; VAN REENEN, John. Do R&D tax credits work? Evidence from a panel of countries 1979–1997. *Journal of Public Economics*, v. 85, p. 1-31, 2002. Conclusões semelhantes foram obtidas por: KLEMM, Alexander. Causes, benefits, and risks of business tax incentives. *IMF Working Paper*, n. 09/21, International Monetary Fund, Jan. 2009.

evidências de que os incentivos fiscais são eficazes para aumentar a intensidade de P&D. Foi estimado que uma queda de 10% no custo de P&D estimula um aumento pouco maior de 1% no nível de P&D em curto prazo, e aproximadamente um aumento de 10% no P&D em longo prazo.

No Brasil, em sentido inverso, um trabalho conduzido por Glauter Rocha e André Rauén avaliou os efeitos da estratégia do governo brasileiro de intensificação da concessão de incentivos fiscais a pesquisa e desenvolvimento (P&D), no período de 2010 a 2015, promovida pela já examinada Lei do Bem (Lei n.º 11.196/05), pela da Lei de Informática (leis n.ºs 8.248/91, 10.176/01 e 11.077/04) e por leis de incentivo ao setor automotivo.⁴⁷⁰ Os resultados do estudo demonstraram que esses gastos tributários não tiveram efeito relevante no investimento empresarial em P&D, de forma que, apesar do expressivo aumento da desoneração, não houve alavancagem do dispêndio privado. As análises foram empreendidas a partir de dois critérios: por meio de análises do tipo *input-output*, e pelo uso de um contrafactual.

Quanto ao primeiro método, o estudo evidenciou que não houve incremento do investimento privado em P&D, sendo que o gasto empresarial continuou praticamente nos mesmos níveis, de forma que o Estado ainda é o principal investidor em P&D no Brasil e a atual expansão de seus gastos correntes não alterou, pelo menos na mesma magnitude, o comportamento privado relativo à inovação.

Essa foi uma tendência das empresas brasileiras inversa àquela verificada em outros países. O mesmo estudo demonstrou que em países asiáticos, como Índia e China, bem como nos Estados Unidos – que possuem gastos tributários dessa natureza –, há uma trajetória ascendente constante em investimentos privados de P&D no mesmo período.

Esse dado poderia ser objetado pela afirmação de que a situação de investimentos privados em P&D seria ainda pior na ausência do gasto tributário. Por isso o método contrafactual foi utilizado pelos pesquisadores: para conjecturar uma situação na qual não houvesse incremento dos gastos tributários. A forma mais comum de criar o método é selecionar um grupo de “unidades” que não sofreram intervenção semelhante àquela em análise; dessa forma, é possível comparar o grupo dos que foram afetados e o grupo dos que não o foram. Também por esse método, o estudo demonstrou que, contrariamente ao esperado, o aumento nos gastos tributários não teve impacto positivo no investimento em

⁴⁷⁰ ROCHA, Glauter; RAUEN, André. Mais desoneração, mais inovação? Uma avaliação da recente estratégia brasileira de intensificação dos incentivos fiscais a pesquisa e desenvolvimento. *Texto para discussão*, n. 2393, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília, jul. 2018.

P&D empresarial, indicando a ineficácia de tal aumento na consecução de seu principal objetivo: a alavancagem do gasto privado.

Com essas premissas, foi possível concluir que um aumento do número e do volume de gastos tributários destinados a P&D só se justificaria como política de desenvolvimento tecnológico caso houvesse aumento dos esforços privados em P&D. Para atingir esse objetivo, algumas sugestões para a formulação da política pública foram apresentadas: (i) definir com maior precisão o *mix* de gastos públicos e privados nos projetos de P&D; (ii) garantir a manutenção de gastos tributários que apontem impactos positivos (como ocorreu, isoladamente no estudo, com a Lei do Bem, mas cujos efeitos positivos foram diluídos pelos efeitos negativos dos demais programas), e reestruturar (ou extinguir) os programas com efeitos negativos; (iii) realizar avaliações de impacto periódicas; e (iv) coordenar políticas de gastos tributários para o desenvolvimento de tecnologia com outros fatores relevantes para a efetividade da política, tais como o ambiente regulatório e a segurança jurídica do sistema tributário.⁴⁷¹

Com efeito, conforme demonstra pesquisa realizada por Jerónimo Roca para o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID),⁴⁷² a posição atualmente dominante na literatura sobre gastos tributários e investimentos é a de que fatores não tributários são mais importantes como determinantes do valor e da qualidade do investimento do que os gastos tributários, particularmente no caso de países em desenvolvimento. Os fatores não tributários geralmente importantes são: estabilidade política, segurança jurídica, política macroeconômica sem distorção, qualidade da força de trabalho e condição de infraestrutura.

No que toca à geração e manutenção de empregos – inerente à função estabilizadora da política fiscal –, estudo conduzido por José Roberto Afonso e Vila da Conceição Pinto para a FGV IBRE demonstrou que a chamada “desoneração da folha de pagamentos”, materializada na Lei n.º 12.546/11 – cujo objetivo era reduzir encargos tributários sobre a folha de salários, notadamente da indústria, de forma a gerar empregos⁴⁷³ –, não atingiu os fins almejados. Os autores concluíram que a indústria dita “clássica” não recebia sequer metade do custo total da renúncia, e apenas abrangia um terço dos trabalhadores incluídos

⁴⁷¹ ROCHA, Glauter; RAUEN, André. Mais desoneração, mais inovação? Uma avaliação da recente estratégia brasileira de intensificação dos incentivos fiscais a pesquisa e desenvolvimento. *Texto para discussão*, n. 2393, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília, jul. 2018.

⁴⁷² ROCA, Jerónimo. Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios. Banco Interamericano de Desarrollo, 2010. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/evaluacion-de-la-efectividad-y-eficiencia-de-los-beneficios-tributarios>. Acesso em: 29 set. 2019.

⁴⁷³ Mediante uma substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, passando da folha de pagamentos para a receita bruta.

no novo regime. E mesmo quando decomposta a indústria, os ramos relativamente mais beneficiados eram aqueles mais organizados e concentrados, que pagavam relativamente salários mais altos, mas que não necessariamente empregavam mais, inclusive porque, por vezes, eram mais dependentes de capital e tecnologia do que de grandes contingentes de mão de obra.⁴⁷⁴

Dados semelhantes foram produzidos pela própria Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda em 2015.⁴⁷⁵ A análise dos resultados demonstra que as medidas de desoneração, especialmente com a renúncia tributária gerada, não trouxeram benefícios econômicos e de geração de emprego significativos. Considerando o custo da dívida pública, a renúncia tributária mostrou-se excessivamente onerosa, alcançando 0,5% do PIB (como comparação, a meta de superávit primário para 2015 foi de 1,2% do PIB). A eficiência do planejamento também foi questionada, pois, mesmo nos setores em que se registrou aumento no emprego, cada posto gerado ou preservado custava em torno de R\$ 63 mil, comparado com um salário médio de admissão do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) de aproximadamente R\$ 20,4 mil por ano.

Os dados também indicaram um elevado custo de administração do programa e um descasamento entre contribuição e benefícios da Previdência Social. De acordo com o estudo, a magnitude da renúncia brasileira é muito maior quando comparada aos exercícios feitos com modelos europeus, uma vez que a razão do impacto é até quatro vezes maior.

Todos os estudos acima examinados demonstram que a construção da política pública de gastos tributários, em síntese, deve ocorrer mediante uma perspectiva jurídico-institucional, que promova a construção de normas adequadas e suficientes para permitir a criação de um gasto tributário eficiente na ótica de perseguição de seus objetivos, na esteira

⁴⁷⁴ AFONSO, J. R.; PINTO, V. C. *Composição da desoneração (completa) da folha de salários*. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014. (Texto de discussão, n. 41). Os autores ainda ressaltaram o caráter anti-produtividade ínsito à lógica do gasto tributário: “Por princípio, o desenho adotado para o mecanismo de desoneração no Brasil resulta em inegável viés anti-produtividade do trabalho: quanto mais se lograr expandir a produção e as vendas usando o mesmo ou até menos força de trabalho, mais ele será punido pela mudança da base de cálculo. Essa distorção se torna mais grave em termos de concorrência quando confrontadas empresas de um mesmo setor (mais do que um problema entre setores ou macroeconômicos): quem investir e conseguir melhorar sua produtividade vis-à-vis seus concorrentes, terá que suportar uma incidência proporcionalmente mais alta de contribuição previdenciária – isto é, quanto mais produtivo, maior a tributação”. Outro estudo que examinou os impactos da “desoneração da folha de pagamentos” foi realizado por: SOUZA, Kênia Barreiro de; CARDOSO, Débora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. Medidas recentes de desoneração tributária no Brasil: uma análise de equilíbrio geral computável. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 70, n. 1, p. 99-125, jan./mar. 2016.

⁴⁷⁵ NOTA DE ANÁLISE SOBRE A DESONERAÇÃO DA FOLHA. Disponível em:

<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/notas-tecnicas/2015/notas-de-analise-sobre-desoneracao-da-folha-spe-2013-02.04.2015/Desoneracao-Versao-Abril-2-2-2.pdf>. Acesso em: 29 set. 2019.

da eficiência exigida da administração pública; e de um enfoque de eficiência econômica, no sentido de buscar os melhores modelos para alcançar os objetivos interventivos inerentes ao gasto tributário, tanto de distribuição de riquezas quanto de estabilização dos fundamentos econômicos.

4. PLANEJAMENTO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

4.1. *O planejamento da Constituição Econômica como etapa essencial de formação do gasto tributário*

As perspectivas jurídico-institucional e econômica da política fiscal de gastos tributários, acima examinadas, demonstram que a formulação da política pública deve conjugar ambos os espectros, de modo a estabelecer parâmetros de confiabilidade, rastreabilidade e controle necessários para legitimar, adequadamente, uma política de introdução de um gasto tributário no ordenamento jurídico. Essa política deve estar amparada, necessariamente, pelo adequado planejamento do setor público, capaz de dar concretude aos fins almejados pelas decisões políticas a respeito de intervenção econômica por meio dos tributos.

Pode-se afirmar, sem reparos, que o planejamento é ínsito à própria concepção republicana, que demanda ações públicas efetivas para dar às coisas públicas um destino de servir a todos, de acordo com suas necessidades. A lição de Fernando Facury Scaff é precisa a esse respeito:

“Daí que a coisa pública deve ser entendida atualmente não apenas como a ‘coisa de todos’, mas como ‘coisa para todos’. O que é público não é apenas ‘de todos’, mas deve ‘servir a todos’. O bem sai da ótica estática, da propriedade e do bem público do século XIX, e parte para a noção de ‘função’, dinâmica, algo que é utilizado em prol da sociedade”.⁴⁷⁶

A exigência do planejamento para o setor público, como se não decorresse da própria concepção republicana, foi positivada no artigo 174 da CF, segundo o qual, “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este *determinante* para o setor público e indicativo para o setor privado”.

O planejamento assume função de protagonismo para modificar as estruturas socioeconômicas, em especial pela intervenção destinada a promover as funções da política

⁴⁷⁶ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 142.

fiscal – com destaque para a distribuição da renda – e, em última análise, para dar concretude aos desígnios da Constituição Financeira.

Essa relação entre o planejamento e a intervenção do Estado na economia levou Diógenes Gasparini a afirmar que a intervenção está, substancialmente, consagrada nos artigos 173 e 174 da CF. Assevera o autor que o artigo 174 da CF outorga ao Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o poder para intervir, com o objetivo de assegurar a todos uma existência digna, de acordo com os ditames da justiça social (artigo 170 da CF), podendo inclusive restringir, condicionar ou mesmo suprimir a iniciativa privada em certa área da atividade econômica.⁴⁷⁷ Em suma, planejamento e intervenção estão intimamente ligados pela própria redação do artigo 174 da CF, que concede ao Estado o poder e a função de *fiscalização, incentivo e planejamento*, de modo coordenado em torno das decisões de políticas públicas.

Percebe-se, nessa perspectiva, que planejamento, intervenção e políticas públicas são três realidades intrinsecamente relacionadas para o alcance do desenvolvimento. As decisões políticas são organizadas em torno de políticas públicas, que definem os objetivos a ser perseguidos na destinação da coisa pública; para tanto, se mostra imprescindível o planejamento, que define as ações concretas que serão tomadas neste sentido; e dentre elas, com destaque, está a intervenção do Estado na economia.

As palavras de Gilberto Bercovici são precisas:

“O planejamento coordena, racionaliza e dá uma unidade de fins à atuação do Estado, diferenciando-se de uma intervenção conjuntural ou casuística. O plano é a expressão da política geral do Estado. É mais do que um programa, é um ato de direção política, pois determina a vontade estatal por meio de um conjunto de medidas coordenadas, não podendo limitar-se à mera enumeração de reivindicações. [...] Desta forma, o planejamento, ainda, deve ser compreendido dentro do contexto de legitimação do Estado pela capacidade de realizar objetivos predeterminados. O fundamento da ideia de planejamento é a perseguição de fins que alterem a situação econômica e social vivida naquele momento. É uma atuação do Estado voltada essencialmente para o futuro”.⁴⁷⁸

Em esteira muito semelhante, Celso Lafer pondera que o processo de planejamento – embora seja uno na realidade – pode ser dividido em três fases distintas: a decisão de planejar, o plano em si e a implementação do plano. Para o jurista, tanto a decisão de planejar

⁴⁷⁷GASPARINI, Diógenes. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 629.

⁴⁷⁸BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 70-71.

quanto de implementar são essencialmente políticas, uma vez que se referem à alocação expressa de recursos e implícita de valores. Apenas o plano em si é o que permite um ponto de vista estritamente técnico, uma vez que pode “ser analisado à luz de critérios econômicos, através dos quais se testa a sua consistência interna e a compatibilidade de seus objetivos”.⁴⁷⁹

Ainda que todo planejamento pressuponha uma decisão política, essa decisão não está livre de limites estabelecidos na própria Constituição. Não apenas porque a intervenção, como visto, é expressamente desejada pelo constituinte dentro de certas balizas preestabelecidas, mas também porque a decisão de gastar está subordinada ao atendimento dos fins da Constituição Financeira. É com esse enfoque que Heleno Taveira Torres destaca três fundamentos para a decisão política de planejamento: “a definição da extensão da medida interventiva pelo planejamento; o meio normativo e institucional para apresentação e a transparência de decisões e orientações”.⁴⁸⁰

No primeiro fundamento, o jurista aponta restrições impostas pela CF/88 à ação interventiva e dirigista, tais como nas limitações dos monopólios e na atuação do Estado na ordem econômica, de acordo com as balizas estabelecidas no artigo 173 da CF/88. Quanto ao segundo fundamento, reside em “definir o melhor meio, como plano, planejamento nacional, plano plurianual, políticas públicas ou programas isolados.” Por fim, a terceira perspectiva compreende a transparência das informações, tanto no que se refere à intervenção sobre o comportamento dos particulares quanto no que toca ao controle das ações dos entes públicos, no que diz respeito ao alcance das medidas. A transparência, portanto, é um fundamento que permite o controle de resultados.

Ao examinar as diversas fases do planejamento no Brasil entre as décadas de 1930 e 1990 do século passado, Fernando Rezende aponta os caminhos que, em sua visão, precisam ser trilhados para o que chamou de “reconstrução do planejamento”, que, de modo sucinto, deve assim ser estruturado:

“Na reconstrução do planejamento, a agenda proposta por Roberto Cavalcanti na segunda metade dos anos 1980 continua válida. Nessa agenda, tem posição de destaque a necessidade de um novo estilo de planejamento governamental ter como referência um projeto de nacional de desenvolvimento, construído mediante ampla discussão com a sociedade, no qual o papel do Estado na execução desse projeto esteja claramente definido e a cooperação dos entes federados na sua implementação esteja devidamente contemplada, e

⁴⁷⁹ LAFER, Celso. O planejamento no Brasil – observações sobre o plano de metas (1956-1961). In: LAFER, Betty Midlin (org.). *Planejamento no Brasil*. São Paulo: Perspectiva, 1975. p. 30.

⁴⁸⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 187.

que dele façam parte mudanças que concorram para a eficiência da gestão pública, uma convivência harmônica entre os Poderes da República e uma adequada representação dos interesses sociais no processo de formulação e execução.⁴⁸¹”

A proposta de Fernando Rezende destaca a necessidade de um planejamento nacional de desenvolvimento, cuja construção seja plural e conte com o envolvimento da sociedade, com clareza de objetivos e responsabilidades do Estado, fundamentadas na cooperação própria do federalismo fiscal, na harmonia dos Poderes e na legitimidade social das metas a serem perseguidas.

Com base nessas premissas, é preciso avançar num arcabouço adequado para o planejamento de gastos tributários, que seja capaz de coordenar-se com as decisões das políticas públicas e, simultaneamente, alcançar a eficiência econômica de seus resultados. Esses objetivos somente podem ser atingidos pela correta delimitação de cada uma das fases mínimas do planejamento focado em renúncias de receitas públicas com motivos interventores na economia, por meio da tributação.

Antes de passar a este ponto, duas ressalvas se mostram necessárias. Primeiro, que o planejamento de políticas públicas de gastos tributários não é isolado e autônomo. Uma vez que esses gastos servem como instrumento de alcance dos objetivos da Constituição Financeira, é necessário que estejam adequadamente coordenados com as demais ações, planos e metas definidos no planejamento, como princípio básico da eficiência administrativa. Não há como considerar um plano de ação pertinente a gastos tributários se não estiver adequadamente coordenado com diversos outros aspectos relevantes da política, podendo-se citar a harmonização com outros gastos tributários (em termos de concorrência de intervenções), a comparação (quando possível) com as despesas públicas diretas e, em maior perspectiva, com todas as demais ações de desenvolvimento previstas no plano.

Nesse sentido, como visto no capítulo anterior, um dos entraves para a eficiência econômica de gastos tributários – especialmente em países em desenvolvimento – está na ausência de condições estruturais ou macroeconômicas pressupostas. Em especial nos gastos tributários com objetivo de fomentar investimentos, fatores não tributários são mais importantes como determinantes do valor e da qualidade do investimento, tais como estabilidade política, segurança jurídica, política macroeconômica sem distorção, qualidade

⁴⁸¹ REZENDE, Fernando. Planejamento no Brasil: auge, declínio e caminhos para a reconstrução. In: CARDOSO JR., José Celso (coord.). *A reinvenção do planejamento governamental no Brasil*. Brasília: Ipea, 2011. p. 200.

da força de trabalho e condição de infraestrutura. Por essas razões, o planejamento de gastos tributários não pode estar alheio a toda gama de ações necessárias para que alcancem com qualidade seus objetivos interventores.

Em segundo, é preciso registrar que o planejamento de gastos tributários não se reduz ao orçamento-programa. Esse aspecto será mais bem desenvolvido no Capítulo 5, a seguir. Entretanto, de antemão, não se pode deixar de salientar que, apesar de intensificado o papel de orçamento-programa com as leis orçamentárias (LDO e orçamento plurianual) na CF/88, o planejamento não se resume às peças orçamentárias. De fato, a realização do plano depende de sua previsão orçamentária, sobretudo quando envolve investimentos e gastos públicos; no entanto, o plano deve ir muito além, ao fixar as diretrizes de atuação do Estado, que inclusive também servem de orientação para os investimentos do setor privado. Com isso, em especial no que toca ao plano plurianual – que contém apenas uma previsão de gastos, sem certeza de sua ocorrência –, é preciso considerar que o orçamento desempenha, perante o planejamento, um instrumento de coordenação de gastos públicos, e não um sucedâneo dos planos em si.⁴⁸²

Em razão dessa segunda advertência, o planejamento de gastos tributários relativo ao orçamento-programa será examinado no Capítulo 5, quando for investigado o processo orçamentário e suas especificidades no controle das despesas públicas.

4.2. Etapas do planejamento de gastos tributários: experiências nacionais e internacionais

O planejamento de gastos tributários deve ser estabelecido de modo a contemplar os fundamentos da decisão política e os elementos necessários para dar concretude aos objetivos interventivos. Isso significa, por consequência, uma adequada definição de seus pressupostos, objetivos, metas, sistemas de gestão e posterior controle.

No âmbito internacional, propostas se apresentam para alcançar esse objetivo. O Fundo Monetário Internacional (FMI), por exemplo – a partir de uma solicitação do Grupo

⁴⁸² Como bem asseverou Gilberto Bercovici: “O planejamento não pode ser reduzido ao orçamento. E por um motivo muito simples: porque perde sua principal característica, a de fixar diretrizes para a atuação do Estado. Diretrizes estas que servem também de orientação para os investimentos do setor privado. O plano plurianual é uma simples previsão de gastos, que pode ocorrer ou não, sem qualquer órgão de controle da sua execução e garantia nenhuma de efetividade. A redução do plano ao orçamento é apenas uma forma de coordenar mais racionalmente os gastos públicos, não um verdadeiro planejamento, voltado ao desenvolvimento, ou seja, à transformação das estruturas socioeconômicas” (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 81).

de Trabalho de Desenvolvimento do G20 para uma investigação de opções para o uso eficiente de gastos tributários em países de baixa renda – formulou um guia para políticas de gastos tributários especificamente destinados à atração de investimentos.⁴⁸³

Uma ressalva importante e preliminar do estudo – e já endereçada neste trabalho – se refere à necessidade de o planejamento de gastos tributários avaliar a capacidade destes de alcançar objetivos claros de maneira eficiente, em relação a políticas alternativas, tanto tributárias quanto não tributárias, que poderiam alcançar os mesmos objetivos.

De acordo com a proposta, o planejamento de gastos tributários deve ser dividido em três principais fases: definição da política, governança e reforma.

No que se refere à definição da política, o gasto tributário deve ser planejado e gerido com vistas à sua eficiência, e, para tanto, as políticas de gastos tributários envolvem três questões principais de planejamento: (i) escolha do instrumento tributário para incentivar o investimento; (ii) critérios de elegibilidade utilizados na seleção de investimentos qualificados; e (iii) requisitos de relatório e monitoramento durante diferentes estágios do ciclo de vida do gasto tributário, bem como disposições de suspensão e recuperação.

O primeiro item se refere à necessidade de selecionar o tributo que conterà o gasto tributário, em vista dos objetivos da política pública. Sobretudo, quando mais de um tributo pode ser eleito para o planejamento, é preciso realizar análises de custo-benefício e eficiência, em especial com base em experiências anteriores, para o fim de escolher o gasto que melhor alcança o efeito interventivo desejado.⁴⁸⁴

O segundo elemento se refere aos critérios de elegibilidade claros e relacionados diretamente com os objetivos do planejamento. Ou seja, a segmentação serve a dois propósitos relacionados: (i) identificar os tipos de investimento que um governo procura

⁴⁸³ INTERNATIONAL MONETARY FUND. Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment. Washington, D.C., Oct. 2015.

⁴⁸⁴ Afirma o estudo: “Os incentivos em cada uma dessas áreas exigem análises econômicas distintas. Por exemplo, uma redução nas tarifas de bens de capital geralmente é de base econômica sólida, pois elimina distorções de produção que criam grandes custos de bem-estar. Por outro lado, as isenções de IVA ao investimento podem ser totalmente redundantes, uma vez que a plena operação do imposto significa que o IVA cobrado sobre insumos não ‘adere’ ao comprador, mas é totalmente recuperado como crédito contra o IVA cobrado nas vendas; mas as isenções de IVA podem se tornar benéficas para as empresas se a implementação do IVA for problemática, por exemplo, devido a procedimentos imperfeitos de reembolso do IVA. Os incentivos para o imposto de renda das empresas são provavelmente os mais controversos e amplamente criticados pelos observadores. Grande parte do foco abaixo será consequentemente neles” (tradução nossa). INTERNATIONAL MONETARY FUND. Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment. Washington, D.C., outubro de 2015, p. 20.

atrair; e (ii) a redução do custo fiscal (renúncia) dos incentivos. Os seguintes critérios são comumente usados de modo combinado:

a) Amplitude: É possível que os gastos tributários fiquem restritos a novos investimentos (ou investidores) que excedem algum valor estipulado de ativos ou àqueles que criam pelo menos algum número estipulado de novos empregos. Essa política pode ter maior eficiência, por exemplo, onde os investimentos podem ser transformadores num país ou região ou onde restrições técnicas impedem o investimento. Limitar os incentivos a grandes investimentos também pode reduzir os custos administrativos para o governo. No entanto, as condições de tamanho são extremamente difíceis de monitorar e verificar *ex post*. Se um investidor aumenta o tamanho do investimento planejado ou o número de novos empregos simplesmente para obter um ganho fiscal decorrente do incentivo, isso implica um uso ineficiente de recursos, de modo que o aumento marginal da produtividade pode ser muito baixo ou até negativo. A discriminação também pode distorcer a concorrência e restringir o crescimento de pequenas empresas domésticas que não recebem incentivos, mesmo quando são mais produtivas;

b) Setores específicos: Muitos países concedem tratamento tributário preferencial a certos setores da economia que os formuladores de políticas consideram mais desejáveis e que provavelmente serão influenciados pelos impostos. Outras vezes, os gastos tributários são restritos às indústrias novas, que podem ser definidas de várias maneiras, mas sempre são vistas como de valor estratégico para a economia nacional. Sempre há uma dúvida, no entanto, se o atendimento a interesses especiais está alinhado com o atendimento ao interesse público em geral. Por exemplo, os investimentos em outros setores econômicos são colocados em desvantagem competitiva e podem estar subdesenvolvidos, mesmo sendo mais produtivos.

c) Regiões / zonas especiais: Outro critério também reside no direcionamento de gastos tributários para regiões especiais, por exemplo, para lidar com a desigualdade geoespacial. As zonas econômicas (ZE) – que existem sob vários nomes e definições – rapidamente ganharam popularidade nas últimas duas décadas. Por exemplo, a Organização Internacional do Trabalho (OIT) estimou, em 2007, que 3,5 mil ZEs estavam operacionais em 130 países, em comparação com apenas 176, em 46 países, 20 anos antes. Desenvolvimentos econômicos bem-sucedidos na Região Administrativa Especial de Hong Kong, Cingapura e Coréia têm sido frequentemente atribuídos às ZEs. Na China, as ZEs foram usadas como bancos de ensaio para a liberalização gradual da economia e a industrialização orientada para a exportação. Há evidências de que essas ZEs chinesas, em

média, aumentaram a taxa de crescimento do investimento estrangeiro direto (IED) em quase 7% ao ano e o crescimento econômico regional em 12% ao ano. Esses sucessos no leste da Ásia inspiraram muitos outros países em desenvolvimento a adotar ZEs de vários tipos, inclusive na África subsaariana e na Ásia. A experiência sobre sua eficácia, no entanto, é mista, na melhor das hipóteses. O estudo demonstra, por exemplo, que as experiências foram decepcionantes na maioria dos países africanos. Para explicar tal desempenho, são apresentados motivos como: instituições pobres, governança fraca e infraestrutura inadequada, dentre outros. Também na Índia há evidências de que o número de ZE por região não teve impacto discernível no crescimento econômico regional, e muitos observadores também enfatizam riscos consideráveis do planejamento tributário entre empresas sediadas na zona econômica e sociedades afiliadas fora da zona.

O terceiro item componente da política de gasto tributário reside nos requisitos de relatório e monitoramento durante diferentes estágios do ciclo de vida do gasto tributário, bem como disposições de suspensão e recuperação. Após a aprovação, a administração tributária deve continuar monitorando as empresas. Mesmo quando concedidos os gastos tributários, os contribuintes ainda devem ser obrigados a apresentar uma declaração fiscal para que as autoridades possam avaliar o custo da receita do incentivo (como um elemento central de sua revisão). Esses dados também permitem que as autoridades fiscais possam desempenhar adequadamente suas funções fiscalizadoras. Com efeito, as condições associadas aos gastos geralmente exigem monitoramento contínuo – por exemplo, requisitos para a manutenção de determinado número de empregos ou a exportação de certa porcentagem da produção (o que pode exigir formulários especializados para empresas que gozam de tais incentivos). Onde houver a detecção de não conformidade ou abuso, uma penalidade deve ser imposta e, por fim, privilégios fiscais negados.

Faz ainda parte deste item (monitoramento) tornar os gastos tributários temporários e não permanentes. No primeiro caso, o vencimento do gasto fornece um ponto natural de avaliação, alimentando uma reconsideração periódica sobre se o gasto deve ser continuado, reformado ou revogado. A temporalidade de um gasto tributário também pode ser usada como uma política anticíclica. De fato, quando se prevê que sejam eliminados no futuro próximo, os efeitos de investimento de um incentivo tendem a ser maiores do que os incentivos permanentes.

A segunda etapa proposta pelo estudo, acima mencionada, se refere à contínua governança. A proposta do FMI assevera que a boa governança exige que o processo de

tomada de decisão do governo, suas políticas e a administração sejam transparentes e sujeitos a escrutínio e avaliação, para garantir que as autoridades possam ser responsabilizadas por suas ações – inclusive as corretivas, quando necessário. Isso limita o escopo da corrupção, fortalece a confiança dos investidores no governo e aumenta a confiança do público de que o sistema tributário é justo.

A boa governança de gastos tributários envolve, portanto, alguns requisitos elementares, a saber:

a) A concessão e o monitoramento de gastos tributários são orientados pelo estado de direito, com clareza sobre os critérios de elegibilidade. Estes devem ser claramente definidos e facilmente verificáveis para permitir uma abordagem baseada em regras definidas. A lei (e seus regulamentos) deve especificar as condições que o contribuinte precisa satisfazer para se qualificar para um gasto tributário, com o mínimo de espaço possível para interpretação ou negociação subjetiva, de modo que a concessão do gasto possa ser automática pela verificação dos critérios estipulados. No entanto, nem todos os incentivos fiscais podem ser concedidos automaticamente, por exemplo, porque a lei nem sempre pode prescrever a elegibilidade em todas as circunstâncias possíveis. Isso geralmente introduz alguns elementos de discricionariedade. A extensão da discricionariedade, no entanto, deve ser reduzida ao mínimo, pois introduz o risco de comportamento de busca de privilégio por parte dos investidores e comportamento corrupto por parte dos funcionários públicos. A discricionariedade excessiva também pode servir como um sinal de má governança e, assim, alarmar novos investidores. Ainda, é preciso que a base legal do gasto tributário tenha sido aprovada pelo legislativo e passado por um exame parlamentar e de escrutínio público. Se, por outro lado, os gastos tributários são negociáveis e proporcionados por decretos, acordos, regulamentos e similares, eles escapam à supervisão e podem se tornar propensos a influências indevidas. Além disso, a transparência e a acessibilidade dos gastos tributários são comprometidas quando incorporadas em vários atos legislativos aplicáveis, por exemplo, a diferentes setores. Por esse motivo, os gastos tributários são mais bem consolidados no corpo principal da lei tributária, o que reduz a probabilidade de disposições conflitantes ou sobrepostas, que poderiam criar distorções e incertezas não intencionais, bem como perdas de receita.

b) A autoridade para conceder gastos tributários em nível nacional (relacionados a tributos nacionais) cabe exclusivamente ao Ministério das Finanças (ou equivalente); decisões baseadas, conforme necessário, nas visões das partes interessadas em todo o governo. É fundamental que os ministérios e agências envolvidos na concessão de gastos

tributários coordenem suas atividades. Esses diferentes departamentos geralmente trazem conhecimento especializado, que pode ser útil no desenho de gastos tributários ou na avaliação dos critérios de elegibilidade. Os países que conseguiram atrair investimentos geralmente adotaram uma abordagem holística que coloca a política tributária no contexto de uma estratégia nacional de desenvolvimento mais ampla. É prática comum ter um comitê de adjudicação interdepartamental com experiência que faz recomendações ao Ministro das Finanças sobre gastos tributários. De fato, o Ministro das Finanças está mais apto a ponderar prioridades diferentes, com atenção ao custo arrecadatório dos gastos tributários.

c) Administração e avaliação eficazes e transparentes: A administração de receita pública deve se encarregar da implementação e aplicação dos gastos tributários, uma vez que possui a autoridade e a experiência necessárias para a execução da lei tributária da qual os gastos devem fazer parte.

A transparência é uma condição necessária, mas não suficiente, para a boa governança. Nesse sentido, há uma variedade de ferramentas práticas para avaliar a transparência e o desempenho mais amplo da governança dos países em relação aos gastos tributários. A transparência é fundamental para capacitar todas as partes interessadas – legislatura, empresas, sociedade civil e público em geral – com informações sobre políticas de gastos tributários, para que possam responsabilizar o governo por suas decisões. A transparência também gera as informações necessárias para a avaliação, e deve ser criada em três dimensões:

- 1) Legal: Os gastos tributários devem ter uma base de leis tributárias claras e bem organizadas, conforme acima já mencionado;
- 2) Econômica: A lógica dos gastos tributários deve ser claramente explicitada para permitir um debate público sobre as prioridades políticas do país. Os custos e benefícios de um regime de gastos tributários devem ser avaliados *ex ante* e *ex post*, com base em premissas e metodologias claramente declaradas, e as avaliações publicadas;
- 3) Administrativa: Os critérios de qualificação devem ser claros, simples, específicos e objetivos, de modo a reduzir o poder discricionário concedido às autoridades que concedem os gastos tributários. Como os custos de receita dos incentivos fiscais geralmente não são óbvios, os governos tendem a enfrentar um escrutínio limitado ao concedê-los, em contraste com o caso de gastos diretos. Orçar o montante da receita perdida de incentivos fiscais e revelá-la ao

público apoia a boa governança, possibilita uma elaboração informada do orçamento e melhora a prestação de contas. A transparência nos gastos tributários também deve ser exigida das empresas. Isso pode fortalecer a responsabilidade social corporativa, pois funcionários, clientes e comunidades locais podem responsabilizar as empresas por suas decisões, incluindo seu tratamento tributário.

A terceira e última fase de planejamento de gastos tributários para investimentos proposta pelo FMI reside na reforma, em busca da eficiência econômica. Com efeito, é necessário o ajuste ou a remoção de gastos tributários que se mostrem ineficientes durante os procedimentos de gestão. No entanto, a reforma dos regimes de gastos tributários, em diversos países, se mostrou difícil, porque os gastos tributários geralmente não são direcionados apenas ou principalmente por preocupações econômicas bem articuladas – destinadas a melhorar o bem-estar dos cidadãos –, mas também por motivações políticas. Por exemplo, os políticos podem considerar atraente introduzir novos gastos tributários para revelar sua posição proativa em lidar com o fraco desempenho econômico ou favorecer regiões específicas. Os custos fiscais da concessão desses gastos tributários, além disso, geralmente não são transparentes e surgem apenas como receita perdida no futuro. Também criam interesses adquiridos entre empresas e governo, dificultando sua revogação, mesmo que sejam ineficazes. De fato, às vezes as elites econômicas são capazes de influenciar a governança e o desenho dos incentivos fiscais e moldar a opinião pública onde ela se adequa aos seus objetivos. Quando bem-sucedidos, tornam-se poderosos lobistas que podem capturar o processo político para resistir à mudança.

No Brasil, há importantes iniciativas a respeito do planejamento de políticas públicas, em especial aquelas atinentes a gastos tributários.

Paradigma de relevo se encontra no documento denominado “Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex ante*”, produzido em 2018 pelo Governo Federal como resultado das discussões técnicas coordenadas pela Casa Civil da Presidência da República em parceria com o então Ministério da Fazenda, o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).⁴⁸⁵ O objetivo comum, de acordo com o documento, é o de fortalecer a disseminação das práticas de avaliação de políticas públicas nos ministérios, órgãos, fundos e demais entidades do Poder Executivo federal.

⁴⁸⁵ Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/guia-analise-ex-ante.pdf>. Acesso em: 10 out. 2019.

A orientação do documento segue declaradamente o modelo de análise *ex ante* praticado no Reino Unido, onde os exames cabem aos ministérios setoriais, os quais estão vinculados expressamente às orientações emanadas pelo guia publicado pelo Tesouro Britânico, denominado *Green Book*.⁴⁸⁶ Esse livro vincula a análise *ex ante* a todas as novas políticas, programas e projetos, incluídas as políticas orçamentárias, as políticas sociais e as de infraestrutura e de capital, as intervenções diretas do Estado e as ações de regulamentação. Nessa análise vinculativa, há uma combinação de critérios econômicos, financeiros, sociais e ambientais que devem ser observados pelos ministérios setoriais.

O guia brasileiro foi produzido com foco em dar concretude, ao menos em parte, à política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, estabelecida pelo Decreto n.º 9.203/17. De acordo com o artigo 3º do citado Decreto, são princípios da governança pública: a) capacidade de resposta; b) integridade; c) confiabilidade; d) melhoria regulatória; e) prestação de contas e responsabilidade; e f) transparência.

No que se refere às diretrizes de planejamento, a citada política exige da administração federal “direcionar ações para a busca de resultados para a sociedade, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades”, bem como “manter processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade”.

A política em questão assume relevo por força do artigo 30 do Decreto n.º 9.191/17, segundo o qual, em conjunto com o envio da Exposição de Motivos dos atos normativos submetidos ao Presidente da República, serão enviados os *pareceres de mérito* dos órgãos envolvidos com o ato. O art. 32 do decreto aludido também define que os *pareceres de mérito* desses órgãos deverão conter os elementos abordados no Guia acima mencionado, tal como

⁴⁸⁶ De acordo com Tesouro Britânico, o Green Book é uma orientação sobre como avaliar políticas, programas e projetos públicos, com orientações sobre o planejamento, monitoramento e avaliação *ex ante*, durante e após a implementação. Aplica-se a todas as propostas que envolvam gastos públicos, tributação, mudanças em regulamentos e alterações no uso de ativos e recursos públicos, englobando os seguintes tópicos: desenvolvimento de políticas e programas; propostas relativas à despesa pública; propostas legislativas ou regulamentares; venda ou uso de ativos governamentais existentes; avaliação de um portfólio de programas e projetos; mudanças estruturais nas organizações governamentais; propostas de tributação e benefícios; propostas significativas de contratos públicos; e alterações no uso de bens e recursos públicos existentes. Para maior aprofundamento, vide: THE GREEN BOOK: central government guidance on appraisal and evaluation, 2018. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/685903/The_Green_Book.pdf. Acesso em: 10 out. 2019. Trata-se de modelo diverso daquele praticado, por exemplo, no Chile, onde as análises *ex ante* são realizadas de forma centralizada em determinados órgãos, e não no âmbito dos ministérios setoriais.

a análise do problema que o ato normativo visa a solucionar e os objetivos que se pretende alcançar.

Na hipótese de a proposta implicar renúncia de receita, criação, aperfeiçoamento ou expansão da ação governamental, ou aumento de despesas – como ocorre com os gastos tributários –, o parecer de mérito deve ainda conter:

a) a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor e nos dois subsequentes, da qual deverão constar, de forma clara e detalhada, as premissas e as metodologias de cálculo utilizadas, e que indicará: (i) se a medida proposta foi considerada nas metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias; (ii) a simulação que demonstre o impacto da despesa com a medida proposta; (iii) a declaração de que a medida apresenta adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual, bem como compatibilidade com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com os limites individualizados para as despesas primárias (artigo 107 do ADCT); e, ainda,

b) exposição justificada sobre o atendimento às condições previstas no artigo 14 da LRF.⁴⁸⁷

Na hipótese de políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia previstos no § 6º do art. 165 da CF – tal como ocorre comumente com os gastos tributários –, as proposições deverão conter, ainda: a) objetivos, metas e indicadores para acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados; e b) indicação do órgão responsável e do eventual corresponsável pela gestão da política.

Portanto, de acordo com as mencionadas diretrizes definidas pelo Governo Federal, a análise *ex ante* de políticas públicas deve passar por seis fases bem delimitadas, a saber:

a) Diagnóstico do problema: problemas ou necessidade que a proposta visa solucionar; suas causas; evidências na realidade brasileira; comparação internacional do problema, quando cabível; razões para a intervenção do governo federal; levantamento de políticas anteriormente adotadas para combater o mesmo problema; e razões pelas quais foram descontinuadas, quando cabível;

b) Objetivos, ações, público-alvo e resultados esperados: resultados dos impactos esperados para a sociedade; ações a ser implantadas; metas de entrega dos produtos; relação existente entre as causas do problema, as ações propostas e os resultados

⁴⁸⁷ São ainda elementos dos pareceres de mérito: a) a identificação dos atingidos pelo ato normativo; b) estratégia e o prazo para implementação; c) análise do impacto da medida sobre o meio ambiente e sobre outras políticas públicas, inclusive quanto à interação ou à sobreposição;

esperados; existência de políticas públicas semelhantes já implantadas no Brasil ou em outros países, reconhecidas como casos de sucesso;

c) Desenho, estratégia de implementação e focalização: agentes públicos e privados envolvidos e como atuarão na proposta; possíveis articulações com outras políticas em curso no Brasil; possíveis impactos ambientais decorrentes da execução da proposta; estimativa do período de vigência; público-alvo que se quer atingir; características e estimativas da população elegível à política pública; critérios de priorização da população elegível, definidos em função da limitação orçamentária e financeira; processo de seleção dos beneficiários;

d) Impacto orçamentário e financeiro, conforme medidas acima já mencionadas, incluindo os potenciais riscos fiscais da proposta;

e) Estratégia de construção de confiança e suporte: avaliação do apoio do conjunto de cidadãos e cidadãs; avaliação do envolvimento dos interessados, que levem os agentes internos e externos à política a apoiar a sua execução e a estar alinhados; exame de prioridade das lideranças políticas à proposta, inclusive aquelas que podem endossá-la; e

f) Monitoramento, avaliação e controle: possibilidade de projeto-piloto; monitoramento e respectivos indicadores durante a execução; critérios para a avaliação dos resultados; transparência e a publicação das informações e dos dados; mecanismos de controle a ser adotados; possíveis oposições ativas para a execução.

Outros estudos nacionais também se debruçaram sobre as fases mais adequadas de um planejamento de gastos tributários, com destaque para o trabalho desenvolvido pelos professores Rosângela Saldanha Pereira, João Vieira e Jorge Santos, que promoveram uma avaliação dos resultados de gastos tributários concedidos pelo Estado do Mato Grosso, com foco no Programa de Desenvolvimento do Estado de Mato Grosso (PRODEIC). O estudo não se limitou a examinar a eficiência econômica dos gastos tributários pertinentes ao citado programa, e apresentou metodologias para a definição de fases de planejamento na introdução de gastos tributários, aproveitando-se dos resultados obtidos na mencionada análise.⁴⁸⁸

Asseveram os autores que o processo de avaliação de um programa de gastos tributários deve incluir análises *ex ante* e *ex post*. Na análise *ex ante*, afirmam, é verificada

⁴⁸⁸ PEREIRA, Rosângela Saldanha; VIEIRA, João; SANTOS, Jorge. Proposta de metodologia de avaliação de incentivos fiscais no âmbito do PRODEIC. Disponível em: <http://www.transparencia.mt.gov.br/documents/363605/5347509/Avalia%C3%A7%C3%A3o+dos+Programa+s+de+Incentivos+2015+a+2017.pdf/8d0fa38a-b425-79a5-a692-2e59120ac64a>. Acesso em: 06 out. 2019.

a viabilidade do investimento público através da projeção de benefícios esperados. Na etapa *ex post*, são avaliados os resultados do programa, de modo a abranger o ciclo do projeto, que contempla desde sua concepção até a avaliação de seus resultados.

Outro estudo de relevo para colaborar no planejamento de gastos tributários foi conduzido por Marco Antônio Freitas de Hollanda Cavalcanti e Napoleão Luiz Costa da Silva, que compararam medidas de desoneração do fator trabalho e do fator capital, ambas compensadas por aumentos na tributação do consumo, no que tange a seus impactos esperados sobre o produto interno bruto (PIB), a acumulação de capital e o nível de bem-estar no País.⁴⁸⁹ De acordo com os resultados obtidos, a desoneração do fator capital pode levar a ganhos substanciais de capital e produto relativamente à desoneração do fator trabalho. Ambas as políticas devem gerar perdas de bem-estar para as gerações mais velhas existentes no momento da reforma tributária e ganhos de bem-estar para as gerações futuras, mas os efeitos sobre as gerações intermediárias podem ser bastante distintos em cada caso.

4.3. Proposta de planejamento mínimo de gastos tributários em dez etapas elementares

De modo a contemplar as etapas de planejamento de uma política pública, examinadas em 4.1 acima, com as lições tiradas de experiências nacionais e internacionais específicas para gastos tributários, apresenta-se a seguir uma proposta de planejamento de gastos tributários, de acordo com as exigências da CF/88. Esta proposta não é exaustiva, e certamente está sujeita a toda sorte de ponderações, sobretudo diante das necessidades do caso concreto, que podem demandar nuances e especificações não previstas. Por isso, trata-se de uma proposta com elementos mínimos, comuns a toda espécie de gasto tributário, sem prejuízo das adições porventura exigidas para uma completude de planejamento adequada à situação concreta.

Trata-se de uma proposta de análise *ex ante*, própria das etapas de um planejamento de políticas públicas voltadas à instituição de gastos tributários. A análise *ex post* – pertinente ao exame de resultados – será abordada no Capítulo 6, no contexto dos instrumentos de governança dos gastos tributários no âmbito dos três poderes.

⁴⁸⁹ CAVALCANTI, Marco Antônio Freitas de Hollanda; SILVA, Napoleão Luiz Costa da. *Impactos de reduções compensadas na tributação da renda do setor produtivo: uma avaliação com um modelo de gerações superpostas*. Brasília: Ipea, mar. 2011.

4.3.1. Identificação das necessidades

Como primeiro passo, deve o planejamento identificar as necessidades que podem demandar uma intervenção econômica do Estado, inclusive por meio dos gastos tributários. Esta etapa deve compreender um exame das causas que ocasionaram a necessidade, com a descrição de suas evidências empíricas e os motivos pelos quais uma intervenção do Estado na ordem econômica se mostra justificável.

As causas podem advir desde a identificação de imperfeições dos mecanismos de mercado,⁴⁹⁰ até a compensação de gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo, a compensação de ações complementares às funções típicas do Estado desenvolvidas por entidades civis, a equalização de regiões e outras, claramente identificadas nesta etapa do planejamento.

4.3.2. Análise de opções

Este segundo passo compreende uma análise de opções de políticas interventivas que podem ser utilizadas para fazer frente às necessidades anteriormente identificadas. É preciso compreender o custo de oportunidade da opção escolhida. Estas opções incluem, num primeiro plano, o uso de despesas diretas do orçamento, seja na forma de despesas correntes para custeio de serviços públicos, seja na modalidade de despesas de capital, para investimentos. Na primeira categoria, devem também ser sopesadas as opções de subvenções de custeio ou de investimento, bem como as alternativas de subsídios financeiros ou creditícios, com uma avaliação de custo-benefício e eficiência.

Se possível, esta etapa deve contemplar, ainda, se outras políticas existem ou já existiram para enfrentar a mesma necessidade, e qual teria sido sua eficiência ou as causas de descontinuação. Uma comparação com experiências internacionais, caso existam

⁴⁹⁰ Essas imperfeições foram mais profundamente examinadas por Luís Eduardo Shoueri, com apoio em Fábio Nusdeo, que as dividiram entre cinco falhas, a saber: falha de mobilidade dos fatores (desequilíbrio entre oferta e demanda); falha de acesso à informação (distorções negociais geradas pela desinformação); falhas de concentração econômica (tais como nos monopólios e oligopólios); externalidades (custos e ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo de mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daqueles que os gerou, como no campo ambiental); e falha dos bens coletivos (oferecidos de forma não individualizada, cuja fruição de um indivíduo em nada diminui a fruição por outros, como a cultura). Cf.: SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 72-78.

elementos confiáveis que permitam a comparabilidade, pode também ser útil para melhor identificação dos planos cabíveis.

No que se refere à alternativa de gastos tributários, é preciso examinar as opções cabíveis na seleção do tributo, em vista dos objetivos da política pública. Sobretudo, quando mais de um tributo pode ser eleito para o planejamento, é preciso realizar análises de custo-benefício e eficiência, em especial com base em experiências anteriores, para o fim de escolher o gasto que melhor alcança o efeito interventivo desejado.

Escolhido o gasto tributário como a melhor alternativa dentre aquelas disponíveis, passa-se às etapas ulteriores do planejamento desta modalidade interventiva.

4.3.3. Definição de objetivos e metas

Nesta etapa, devem-se apresentar com clareza os objetivos perseguidos pela introdução dos gastos tributários, em conexão direta com as necessidades identificadas na fase anterior. Isso compreende, ainda, a determinação das variáveis socioeconômicas que o programa pretende influenciar – de natureza social ou indutora –, bem como a mensuração dos principais efeitos socioeconômicos diretos e indiretos desejados.

Com a definição dos objetivos, é necessário estabelecer metas concretas de resultado esperadas com a introdução do gasto tributário, de modo a permitir a gestão e o controle assertivos a respeito dos acertos e dos erros, com a conseqüente correção da política ao longo de sua existência.

4.3.4. Inserção e harmonização nos planos de desenvolvimento e outras ações em curso ou em avaliação

Esta etapa compreende a indispensável articulação do gasto tributário com os planos de desenvolvimento constitucionalmente previstos, de modo a não permitir que a renúncia de receitas públicas ocorra em desarmonia com as demais ações que, de modo direto ou estrutural, se relacionam com a intervenção na ordem econômica pretendida com o gasto tributário. Desse modo, é preciso compreender o gasto tributário como mais um instrumento a serviço da política, e não como uma tábua de salvação heroica para solver todas as necessidades previamente identificadas, à revelia dos planos de desenvolvimento exigidos pelo constituinte.

Os Estados, por exemplo, devem harmonizar seus gastos tributários no planejamento de regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum, tal como prevê o artigo 25, § 3º, da CF, com autorização de lei complementar. De outra banda, os Municípios precisam integrar seus gastos tributários com o planejamento que lhes exigem os artigos 30, VIII, e 182, e § 1º, da CF, segundo os quais essas unidades federadas devem promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante *planejamento* e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; e, ainda, com o *plano diretor*, considerado pelo constituinte como “o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana”.

Para a União, além do próprio *caput* do artigo 174 já mencionado, a CF atribuiu deveres ainda mais abrangentes de planejamento, nos quais devem se inserir os gastos tributários, de modo harmônico, integrado e articulado. Inicia-se pelo artigo 21, incisos IX e XVIII, que atribuem à União as tarefas de “elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social”, bem como de “planejar e promover a defesa permanente contra as calamidades públicas, especialmente as secas e as inundações”, dentre os quais podem se incorporar os gastos tributários, juntamente com as demais ações e políticas paralelas e não conflitantes. Em adição, o artigo 48, IV, da CF atribui ao legislativo federal a competência para definir “planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento”. Não é difícil perceber que diversos dos gastos tributários atualmente praticados pela União, para incentivo de investimentos e geração de empregos, por exemplo, deveriam se enquadrar de modo claro e harmônico nos planos acima mencionados.

Em termos nacionais, deve a União perseguir o planejamento de forma a equilibrar os interesses e necessidades das diversas regiões do país, definindo as respectivas diretrizes e bases, tal como exige o artigo 174, § 1º, da CF. Por essa razão, não há justificativa para que um gasto tributário não seja adequadamente cotejado com os necessários planejamentos da União de nível regional e nacional, de forma a alcançar maior eficiência de resultados e de emprego de recursos públicos.⁴⁹¹

⁴⁹¹ Nas incisivas palavras de Heleno Taveira Torres: “Os planejamentos abrangidos pelo art. 174 não são de livre disponibilidade discricionária para o governo e legislador, mas devem atender a uma série de requisitos e procedimentos cogentes, e de forma ainda mais vinculante naqueles casos em que a Constituição Econômica obriga expressamente sua feitura, inclusive quanto à compatibilidade com o ‘plano plurianual’”. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 184.

É necessário que o enquadramento dos gastos tributários no planejamento do ente federativo seja devidamente integrado e coordenado com o planejamento dos demais entes federativos que, de qualquer modo, possam concorrer para o alcance dos objetivos interventores. Tal exigência se dá em qualquer cenário, não apenas em razão da eficiência dos gastos públicos, mas também pelo modo como foi desenhado o federalismo fiscal brasileiro na Constituição de 1988, com caráter cooperativo e equilibrado. Essa demanda é ainda mais presente para a instituição de gastos tributários relativos a tributos cuja arrecadação tenha sua receita compartilhada com outros entes federativos, no âmbito de transferências intergovernamentais. Estes aspectos essenciais do planejamento integrado cooperativo serão mais profundamente examinados em 4.4.

4.3.5. Desenho jurídico-institucional

O desenho jurídico-institucional dos gastos tributários, como o próprio nome indica, deve conter os elementos jurídicos essenciais para permitir a introdução do gasto tributário no direito positivo, de acordo com os limites constitucionais, bem como os aspectos relacionados às instituições e agentes públicos que estarão diretamente relacionados ao gasto. Esse conteúdo compreende os seguintes itens elementares:

a) Nome oficial do programa de ação governamental: nome que designa o programa, dando-lhe organicidade.

b) Base normativa necessária para a implementação: Indicação dos instrumentos normativos necessários e suficientes para a adequada introdução do gasto tributário no direito positivo, à luz das balizas elementares do sistema constitucional tributário, e os aspectos críticos dessa tarefa.

c) Instituições: Descrição da organização administrativa do programa de gasto tributário, com a identificação das principais instituições que terão competências, atribuições e responsabilidades sobre o funcionamento, gestão e controle do gasto, incluindo a competência regulamentar para expedir atos normativos infralegais que sejam necessários e suficientes para atribuir à lei introdutora do gasto maior clareza e exequibilidade.

d) Agentes governamentais: Identificação dos agentes públicos com competências, atribuições e responsabilidades, principais e secundárias, sobre o funcionamento, gestão e controle do gasto;

Agentes não governamentais e critérios de elegibilidade: o grupo ou classe de pessoas naturais ou jurídicas eleitas para usufruir, direta ou indiretamente, dos efeitos dos

gastos tributários, de natureza social ou indutora, e que, nessa qualidade, executarão os aspectos da política. Este item compreende, ainda, uma descrição clara das características específicas deste grupo ou classe de pessoas que as distinguem das demais, especificamente para servir de instrumento à política pública, contendo um rol exaustivo de requisitos ou critérios de elegibilidade para fazer parte da ação interventiva. Dentre esses critérios, pode o gasto tributário apresentar necessárias contrapartidas dos contribuintes como requisito para usufruir dos gastos tributários, tais como investimentos, alocação de ativos, tecnologia, abertura de postos de trabalho e outros. Nessa hipótese, é essencial que os critérios de contrapartida sejam claros, objetivos e de fácil fiscalização, de modo a transmitir segurança jurídica aos destinatários dos gastos tributários, à sociedade e aos agentes governamentais responsáveis pela gestão e controle.

e) Mecanismos jurídicos de articulação: Formas de articulação ou coordenação da ação entre os vários agentes, tanto governamentais quanto aqueles fora da estrutura pública, que se mostrem críticas para o melhor funcionamento do programa de gasto tributário e o alcance de seus resultados. Dentre esses mecanismos, ganha relevo o necessário planejamento no âmbito do federalismo fiscal cooperativo equilibrado, conforme será mais detidamente examinado em 4.4 infra.

f) Período de vigência do incentivo: Um adequado planejamento recomenda que o gasto tributário tenha sempre um prazo certo de vigência, ainda que passível de prorrogação, de modo a fornecer um ponto natural de avaliação, alimentando uma reconsideração periódica sobre se o gasto deve ser continuado, reformado ou revogado. Se não bastasse, compartilhamos da lição de Élidea Graziane Pinto, para quem os gastos tributários devem ter período de vigência máximo de três anos, por força da limitação estatuída no artigo 14 da LRF, segundo o qual a validade e o início da vigência da renúncia fiscal estão condicionados à instituição efetiva de medida compensatória, com duração de três anos (exercício de instituição e nos dois seguintes).⁴⁹² Deste modo, deve o desenho

⁴⁹² Nas palavras da autora: “Ora, renúncia de receita é gasto tributário e, assim como os contratos administrativos - donde resultam os gastos rotineiros da administração pública -, não deveria ser instituída sem qualquer delimitação temporal. Desse modo, cabe controle de validade sobre a perpetuação de todas as renúncias fiscais (no sentido jurídico do parágrafo 1º do artigo 14 da LRF), cujas medidas compensatórias provenientes da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição tenham sido comprovadas apenas por três anos, os quais, por sua vez, já tenham faticamente transcorrido. Em suma, é preciso que busquemos até judicialmente, se necessário for, a decretação de nulidade das renúncias fiscais concedidas para além da fronteira de três anos dada pelo artigo 14 da LRF, após o advento de tal norma. Dito de outro modo, a instituição, por prazo indeterminado, de qualquer redução discriminada de tributos ou contribuições e de quaisquer outros benefícios tributários que correspondam a tratamento diferenciado fere suas balizas de constituição e perpetua ilegal e inconstitucionalmente privilégio fiscal no

jurídico-institucional do gasto tributário estabelecer seu prazo de vigência, não superior a três anos, ainda que esse período possa ser renovado, por ato legislativo competente, e desde que motivos claros e suficientes extraídos da gestão da política indiquem tal caminho.

De modo intermediário, é de se registrar que, desde 2004, as leis de diretrizes orçamentárias da União estabelecem prazo máximo de cinco anos para a criação ou prorrogação de gastos tributários, e desde que, no segundo caso, o montante do gasto prorrogado seja reduzido em pelo menos 10% ao ano e, ainda, que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação.⁴⁹³

4.3.6. Análise de viabilidade econômica (*ex ante*)

A viabilidade econômica *ex ante* compreende um exame ganhos líquidos para a sociedade com a introdução dos gastos tributários, e uma comparação desses ganhos com situação na qual o programa não seja implementado. No momento inicial, o balanço de custos e benefícios é calculado na hipótese de os objetivos serem plenamente alcançados. Essa etapa deve identificar se a renúncia de receitas públicas é suficiente e adequada para o alcance das metas previamente estabelecidas. De modo exemplificativo, o exame representa uma investigação a respeito de quanto a sociedade está disposta a gastar para gerar uma unidade adicional do benefício social (emprego, exportação, investimento, desenvolvimento de tecnologia, redução de externalidades, indicadores de desigualdade social etc.), sobretudo num cenário de restrição orçamentária. Identificado o custo previsto para gerar cada unidade de benefício, pode a decisão política estabelecer se tal custo é justificável, sobretudo diante das opções disponíveis.

A análise econômica deve ser empreendida de acordo com o modelo que melhor se adequar ao gasto tributário que estiver sob análise. Em 4.2, foram apresentados diversos estudos que utilizaram diferentes métodos, e o planejamento deve definir a melhor

orçamento público” (PINTO, Élide Graziane. Controle judicial dos orçamentos públicos em prol dos direitos fundamentais. *Conjur*, 17 ago. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-17/elida-pinto-control-orcamentario-prol-direitos-fundamentais>. Acesso em: 14 out. 2019).

⁴⁹³ Assim está definido, por exemplo, nos §§ 1º e 2º do artigo 116 da LDO de 2019 (Lei n.º 13.707/2018): “Art. 116. [...] § 1º Ficam vedadas a concessão e a ampliação de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, exceto a prorrogação por prazo não superior a cinco anos, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos dez por cento ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação. § 2º Os projetos de lei aprovados ou as medidas provisórias que vinculem receitas deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos”.

metodologia para conduzir uma análise econômica *ex ante* dos gastos tributários. Os resultados servem, também, para uma comparação com aqueles obtidos na análise *ex post*, de modo a subsidiar os gestores de elementos confiáveis de comparabilidade para o exame de eficiência da política e a definição das ações corretivas.

4.3.7. Impacto orçamentário e financeiro e riscos fiscais

É de grande relevância para a política pública estabelecer os impactos orçamentários e financeiros do gasto tributário. A importância se manifesta, sobretudo, para fins de transparência dos gastos públicos, o que permite o escrutínio dos diversos atores envolvidos em sua instituição, abrindo caminho para a adequada governança da política pública e para os órgãos de controle interno e externo.

Se não bastasse, e também por força do já examinado artigo 30 do Decreto n.º 9.191/17, no planejamento dos gastos tributários deve estar presente a preocupação em atender os requisitos constitucionais e da lei complementar para uma adequada execução orçamentária, iniciando-se pela estimativa da renúncia de receitas públicas, inclusive para suportar o demonstrativo de gastos tributários que faz parte necessária do PLOA (conforme artigo 165, § 6º, da CF). Adicionalmente, o planejamento deve determinar a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor e nos dois subsequentes, incluindo as premissas e as metodologias de cálculo utilizadas, e indicar: (i) se a medida proposta foi considerada nas metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias; (ii) a simulação que demonstre o impacto da despesa com a medida proposta; (iii) a demonstração de que a medida apresenta adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual, bem como compatibilidade com o PPA, com a LDO e com os limites individualizados para as despesas primárias (artigo 107 do ADCT); e, ainda, exposição justificada sobre o atendimento às condições previstas no artigo 14 da LRF.

Ainda no contexto orçamentário, é preciso que o planejamento contemple uma análise de riscos fiscais, passíveis de provocar alterações imprevistas e relevantes nas contas federais, notadamente receitas, despesas e dívida, e que possam afetar a eficiência e manutenção do gasto tributário. Incluem-se entre as fontes de riscos fiscais as mudanças imprevistas nos parâmetros macroeconômicos, as ações judiciais e o funcionamento adequado das instituições, dentre outros.

No âmbito dos agentes não governamentais, é preciso que o planejamento contenha, se possível, uma estimativa de impacto financeiro para os particulares escolhidos como público-alvo do gasto tributário, tais como contrapartida de investimentos, alocação de ativos, endividamento, tecnologia, abertura de postos de trabalho e outros que sejam intrínsecos ao usufruto dos benefícios advindos dos gastos tributários. Essa estimativa é crucial para compreender o modo pelo qual os particulares poderão ou não aderir ao programa, o que afeta diretamente a eficiência no alcance dos objetivos e das metas previamente estabelecidas.

4.3.8. Análise de sensibilidade e risco

Esta etapa é de grande relevância e exige do planejamento uma avaliação dos melhores e piores cenários para alcance dos resultados pretendidos com a introdução dos gastos tributários. Consiste, portanto, em investigar a probabilidade do programa em dar resultados satisfatórios, bem como os riscos existentes para seu insucesso total ou parcial. Dentre esses parâmetros, pode-se considerar o nível de confiança da população ou do público-alvo, o grau de determinação dos critérios de elegibilidade, a capacidade dos contribuintes em ofertar as eventuais contrapartidas, as possibilidades de abusos pelos particulares, a criação de efeitos comportamentais indutores não previstos, a geração de novas externalidades (positivas ou negativas), a repercussão do gasto tributário em preços de mercadorias ou serviços ou a mera recomposição de margens comerciais de empresas (quando for o caso), e diversos outros.

A análise de riscos deve ainda considerar os fatores não tributários que podem afetar a eficiência do gasto tributário a ser implantado, tais como estabilidade política, segurança jurídica, política macroeconômica, qualidade da força de trabalho e condição de infraestrutura, dentre outros.

Essa análise fornece parâmetros para uma decisão pública mais abalizada e, ainda, para as medidas de gestão e controle que forem executadas durante a existência do gasto tributário.

4.3.9. Medidas de gestão e transparência

O penúltimo passo corresponde à definição clara e objetiva das medidas de gestão e de transparência do gasto tributário, tanto no âmbito da administração pública quanto para os agentes não governamentais.

Em termos de gestão, esse passo inclui, num primeiro plano, a produção e a coleta de dados concretos, suficientes e confiáveis a respeito do funcionamento efetivo do programa. Em seguida, a gestão deve estabelecer as medidas para confrontar o exame inicial com os dados do funcionamento, numa visão panorâmica, com a finalidade de identificar o alcance total ou parcial dos objetivos programáticos, de modo periódico e em obediência a um cronograma predefinido de avaliação dos resultados.

No tocante à transparência, os resultados da gestão devem explicitar com clareza os dados obtidos e suas fontes, bem como a metodologia utilizada. Os relatórios de resultados precisam ser amplamente divulgados, para o devido escrutínio da sociedade e dos órgãos de controle interno e externo, bem como para o contínuo aprimoramento das políticas públicas. Neste ponto, tal divulgação não apresenta ofensa ao artigo 198 do CTN,⁴⁹⁴ na medida em que não se publicam dados que permitam identificar individualmente os contribuintes beneficiados.

As medidas de gestão devem também incluir as eventuais obrigações de controle e transparência do gasto tributário pelos particulares, com destaque para as empresas. Estas ações podem incluir o preenchimento de obrigações acessórias sucintas e objetivas, para subsidiar os agentes governamentais de dados necessários à análise de resultados e para a fiscalização de cumprimento das obrigações tributárias. É exigível das empresas, ainda, a transparência de resultados e benefícios obtidos com os gastos tributários, mediante a divulgação em demonstrações financeiras, relatórios de auditoria e relatórios sociais, de modo a fortalecer a responsabilidade social corporativa e dar transparência à sociedade. Essas exigências, naturalmente, necessitam de obediência à legalidade estrita para ser instituídas.

No tocante ao controle, deve o planejamento estabelecer bases sólidas e confiáveis para que as autoridades competentes, incluindo a auditoria-fiscal da administração tributária, tenham plenas condições de identificar a obediência à legislação e os eventuais desvios, exigindo dos responsáveis a devolução dos benefícios indevidamente obtidos. Essas medidas

⁴⁹⁴ “Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”

devem estar em plena conexão com as eventuais obrigações acessórias específicas para o gozo dos benefícios, a ser transmitidas aos órgãos envolvidos na gestão e controle.

4.3.10. Plano de ações e estratégia de implantação

O passo final deve compreender uma descrição, o mais analítica possível, das ações que serão tomadas para a execução de todas as etapas anteriores, relacionando-as diretamente tanto com as necessidades previamente identificadas quanto com as metas definidas e os resultados esperados. Desse modo, o plano de ações deve apresentar íntima pertinência entre os elementos básicos do planejamento, para dar-lhe a devida higidez, ao atribuir rumo claro dos passos que serão adotados para alcançar os objetivos traçados. As ações devem dividir-se, principalmente, na organização político-administrativa necessária para a instituição dos gastos tributários, na sua divulgação ampla e suficiente aos agentes governamentais e não governamentais, e, por fim, nas medidas que serão necessárias para assegurar os sistemas de gestão e controle. Se possível, deve incluir as reações esperadas dos demais agentes e dos possíveis antagonistas do programa, e as ações necessárias para sobrepor esses obstáculos.

4.4. *Planejamento integrado no âmbito do federalismo fiscal*

O exame do planejamento dos gastos tributários não pode prescindir de sua inserção no federalismo fiscal, onde encontra significativa demanda por organização. Isso se dá, primordialmente, por três razões principais. Em primeiro, porque a concorrência entre as unidades federadas, ainda que salutar em determinado limite, não pode escalar para a verdadeira competição desmedida, de modo a comprometer a harmonia do pacto federativo. Em segundo, porque os gastos tributários possuem enorme potencial de invasão oblíqua de competências tributárias, seja por meio da renúncia de receitas tributárias sujeitas a transferência constitucional, seja pela tributação cruzada dos benefícios financeiros experimentados pelas empresas contempladas. E, por fim, o planejamento também se demonstra essencial como decorrência do princípio da solidariedade, informador do pacto federativo e de observância imprescindível pelas unidades federadas.

4.4.1. Os modelos de federalismo fiscal: entre cooperação e competição

No seio da OCDE, estudos são periodicamente desenvolvidos no exame das Constituições Financeiras de diversos países, ainda que não integrantes daquela entidade, estabelecendo parâmetros mínimos de comparabilidade, com o objetivo de definir matérias que, na visão da OCDE, devem compor a atividade financeira do Estado no âmbito do federalismo fiscal. Esses fundamentos permitem àquela entidade delimitar o modo pelo qual os Estados que adotam forma federativa estabelecem relações intergovernamentais de cunho fiscal.

Para aquela entidade, o arcabouço normativo da atividade financeira do Estado, composto das normas constitucionais e da legislação infraconstitucional, tais como leis tributárias e financeiras básicas, desde que submetidas a um quórum qualificado de deliberação legislativa, e decisões de cortes constitucionais, deve possuir, como elementos fundantes das relações intergovernamentais, no mínimo os seguintes:⁴⁹⁵

Quadro 1: Elementos essenciais da atividade financeira do Estado no federalismo fiscal

Pedra angular	Descrição	Elementos constitutivos
Autonomia	Medida pela qual os Estados podem conduzir sua própria política fiscal.	Autonomia fiscal; autonomia de gastos em certas áreas; autonomia para contrair empréstimos; autonomia para estabelecer regras gerais do orçamento.
Responsabilidade	Medidas pelas quais os Estados estão submetidos a restrições orçamentárias e devem assumir responsabilidade por suas próprias políticas fiscais.	Exposição à falência; expectativas de socorro financeiro; responsabilidade por determinar regras fiscais; variedade de receitas; dependência de receitas oriundas de transferências federais.
Codeterminação	Medida pela qual os Estados podem definir políticas fiscais no nível federal.	Bicameralismo; cortes constitucionais; órgãos executivos

⁴⁹⁵ OECD/KIPF. Fiscal Federalism 2016: Making Decentralisation Work. Paris: OECD Publishing, 2016. p. 33. doi: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264254053-en>. O termo “estado” é usado de forma intercambiável com os termos específicos do país para o nível intermediário da federação. Na Áustria e na Alemanha, um estado é uma `terra`. No Canadá e na África do Sul, os estados são chamados de províncias. Na Bélgica, Itália e Espanha, o nível intermediário é uma região ou comunidade, na Suíça um cantão, e na Rússia um “oblast”. Finalmente, na Austrália, Brasil, Índia, México e Estados Unidos, o nível intermediário de governo é um estado.

		intergovernamentais; transferências federais.
Parâmetros orçamentários	Restrições na discricionariade de políticas fiscais em todos os níveis de governo.	Regras fiscais numéricas; conselhos fiscais e outros órgãos dependentes ou independentes.
Estabilidade	Facilidade com a qual regras constitucionais que afetam políticas fiscais podem ser alteradas.	Força da segunda câmara legislativa; poder de cortes constitucionais; votos necessários para emendar a Constituição; escopo da democracia direta/veto popular.

As Constituições Financeiras estabelecem, assim, um quadro institucional estável de políticas fiscais ao longo do tempo, definindo regras do jogo das finanças públicas, bem assim, dirigindo e impedindo certos padrões de política indesejáveis.⁴⁹⁶ Ao moldar incentivos e limitar a arbitrariedade, a Constituição Financeira determina o curso da política fiscal e os resultados em longo prazo.

Cerca de 40% da população mundial vive em países que adotam o federalismo. Tipicamente, democracias com territórios muito extensos (Canadá, Estados Unidos, Brasil, Austrália) e populações muito abundantes (Índia, Paquistão, Nigéria) são federais. De igual modo, pequenos países com população muito diversa (Suíça, Bélgica, Bósnia e Herzegovina) e com estados na condição de ilhas (Micronésia, São Cristóvão e Nevis) também adotam o modelo federativo. Em algumas poucas federações (Brasil, Índia, Nigéria, África do Sul), o ente municipal ou local está definido como uma unidade federativa própria na Constituição.⁴⁹⁷

Na ponderação de George Anderson,

“O federalismo fiscal estuda os respectivos papéis e interações dos governos nos sistemas federais, com um foco particular na captação, empréstimo e gasto de receitas. Ele examina o funcionamento desses sistemas e tenta fornecer uma base de princípios para avaliá-los. O

⁴⁹⁶ No original: “Fiscal federalism studies the respective roles and interactions of governments within federal systems, with a particular focus on the raising, borrowing, and spending of revenues. It examines the functioning of these systems and tries to provide a principled basis for evaluating them. The study of fiscal federalism can also be relevant for the fiscal arrangements in devolved systems of government that are not strictly federal” (BRENNAN, G.; BUCHANAN, James. *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge University Press, 1980. p. 140).

⁴⁹⁷ ANDERSON, George. *Fiscal Federalism: A Comparative Introduction*. New York: Oxford University Press, 2010. p. 1.

estudo do federalismo fiscal também pode ser relevante para os arranjos fiscais em sistemas de governo desconcentrados que não são estritamente federais”.⁴⁹⁸

Evidentemente, alguns países unitários também desenvolveram poderes significativos de gastos e tributação para autoridades regionais. Embora tal desenvolvimento não possa ser considerado constitucionalmente federal, ele pode ser tido como federal em termos práticos. Assim, questões de federalismo fiscal podem se aplicar, por exemplo, a países nórdicos, China e Japão – que possuem algum nível de descentralização fiscal, ainda que não política.

As características elementares do federalismo fiscal foram apresentadas por Ricardo Lewandowski, que assim as enumerou: “a) repartição de competências; b) autonomia política das unidades federadas; c) participação dos membros na decisão da União; e d) atribuição de renda própria às esferas de competência”.⁴⁹⁹ A esses elementos, Heleno Taveira Torres acresce as *condicionantes de segurança jurídica* do federalismo, quais sejam: “a) rigidez constitucional das competências; b) sistema bicameral, como o Senado, para coordenação federativa e direito uniforme; c) Tribunal Constitucional que possa arbitrar conflitos federativos ou resolver sobre inconstitucionalidades”; e, por fim, para rigidez do sistema, as “medidas de intervenção federal para proteção das unidades”.⁵⁰⁰

Nesse contexto, o estudo do federalismo fiscal inclui a avaliação das relações intergovernamentais. Critérios de avaliação incluem *eficiência econômica, equidade, simplificação administrativa, incentivos à inovação, accountability, responsabilidades de equilíbrio fiscal, previsibilidade e estabilidade*, além de aproximações a partir da alocação de receitas públicas e divisão dos poderes de tributar.

Como visto na seção anterior, a eficiência econômica é uma preocupação central da economia, e foca no uso de recursos escassos de forma a eliminar desperdícios.⁵⁰¹ Com esse foco em jogo, o federalismo fiscal volta suas atenções às diferentes dimensões da eficiência econômica, a saber:

⁴⁹⁸ ANDERSON, George. *Fiscal Federalism: A Comparative Introduction*. New York: Oxford University Press, 2010. p. 2.

⁴⁹⁹ LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 87.

⁵⁰⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 253-254.

⁵⁰¹ Cf. ANDERSON, George. *Fiscal Federalism: A Comparative Introduction*. New York: Oxford University Press, 2010. p. 6.

- (i) Eficiência de mercados internos. Em federações, diferentes governos podem criar distorções no mercado interno devido a políticas que protegem ou favorecem produtores locais, i.e., decisões de compras, regulações, ou o direito de investir capital, e criar barreiras ao fluxo eficiente de investimentos ou trabalho dentre as unidades federadas.
- (ii) De modo semelhante, unidades federadas abastadas podem utilizar suas vantagens fiscais, para o fim de criar vantagens competitivas, tais como tributos reduzidos, para atrair investimentos, capital e trabalho.
- (iii) Finalmente, arranjos podem afetar o fornecimento eficiente de bens e serviços públicos, incluindo seus custos e benefícios, bem como a simplificação administrativa. Eficiência, nesse caso, inclui considerações de economia de escala, transbordamento de custos e benefícios ao longo das fronteiras das unidades federadas, e de preferências distintas de populações diversas.

No que se refere à equidade, trata-se de um objetivo central a ser perseguido pelo federalismo fiscal, que deve considerar dois principais aspectos, a saber:

- (i) Primeiro, a equidade tanto entre o nível federal e as demais unidades federadas, dadas as suas responsabilidades (equidade vertical), como entre as unidades federadas de segundo e terceiro níveis, considerando suas diferentes necessidades e propósitos (equidade horizontal);
- (ii) Em segundo, a equidade entre os cidadãos. Tratar as disparidades entre cidadãos ao longo de uma federação implica um papel interventivo maior do governo central do que tratar a disparidade entre os governos. Colocando o governo central num papel mais direto com cidadãos pode atraí-lo em áreas onde as unidades federadas podem ter maiores responsabilidades.

Conforme esclareceu George Anderson, eficiência e equidade podem estar em conflito ou em harmonia. Por exemplo, uma visão da equidade que mina recompensas pelo trabalho árduo poderia, também, solapar a operação eficiente da economia. De outro turno, investimentos para fornecer equitativamente educação, saúde e infraestrutura em regiões subdesenvolvidas podem construir a riqueza de uma nação e provar-se eficientes.⁵⁰² Afora todas as questões políticas subjacentes a essas escolhas, é preciso considerar que uma justificação central para o federalismo está em reconhecer que esse sistema permite ao governo ser mais responsivo, em diferentes níveis (federais ou regionais), atendendo a

⁵⁰² ANDERSON, George. *Fiscal Federalism: A Comparative Introduction*. New York: Oxford University Press, 2010. p. 7

necessidades das populações de modo mais eficiente. Outra justificação do federalismo é a de que esse sistema promove incentivos para a inovação, porque diferentes governos podem competir e tentar aproximações diversas, e aprender mutuamente.

Como afirmado anteriormente, outros critérios de avaliação de um sistema federativo fiscal podem ser apontados:

- (i) Adequação das definições fiscais para identificar uma concordância razoável entre responsabilidades de gastos e receitas, ou do poder de obter as receitas – outro modo de compreender a equidade vertical;
- (ii) Previsibilidade e estabilidade, particularmente para entes federativos que podem depender severamente de suporte federal e possuam acesso limitado a amplas bases tributáveis ou a mercados de crédito;
- (iii) *Accountability*, em cujo âmbito o governo central comumente obtém fundos que são transferidos aos entes federativos. Nessa matéria, deve-se estabelecer a quem as unidades federadas devem responder pelos fundos transferidos: ao governo central, a sua própria população ou a ambos. Agrega noções de transparência e responsabilidade fiscal.

Sob o espectro das despesas públicas, inseridas no federalismo fiscal, encontra-se o nível de responsabilidade dos entes federativos quanto ao atingimento dos objetivos do Estado integralmente considerado. Por um lado, argumentos são apresentados no sentido de que um maior empoderamento das unidades federadas locais promove maiores escolhas públicas, porque as unidades supranacionais estão mais próximas e são mais responsivas às populações locais. Nessa perspectiva, as unidades federadas podem atuar com experiências políticas diversas e dividir os conhecimentos, servindo a descentralização como um instrumento contra a concentração abusiva de poderes. De outro turno, há aqueles que enfatizam o bem-estar geral dos indivíduos e a necessidade de políticas coerentes em todo o país como objetivos que demandam um poder central com maiores poderes.

Essas dicotomias alcançam relevância maior nos gastos mais prioritários. Em áreas como saúde, educação, alimentação, pensões, segurança, seguro-desemprego e bem-estar, por razões de eficiência de custos e responsividade local, a administração de gastos pode ser melhor quando descentralizada, mas essa medida pode resultar em cidadãos, ao longo do país, recebendo tratamentos muito diversos, criando barreiras à mobilidade. Por razões de equidade e integridade, o governo central deve possuir um papel relevante nesse cenário, sobretudo em algumas transferências para os indivíduos, como pensões e outras baseadas

em necessidade, nas quais pode não haver vantagem específica de serem providas pelas unidades locais. Assim, um balanço deve ser encontrado entre ordens federadas para a divisão de responsabilidades.

O mesmo ocorre em relação à obtenção de receitas públicas no federalismo fiscal. Poderes autônomos locais de obtenção de receitas podem promover responsabilidade política e responsividade para as preferências locais, mas uma descentralização significativa do sistema tributário traz riscos à eficiência econômica, à simplificação administrativa e à equidade. Assim, as transferências do governo federal e a divisão de tributos cobrados pela unidade central são alternativas comumente adotadas para descentralizar regimes de obtenção de receitas, mas o balanço entre as fontes de recursos dos entes federados – próprias e de transferências – é o objetivo central a ser perseguido.

A eficiência econômica pertinente ao melhor emprego de recursos públicos no âmbito do federalismo fiscal se relaciona em igual medida com a eficiência organizativa do Estado, buscada para o aprimoramento da capacidade das unidades federadas em executar as competências que lhes foram atribuídas pela Constituição. O federalismo cooperativo está, portanto, também no cerne das funções de preservação do Estado Fiscal, próprias da Constituição Financeira, abordadas em 1.1.3. Nos dizeres de Heleno Taveira Torres,

“pelo princípio da eficiência da Constituição Financeira, o regime de distribuição do produto arrecadado pressupõe suficiência de recursos pelo exercício das competências materiais de cada unidade do federalismo, que deve ser a fonte principal das receitas públicas, segundo os princípios do sistema tributário”.⁵⁰³

A coordenação equilibrada e cooperativa dos entes federados, tanto na distribuição das receitas próprias quanto nas relações econômicas intergovernamentais, é crucial para a eficiência econômica e organizacional do federalismo fiscal. Esse aspecto foi abordado com ênfase por Joachim Englisch, para quem a coordenação tributária tem duas dimensões: coordenação vertical de competências tributárias entre diferentes níveis de governo, e coordenação horizontal dos poderes tributários de diferentes jurisdições no mesmo nível de governo. Para o jurista, em geral, a falta de coordenação dentro da estrutura federal implica o perigo de encargos tributários ou de conformidade tributária excessivos. No que diz respeito à coordenação horizontal dos impostos, em particular, a coordenação inadequada também pode levar a distorções que impedem a alocação ideal de recursos econômicos e, assim, reduzem o bem-estar social. Além disso, uma coordenação tributária vertical

⁵⁰³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 264.

insuficiente pode minar a autonomia fiscal de certas entidades que fazem parte do sistema federal, normalmente os níveis subnacionais de governo.⁵⁰⁴

Um dos maiores teóricos da relação intergovernamental no sistema federativo, Deil Wright, aponta que as formas de interação entre os governos podem ser representadas por três modelos: autoridade independente, autoridade inclusiva e autoridade interdependente.⁵⁰⁵ O primeiro modelo parte da premissa de independência total entre governos, mediante uma identificação exaustiva dos papéis de cada um deles, a dispensar maior interação. No segundo paradigma, Wright descreve que o escopo de atuação dos governos subnacionais depende totalmente das decisões tomadas pelo governo nacional, num cenário de centralização do governo nacional que estabelece uma relação hierárquica com as demais unidades federadas. O terceiro modelo, de autoridade interdependente (ou coordenada), fundamenta-se em três atributos centrais, como descrevem Fernando Luiz Abrúcio e Hironobu Sano: “(i) duas ou três esferas de governos podem atuar simultaneamente numa mesma questão [...]; (ii) as áreas de autonomia exclusiva de ação ou de jurisdição única são reduzidas e seriam espaços de ação similares ao modelo de autoridade independente; e (iii) o poder e a influência disponíveis a qualquer esfera de governo são limitados, criando um padrão de autoridade em que prevalece a barganha, entendida como a necessidade de acordos ou trocas.”⁵⁰⁶

De modo alinhado a esses modelos, muitas vezes mesclados, a compreensão das competências de unidades federadas na obtenção de receitas públicas passou por três fases distintas na literatura jurídica norte-americana e europeia, e que podem ser distinguidas pela percepção de eficiência e equidades (horizontal e vertical) na busca do atendimento dos interesses da população.⁵⁰⁷

Na literatura tradicional sobre o federalismo fiscal⁵⁰⁸, o que se pode denominar de Teoria de Primeira Geração, os papéis dos governos centrais e locais são bem definidos: o

⁵⁰⁴ ENGLISCH, Joachim. Tax Coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ. Disponível em: http://eurasiatax.com/files/LangHorTax_sample.pdf. Acesso em: 19 out. 2019.

⁵⁰⁵ WRIGHT, Deil S. *Para entender las Relaciones intergubernamentales*. México: Fondo de Cultura Económica, 1997.

⁵⁰⁶ ABRÚCIO, Fernando Luiz; SANO, Hironobu. *Associativismo Intergovernamental: experiências brasileiras*. Fundação Instituto para o Fortalecimento das Capacidades Institucionais – IFICI, Agência Espanhola de Cooperação Internacional para o Desenvolvimento – AECID, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Brasília: Editora IABS, 2013. p. 23.

⁵⁰⁷ Cf. KIM, Junghum. The role of intergovernmental fiscal institutions: The case of tax sharing. In: KIM, Junghum; BLÖCHLIGER, Hansjörg (eds.). *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations*. Paris: OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, 2015. p. 11-26.

⁵⁰⁸ Ver: TIEBOUT, Charles. A pure theory of local expenditures. *Journal of Political Economy*, v. 64, p. 416-424, 1956, bem como: OATES, Wallace. *Fiscal Federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972.

governo central recolhe seus próprios tributos e fornece bens públicos nacionais; e os governos locais coletam seus próprios tributos e são responsáveis pelos serviços públicos locais cujos benefícios se acumulam dentro dos limites geográficos. Nos casos em que os serviços públicos locais criam benefícios sociais adicionais, que transbordam as barreiras locais (“*spillover benefits*”), o governo central pode fornecer transferências correspondentes aos governos locais para internalizar (compartilhar) os custos pertinentes aos benefícios de transbordamento. Nessa tradição clássica, muito influenciada pela economia, a descentralização fiscal foi defendida a partir do potencial ganho de bem-estar dos indivíduos obtido por meio de uma alocação mais eficiente de recursos no setor público. Dentre as diversas classes de bens públicos, economistas distinguiram o caso dos “bens públicos locais”, consistentes em serviços públicos cujo consumo é limitado geograficamente àqueles indivíduos que residem em localidades particularmente consideradas. Num federalismo fiscal, níveis de descentralização do governo estão numa posição estratégica para determinar os níveis de prestação de serviços públicos de acordo com preferências e custos locais.⁵⁰⁹

Sob essa perspectiva econômica clássica, Wallace E. Oates defendeu, em 1972, o que chamou de “teorema da descentralização”. Para esta tese, se não há economia de escala (redução de custos) associada à centralização de gastos, então o padrão de descentralização de serviços públicos atende mais adequadamente o objetivo de bem-estar social, na medida em que as entidades locais estão mais capacitadas a atender às necessidades e preferências regionais.⁵¹⁰ Como bem salienta Neide César Vargas, trata-se da atribuição de impostos segundo o princípio do benefício, uma visão de federalismo que prevaleceu de fins dos anos 50 ao início dos anos 70 do século passado.⁵¹¹

Esse modelo foi adotado no Brasil a partir da Constituição de 1891, que constitucionalizou a forma federativa do Estado brasileiro recém-inaugurada, com a proclamação da República (decreto 1, de 15 de novembro de 1889). Tratava-se de modelo

⁵⁰⁹ Cf. On The Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions (pdf), p. 314.

⁵¹⁰ Nas palavras de Oates, “For a public good—the consumption of which is defined over geographical subsets of the total population, and for which the costs of providing each level of the good are the same for the central or for the respective local government—it will always be more efficient (or at least as efficient) for local governments to provide Pareto – efficient levels of output for their respective jurisdictions than for the central government to provide any specified and uniform level of output across all jurisdictions”. Cf: Fiscal Federalism. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972, p. 35. O próprio Oates, posteriormente, fez ressalvas à sua tese. Revisando as premissas adotadas, o autor asseverou que não há razões para afirmar que um governo central seria incapaz de diferenciar a prestação de serviços públicos em resposta a variações da demanda e dos custos ao longo das diferentes regiões. Cf: On The Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions (pdf), p. 315.

⁵¹¹ VARGAS, Neide César. A descentralização e as teorias do Federalismo Fiscal. *Ensaio FEE*, Porto Alegre, v. 32, n. 1, jun. 2011, p. 54-55.

de financiamento dualista puro (*dual federalism*), com sistemas tributários próprios e independentes, sem ingerências mútuas de competência.⁵¹²

Na chamada “Teoria da Segunda Geração” da literatura sobre federalismo fiscal – que se dividiu em duas fases distintas –, governos locais não são benevolentes e o fornecimento de bens públicos é determinado por um processo político. Trata-se de uma visão fortemente influenciada pela teoria da escolha pública (*public choice*), um campo de análise em que predomina a esfera política, cuja visão fundamenta-se no agente individual, guiado pela racionalidade econômica e pelo comportamento maximizante e autointeressado.⁵¹³ Esses pressupostos metodológicos, aplicados no campo da política pela escolha pública, deram novo desenho à concepção liberal de que o Estado não deve gastar mais do que arrecada, deve ser reduzido ao mínimo e ser estritamente controlado. Tratou-se de forte contraponto ao Estado do Bem-Estar Social keynesiano, e que ganhou força a partir dos anos 80 do século passado, sobretudo na doutrina de Charles M. Tiebout. O economista argumentou que a capacidade dos indivíduos em se mover entre as jurisdições produz uma solução típica do mercado para o problema local dos bens públicos. Numa conduta autointeressada de maximização das utilidades, os indivíduos permanecem na comunidade que oferece os bens públicos que mais lhes agradam. Em equilíbrio, esses indivíduos se distribuem por meio de comunidades, mudando para as localidades que melhor atendem às suas necessidades. Assim, na visão de Tiebout, o equilíbrio alcança eficiência de Pareto, e não é necessária uma ação do governo para atingir a eficiência.⁵¹⁴

⁵¹² Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 247-249. Celina Souza assim examina o federalismo dual inaugurado pela Constituição de 1891: “A Constituição de 1891, promulgada após a República, seguiu a promessa descentralizadora do mote republicano: centralização, secessão; descentralização, unidade. Por essa Constituição, recursos públicos foram canalizados para alguns poucos estados, mostrando que a federação brasileira nasceu sob a égide da concentração de recursos em poucos estados e escassas relações existiam entre os entes constitutivos da federação, caracterizando esse período como o de uma federação isolada”. SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, 24, jun. 2005, p. 107.

⁵¹³ A escolha pública foi examinada em contraposição à visão de Musgrave sobre o papel interventor do Estado em 3.2.2 acima. Para uma crítica a respeito da racionalidade das decisões dos agentes econômicos, vide: KAHNEMAN, Daniel. *Thinking, fast and slow*. New York: Farrar Straus Giroux, 2013; e ainda: THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness*. London: Penguin Books, 2009. Para uma crítica do comportamento autointeressado de maximização dos interesses, num distanciamento do utilitarismo clássico, vide: SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

⁵¹⁴ Cf. TIEBOUT, Charles. M. A pure theory of local expenditures. *Journal of Political Economy*, v. 64, n. 5, p. 416-424, Oct. 1956. Nas palavras do autor, “Se os consumidores-eleitores são totalmente móveis, os governos locais apropriados, cujos padrões de gasto e receita são estabelecidos, são adotados pelos consumidores-eleitores. Embora a solução possa não ser perfeita devido à rigidez institucional, isso não invalida sua importância. A solução, como uma solução geral de equilíbrio para uma economia espacial privada, é a melhor que pode ser obtida, dadas as preferências e dotações de recursos”.

A descentralização desse período, influenciada pela teoria da escolha pública, segundo seus defensores, teria ainda a vantagem de estimular a concorrência por fatores de produção entre as unidades federadas, de modo a aumentar o bem-estar local, de forma que o nível de intervenção federal deveria ser mínimo, com reduzido papel das transferências federais.

Segundo Oates, nessa primeira vertente dessa teoria de segunda geração, os governos locais tentam maximizar sua reivindicação à arrecadação tributária total e acumular dívidas com a expectativa de retornos.⁵¹⁵ Do ponto de vista dessa teoria, restrições orçamentárias brandas e a dependência de transferências criadas pelo comportamento

⁵¹⁵ Cf. OATES, Wallace E. Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism. *International Tax and Public Finance*, v. 12. p. 349-373, 2005. A reivindicação à arrecadação tributária pelos estados federados, neste ponto, foi adotada como substituta da expressão “*fiscal commons*”, utilizada por Oates. Essa expressão é objeto de intenso debate na literatura econômica e jurídica, e foi inicialmente proposta por Barry R. Weingast, Kenneth A. Shepsle e Christopher Johnsen, no texto “The political economy of benefits and costs: a neoclassical approach to distributive politics” (*Journal of Political Economy*, v. 89, n. 4, p. 642-664, 1981), e se tornou conhecida como “o problema orçamentário dos bens comuns” (“*budgetary or fiscal common-pool problem*”). A questão inicial subjacente identificada pelos autores era a de que determinados fenômenos orçamentários seguem a dinâmica de tomada de decisões por múltiplos atores, de acordo com seus interesses regionais e políticos, e não na direção do bem-estar da sociedade. Claramente, trata-se de uma perspectiva baseada na conhecida teoria de *public choice*, de O próprio Buchanan, posteriormente, abordou diretamente o problema, como se verifica em: BUCHANAN, James; YOON, Yong J. Majoritarian exploitation of the fiscal commons: general taxes–differential transfers. *European Journal of Political Economy*, v. 20, p. 73-90, 2004. O argumento centrava-se na constatação de que as ineficiências tendem a se tornar mais acentuadas e as perspectivas de tempo dos atores orçamentários menores quando o número de participantes no processo orçamentário aumenta e o acesso que eles possuem para fundos públicos se torna mais significativo. Isto porque a tomada de decisão torna-se mais fragmentada, no sentido de que os atores são mais capazes de externalização (compartilhamento) de uma parcela maior dos custos associados às suas prioridades de gastos. De acordo com essa perspectiva, os estudiosos estavam preocupados com as excessivas previsões orçamentárias de gastos que visavam atingir benefícios que não seriam usufruídos por indivíduos que estivessem fora do âmbito eleitoral de seus proponentes, mas cujos custos eram partilhados por todos, haja vista que financiados pelos recursos comuns. Como os custos são difundidos por toda a sociedade, o tomador de decisão (*decision-making*) internaliza apenas uma fração do custo de um programa que ele defende, e portanto, os defensores de um programa buscam níveis mais altos de alocação do que seria socialmente ótimo (do ponto de vista econômico). Gastos ótimos exigiriam que os benefícios fossem comparados com o custo social, mas os tomadores de decisão consideram apenas uma fração do custo, com visão regional. Como tomadores de decisão tendem a ter uma influência desproporcional nas decisões que afetam as prioridades, os montantes de recursos que canalizam para fins que considerem importantes excedem o valor socialmente ótimo. Por esse motivo, os benefícios sociais seriam maiores se as alocações de recursos públicos fossem restritas, o que exigiria limitação de atuação dos atores orçamentários a modelos de comparação de custos sociais ótimos. Para uma visão histórica do problema orçamentário dos bens comuns e uma abordagem moderna do conceito, ver: YLISALO, Juha. The fiscal commons: Assessing the limits and possibilities of a metaphor. *Homo Oeconomicus*, v. 32, n. 3/4, p. 331-354, 2015. Uma outra abordagem – claramente alinhada com a teoria de *public choice* – propõe que o problema orçamentário dos bens comuns não está propriamente nos processos políticos ou no envelhecimento populacional, que pressiona o equilíbrio fiscal, mas no próprio conceito do Estado de bem-estar social, que estaria condenado ao fracasso em médio prazo. Nesse sentido: JAKEE, Keith; TURNER, Stephen. The Welfare State as a Fiscal Commons: Problems of Incentives Versus Problems of Cognition. *Public Finance Review*, v. 30, n. 6, p. 481-508, Nov. 2002. Ainda sob a perspectiva do *public choice*, Richard E. Wagner defende que os déficits orçamentários e o acúmulo de dívidas que afligem as democracias modernas refletem um conflito entre duas racionalidades de governança: uma de propriedade privada e outra de propriedade comum, o que poderia ser limitado pela prevalência da racionalidade do mercado. Ver: Deficits, Debt, and Democracy. Wrestling with Tragedy on the Fiscal Commons. Ver referência em: https://www.e-elgar.com/shop/deficits-debt-and-democracy?__website=uk_warehouse.

estratégico dos governos locais deveriam ser controladas por regras fiscais sobre déficits orçamentários locais. Nessa corrente, subsídios intergovernamentais, que desempenharam um papel positivo na Teoria de Primeira Geração da literatura sobre federalismo fiscal, apenas agravaram os problemas de dependência entre os entes federados, de modo que o montante das concessões intergovernamentais deveria ser reduzido e, de preferência, substituído por tributos locais. Assim, essa primeira vertente da Teoria da Segunda Geração, como afirmou Oates, enfocou um denominado “lado negro” da descentralização.⁵¹⁶

A descentralização nesses moldes passou a sofrer fortes críticas a partir da década de 1990, com o reconhecimento de que o mercado não teria, por si só, o potencial de promover uma distribuição equitativa de bens públicos nas unidades federadas, tal como pretendido em sua teoria normativa. Os críticos também apontaram que a descentralização tenderia a dificultar as estratégias de restrição fiscal e financeira no âmbito macroeconômico, sobretudo porque o poder central tem maior capacidade de intervenção de caráter nacional, por sua função estabilizadora.⁵¹⁷ Nesse quadro, se mostraria mais adequado centralizar receitas, retomando a importância das transferências (cooperação) como um mecanismo significativo de controlar os problemas da descentralização.

Igual movimento foi sentido no Brasil a partir da instituição do federalismo fiscal dualista puro, com a Constituição de 1891. A partilha de receitas entre os Estados orientada pelo federalismo centrífugo, que não continha medidas adequadas para reduzir as diferenças regionais, provocou dificuldades econômicas e creditícias, o que motivou, em 1926, a adoção de medidas orientadas à centralidade da União (financiamento centrípeto), com o objetivo de assegurar melhor redistribuição com as unidades de menor poder econômico e a promoção do desenvolvimento regional. Essa foi a inspiração para o desenho do federalismo fiscal adotado na Constituição de 1934, que já continha um prenúncio de um federalismo

⁵¹⁶ Cf.: On The Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions (pdf), p. 318.

⁵¹⁷ Nesse sentido: PRUD'HOMME, Remmy; SHAH, Anwar. *Centralization v. decentralization: the devil is in the details*, 2002 (mimeo). Disponível em: <http://www.forumfed.org/libdocs/FedMerco02/116-FEME0206-int-PrudhommeShah.pdf>. Acesso em: 20 out. 2019; TANZI, Vito. *Fiscal federalism and decentralization: a review of some efficiency and macroeconomic aspects*. ANNUAL WORLD BANK CONFERENCE ON DEVELOPMENT ECONOMICS 1995, Washington, 1995. The World Bank, Washington, D. C., p. 295-316. Disponível em:

https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Fiscal_Federalism_Decentralization.pdf. Acesso em: 20 out. 2019; e TER-MINASSIAN, Teresa. *Decentralization and macroeconomic management*. Washington: International Monetary Fund, 1997. Disponível em:

<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Decentralization-and-Macroeconomic-Management-2412>. Acesso em: 20 out. 2019. Em resposta, os defensores da descentralização argumentaram que as transferências desencorajam a responsabilidade fiscal e a *accountability* pelas unidades subnacionais. Nesse sentido: McLURE Jr., C. E. Comment on “The dangers of decentralization, by Remy Prud'homme”. *The World Bank Research Observer*, Oxford, v. 10, n. 2, p. 221-226, Aug 1995.

fiscal cooperativo (porém, ainda com predominância do financiamento de Estados e Municípios por receitas próprias), mas que não chegou a ser executado.⁵¹⁸

Como decorrência desses problemas, a segunda vertente da Teoria da Segunda Geração da literatura do federalismo fiscal tem foco na discussão entre centralização e descentralização, mas a ênfase está nos processos legislativos e eleitorais, que geram diferentes tipos de resultados fiscais sob sistemas centralizados e descentralizados. Ao contrário da primeira vertente, essa segunda aproximação considera a descentralização fiscal como mecanismo eficiente para alocar recursos entre os governos locais. Uma variedade de modelos de economia política nessa segunda vertente da literatura mostra que a descentralização fiscal é mais sensível às preferências dos cidadãos do que a centralização fiscal. Nessa toada, Neide Vargas assevera, a partir da análise crítica de Anwar Shah, que a “compatibilidade entre a descentralização e a restrição fiscal e financeira das esferas subnacionais seria possível, desde que houvesse maior definição nos papéis dos centros de decisão e maior transparência nas regras que norteiam as relações intergovernamentais.”⁵¹⁹

No entanto, essa corrente reacende o debate a respeito dos melhores modelos de federalismo fiscal, sobretudo no que se refere ao financiamento das unidades federadas, que podem ser divididos em dois arquétipos: o primeiro, baseado na divisão de competências tributárias (“*shared taxes*”), de modo a reduzir a dependência de transferências intergovernamentais; e o segundo, com presença marcante de receitas na unidade central e, portanto, alta dependência de compartilhamento de arrecadação.

Com efeito, um sistema de compartilhamento de competências tributárias no âmbito do federalismo fiscal pode assumir duas diferentes formas. Em ambos, as entidades federadas subnacionais titularizam tributos exclusivos que reduzem a dependência de transferências intergovernamentais, na forma de subsídios ou convênios. No entanto, no sistema mais restrito, a divisão do poder de tributar de modo originário entre os entes subnacionais reduz ou elimina o compartilhamento das receitas tributárias do ente federal.

⁵¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 249-250.

⁵¹⁹ VARGAS, Neide César. A descentralização e as teorias do Federalismo Fiscal. *Ensaio FEE*, Porto Alegre, v. 32, n. 1, jun. 2011, p. 65. De acordo com Anwar Shah, “ao contrário de um equívoco comum, os sistemas fiscais descentralizados oferecem um potencial maior de governança macroeconômica do que os sistemas fiscais centralizados. Isso é esperado porque os sistemas fiscais descentralizados exigem maior clareza nos papéis de vários atores (centros de tomada de decisão) e transparência nas regras que governam suas interações para garantir um jogo justo” (tradução nossa). SHAH, Anwar. *Fiscal federalism and macroeconomic governance: for better or for worse?* Washington: World Bank, 1997. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=597215. Acesso em: 20 out. 2019. A autora apresentou primeiro este artigo em congresso realizado em Brasília, Distrito Federal, nos dias 16 e 17 de junho de 1997, patrocinado pelo governo brasileiro e a OCDE, com o tema “Descentralização e governança macroeconômica”.

Num sistema híbrido, mas ainda considerado como de divisão de competências tributárias, as unidades subnacionais, a par de serem titulares de tributos de sua exclusiva imposição, participam do compartilhamento das receitas tributárias obtidas pelo ente central, numa medida de equalização horizontal.

Na lição de Neide Vargas a respeito da segunda geração do federalismo,

“O consenso formado buscou agregar, em diferentes graus, as duas dimensões qualificadoras da descentralização: a *accountability* e a coordenação federativa. Mantém-se a noção de *accountability* da Escolha Pública e agrega-se a questão da coordenação, ultrapassando os limites estritos da esfera fiscal ou mesmo política. Para tanto, delinea linhas mestras que deveriam orientar as relações intergovernamentais nos sistemas descentralizados, para que se garantisse maior compatibilidade dos mesmos com as restrições fiscais e financeiras subnacionais. Tais linhas deslocam o foco anterior, posto na descentralização ou centralização, ou mesmo nos graus de descentralização, para o foco no redesenho cada vez mais específico dos instrumentos de restrição subnacional, da descentralização e das próprias relações intergovernamentais.”⁵²⁰

Este novo desenho comporta medidas que coloquem restrições aos entes subnacionais no âmbito fiscal e financeiro, para que sua atuação ocorra de modo harmônico com o gerenciamento macroeconômico, de caráter nacional. Isto significa a adoção de mecanismos de forte disciplina fiscal e integração entre os entes federativos, com clara proeminência do governo central – ao qual cabe a definição de planejamentos nacionais para desenvolvimento regional.

No Brasil, foi somente com a Constituição de 1946 que o federalismo sofreu maior divisão, com o compartilhamento da arrecadação de impostos federais com Estados e Municípios – e os impostos estaduais com os Municípios de seu território –, de modo a aproximar-se do federalismo cooperativo, caracterizado pelo auxílio mútuo das unidades federadas como expressão de um planejamento de âmbito nacional. Celina Souza registra que Constituição de 1946 introduziu o primeiro mecanismo de transferências intergovernamentais da esfera federal para as municipais, excluídos os Estados, no esforço de reduzir os desequilíbrios verticais de receita, mas o critério de transferência não continha qualquer mecanismo de equalização fiscal, uma vez que se apoiava somente na divisão do montante a ser transferido pelo número de municípios existentes. A autora ainda destaca que a questão dos desequilíbrios horizontais também foi parcialmente introduzida pela

⁵²⁰ VARGAS, Neide César. A descentralização e as teorias do Federalismo Fiscal. *Ensaio FEE*, Porto Alegre, v. 32, n. 1, jun. 2011, p.68.

destinação de recursos federais para as regiões economicamente mais pobres, mas que essas medidas tiveram impacto diminuto, devido ao crescimento das atividades federais, ao aumento do número de novos municípios, à inflação e ao não pagamento das quotas federais aos municípios.⁵²¹

Esse movimento foi acentuado com a Constituição de 1967, com característica centralizadora dos poderes da União, numa direção centrípeta do federalismo fiscal. Em paralelo, essa Carta promoveu o primeiro sistema de transferência intergovernamental de recursos da esfera federal para as subnacionais, por meio do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que abandonaram a repartição uniforme entre os entes federativos, mediante a incorporação do objetivo de maior equalização fiscal pela adoção do critério de população e inverso da renda *per capita*. O período também foi marcado pelas chamadas transferências negociadas intergovernamentais, que cresceram significativamente.

4.4.2. O federalismo fiscal cooperativo equilibrado na Constituição Federal

O modelo inaugurado com a Constituição de 1988 – influenciado pelos diversos movimentos de centralização e descentralização de financiamento do federalismo vividos desde a Carta de 1891 – buscou o chamado *federalismo cooperativo equilibrado*, na expressão de Heleno Taveira Torres,⁵²² como instrumento para a realização dos fins da Constituição Financeira. Neste arquétipo, a União tem o poder de estabelecer normas gerais de direito financeiro, a fim de uniformizar critérios e com finalidade de controle, fiscalização e gestão da atividade financeira dos entes federativos. Além disso, dá maior ênfase ao planejamento nacional, para redução das desigualdades regionais, com o aumento dos fundos de participação de Estados e Municípios, e limites mínimos de gastos com saúde e educação, estabelecidos por lei complementar.

Trata-se de um federalismo que buscou, ao menos no desenho da Carta de 1988, atribuir competências proporcionais à arrecadação própria dos entes federados, acrescidas da cooperação de repasses intergovernamentais. Nos dizeres de Dalmo de Abreu Dallari,

“A cada esfera de competências se atribui uma renda própria. Este é um ponto de grande importância e que só recentemente começou a

⁵²¹ SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, 24, jun. 2005, p. 108.

⁵²² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 251.

ser cuidadosamente tratado. Como a experiência demonstrou, e é óbvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. É indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de renda suficiente, pois do contrário a autonomia torna-se apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, que não dispõe de recursos próprios”.⁵²³

Como pondera Celina Souza, a Constituição de 1988 contrastou com as anteriores em determinados aspectos relevantes, com destaque para a expansão dos controles institucionais sobre os três níveis de governo, e pela universalização de alguns serviços sociais, em particular a saúde pública, antes restrita aos trabalhadores do mercado formal, tendo como princípio diretivo a descentralização e a participação dos usuários. No entanto, a autora registra que a Carta de 1988 manteve determinadas características do federalismo herdadas das ordens constitucionais anteriores, tais como a constitucionalização elevada, a tendência em adotar de regras uniformes para as esferas subnacionais (dificultando a adoção de políticas próximas de suas prioridades), e a impossibilidade de aprimorar políticas destinadas para a diminuição dos desequilíbrios regionais, apesar da existência de mecanismos constitucionais que, ou não foram operacionalizados de modo eficiente, ou são insuficientes para uma política efetiva de equalização fiscal.⁵²⁴

Com efeito, sob a sistemática de compartilhamento de competências tributárias, estrita ou híbrida, os governos subnacionais são capazes de aumentar as suas receitas não apenas impondo uma carga tributária mais elevada aos seus residentes, mas também aumentando a parcela de competências, mediante pressão política sobre o governo central. Da mesma forma, o governo central tem um incentivo para pressionar as entidades subnacionais para uma diminuição na participação das competências tributárias, ou para alterar as próprias responsabilidades de despesas do ente federal, transferindo-as para os governos subnacionais sob a forma de delegações, total ou parcialmente financiadas. Isto cria, na visão da OCDE, conflitos inevitáveis entre o poder central e as entidades subnacionais.⁵²⁵

Segundo defende Barry Weingast, no sistema restrito de compartilhamento de competências tributárias, um aumento das receitas no ente subnacional é proporcional ao

⁵²³ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 255.

⁵²⁴ SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, 24, jun. 2005, p. 110.

⁵²⁵ KIM, Junghum. The role of intergovernmental fiscal institutions: The case of tax sharing. In: KIM, Junghum; BLÖCHLIGER, Hansjörg (eds.). *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations*. Paris: OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, 2015. p. 20.

aumento da base tributária, de modo que a partilha de competências representa um forte incentivo para o desenvolvimento regional. Por outro lado, sob o sistema de compartilhamento dos tributos combinado com a equalização horizontal (partilha de receitas), a receita recebida em partilha por um ente subnacional mais deficitário pode ser maior do que sua própria receita. Nessa circunstância, sobretudo no que se refere a transferências intergovernamentais não obrigatórias, os governos subnacionais deficitários têm um forte incentivo para persuadir o governo central a lhes transferir subsídios financeiros. Na visão de Weingast, em comparação com a partilha tributária estrita que cria conflitos verticais de interesses entre os governos central e subnacional, a partilha de *receitas* acrescenta outra dimensão de conflito horizontal entre os governos subnacionais mais e menos ricos.⁵²⁶

Estudo da OCDE demonstra que, a menos que haja um mecanismo efetivo de cooperação intergovernamental, é provável que a composição das receitas fiscais do governo central se torne inclinada para tributos não compartilhados entre diferentes níveis de governo. Além disso, de acordo com o mesmo estudo, sob o sistema de partilha de competências tributárias, o governo central tem um incentivo para confiar em financiamento de dívidas em vez de aumentar a receita de impostos compartilhados.⁵²⁷

⁵²⁶ Weingast, Barry, 2009. Second Generation Fiscal Federalism: The Implications of Fiscal Incentives. *Journal of Urban Economics* 65, 279-293 (pdf).

⁵²⁷ KIM, Junghum. The role of intergovernmental fiscal institutions: The case of tax sharing. In: KIM, Junghum; BLÖCHLIGER, Hansjörg (eds.). *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations*. Paris: OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, 2015. p. 19. De acordo com os dados de receitas da OCDE, a parcela de tributos subnacionais no total da receita tributária é mais elevada em países federais ou quase federais, como o Reino Unido, Canadá, Espanha e Suíça, onde os impostos subnacionais respondem por mais de 30% do total das receitas fiscais (incluindo contribuições para a seguridade social). Em países unitários, a parcela dos tributos locais é mais elevada dos países nórdicos (Suécia, Dinamarca, Finlândia) e Japão, onde os tributos locais representam mais de 25% do total receita. Em países como o Reino Unido, Irlanda e Holanda, os tributos de entidades federadas locais representam menos de 10% do total da receita tributária. Países como França, Itália, Coreia, Polônia e Noruega apresentam nível médio, onde a participação dos impostos locais está entre 12% e 17%. KIM, Junghum. The role of intergovernmental fiscal institutions: The case of tax sharing. In: KIM, Junghum; BLÖCHLIGER, Hansjörg (eds.). *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations*. Paris: OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, 2015. p. 15. Em paralelo, George Anderson aponta que o governo central possui papel determinante e concentrado na obtenção de receitas na maioria das federações. Na Nigéria, o governo federal obtém mais de 90% de todas as receitas, como reflexo de seu controle sobre receitas do petróleo. As receitas federais encontram-se perto de 90% do total no México, Rússia e na Malásia, e entre 70% e 85% na Argentina, África do Sul, Austrália, Bélgica e Brasil; entre 50% e 65% na Alemanha, Áustria, Espanha e Índia; e cerca de 55% nos Estados Unidos. As receitas federais são menores do que a metade do total da arrecadação apenas no Canadá (47%) e na Suíça (40%). ANDERSON, George. *Fiscal Federalism: A Comparative Introduction*. New York: Oxford University Press, 2010. p. 21 (Xerox). Números semelhantes são apresentados pelas estatísticas de receitas da OCDE (2013), segundo as quais a parcela de tributos subnacionais no total da receita tributária está entre as mais altas em países federais ou quase federais, como o Reino Unido, Canadá, Espanha e Suíça, onde os impostos subnacionais respondem por mais de 30% do total das receitas fiscais (incluindo contribuições para a seguridade social). Em países unitários, a parcela dos tributos locais está entre as mais altas dos países nórdicos (Suécia, Dinamarca, Finlândia) e Japão, onde os

Em outra pesquisa comparada realizada em 2016, a mesma entidade concluiu que a descentralização do federalismo fiscal se tornou mais desequilibrada. Embora as jurisdições subnacionais respondam por 32% dos gastos do governo, em média, apenas 15% das receitas tributárias são acumuladas para elas, o que aumenta a importância das transferências intergovernamentais. Apesar disso, a autonomia tributária subcentral – o poder de determinar bases e alíquotas tributárias – também aumentou. Os impostos recorrentes sobre a propriedade estão em ascensão e, desde 1986 (período de comparação), superaram os impostos sobre a renda novamente como a maior fonte tributária subnacional. Os governos subnacionais são responsáveis por quase dois terços do investimento público – uma parcela que aumentou ligeiramente nas duas décadas que antecederam o estudo, desafiando até as restrições orçamentárias rígidas após a crise de 2008.

As experiências concretas de descentralização, ainda que aliadas a mecanismos de cooperação mediante transferências obrigatórias e repasses voluntários, não impediram o reconhecimento de uma série de desafios para a eficiência administrativa e econômica do federalismo. Como apontou Rui de Britto Álvares Affonso, estas deficiências diziam respeito, sobretudo, a:

“[...] inadequação do desenho e/ou estratégia de implementação dos processos de descentralização, o que se manifesta na *falta de capacitação das unidades subnacionais para assumir novos encargos*; ao excesso ou insuficiência de controle e acompanhamento das políticas sociais descentralizadas; à dificuldade de estruturar ou manter coalizões políticas pró-descentralização; à incongruência entre a descentralização, a qual pressupõe o aumento do poder de comando dos governos subnacionais sobre o gasto público, e a política de estabilização macroeconômica; e às dificuldades para articular a descentralização com as políticas redistributivas interpessoais e inter-regionais.”⁵²⁸

tributos locais representam mais de 25% do total receita. Em países como o Reino Unido, Irlanda e Holanda, os tributos de entidades federadas locais representam menos de 10% do total da receita tributária. Países como França, Itália, Coreia, Polônia e Noruega apresentam nível médio, onde a participação dos impostos locais esta entre 12% e 17%. KIM, Junghum. The role of intergovernmental fiscal institutions: The case of tax sharing. In: KIM, Junghum; BLÖCHLIGER, Hansjörg (eds.). *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations*. Paris: OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, 2015. p. 15.

⁵²⁸ AFFONSO, Rui de Britto Álvares. Descentralização e reforma do Estado: a Federação brasileira na encruzilhada. *Economia e Sociedade*, Campinas, (14): jun. 2000, p. 129.

Essa é uma externalidade que confirma as preocupações de Paul Pierson a respeito falta de uma coordenação mais efetiva entre os entes federados, tanto mais difícil quanto menor for a cultura política nesse sentido.⁵²⁹

No Brasil, é indene de dúvidas que o federalismo fiscal cooperativo equilibrado enfrenta desafios significativos. Em primeiro, porque há diferenças relevantes nas capacidades dos governos subnacionais de planejarem políticas públicas, dadas as enormes desigualdades financeiras, técnicas e de gestão existentes. Na afirmação de Celso Furtado,

“No Brasil a luta pelo Federalismo está ligada às aspirações das distintas áreas do imenso território que o forma. Não se coloca sobre nós o problema de choques de nacionalidades, de agressões culturais ligadas a disparidades étnicas ou religiosas. Mas sim o da dependência econômica de certas regiões com respeito a outras, de dissimetrias nas relações econômicas, de transferências de recursos encobertas em políticas de preços administrados”.⁵³⁰

Em segundo lugar, o cenário é agravado pela falta de mecanismos constitucionais (ou institucionais) que estimulem a cooperação, tornando o sistema altamente competitivo. As disparidades regionais em termos socioeconômicos, verificadas na descentralização do federalismo, denunciaram a necessidade de coordenação das atividades descentralizadas, o que implicaria estabelecer novos arranjos institucionais para as relações entre os entes federados e a consideração do *desenvolvimento econômico* no nível do planejamento regional, e não apenas nacional.⁵³¹

Apesar de o parágrafo único do artigo 23 da CF exigir leis complementares destinadas a fixar “normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”, poucas das competências comuns enumeradas no citado dispositivo foram objeto de lei complementar.⁵³² Este cenário agrava a falta de planejamento coordenado das esferas

⁵²⁹ Nas palavras de Pierson, “Em sistemas federais, autoridades do nível central coexistem com autoridades nas territorialmente distintas ‘unidades constituintes’ da Federação. Como os representantes do governo de ambos os níveis são parte de um mesmo sistema, embora parcialmente autônomos, suas iniciativas de políticas sociais são altamente interdependentes, mas em geral somente modestamente coordenadas. Eles podem competir entre si, desenvolver projetos independentes cujos propósitos se chocam, ou cooperar para atingir fins que não poderiam alcançar sozinhos”. PIERSON, Paul. *Fragmented welfare states: federal institutions and the development of social policy. Governance: an international journal of policy and administration*, v. 8, n. 4, 1995, p. 451.

⁵³⁰ FURTADO, Celso. *Cultura e desenvolvimento em época de crise*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1984, p. 45.

⁵³¹ Cf. AFFONSO, Rui de Britto Álvares. Os Estados e a descentralização no Brasil. In: *Proyecto Regional de Descentralización Fiscal*, Santiago, Chile, CEPAL/GTZ, n. 93, 1997.

⁵³² Cite-se, nesse aspecto, a Lei Complementar n.º 140/2011, que “fixa normas, nos termos dos incisos III, VI e VII do *caput* e do parágrafo único do art. 23 da Constituição Federal, para a cooperação entre a União, os

federativas, em muitos casos trazendo indefinição e insegurança para o exercício de competências constitucionais, em evidente prejuízo à realização dos direitos fundamentais. Na precisa afirmação de Rui de Britto Álvares Affonso, “a mera operação dos fluxos privados de comércio, de mão-de-obra e de recursos financeiros revelou-se incapaz de promover a diminuição da heterogeneidade socioeconômica, ao contrário, a acentuou”.⁵³³ A falta de uma estratégia geral de descentralização, num contexto de significativa disparidade econômica regional, provocou uma desproporção – muitas vezes profunda – entre distribuição de encargos e receitas, fazendo que alguns estados e muitos municípios não tenham condições de arcar com suas novas atribuições regionais e locais.

Em adição, e como ressalta Gilberto Bercovici, a divisão de poderes no desenho institucional atual – incluindo uma necessária congruência de regras uniformes para as esferas subnacionais – favorece a União, devido ao seu papel central na definição de políticas, à carência de recursos financeiros de muitos Estados e ao excessivo poder de legislar, que promove uniformidade nos governos e nas políticas estaduais, reduzindo-lhes a autonomia política e institucional.⁵³⁴ Acresce-se a esse cenário o crescimento acentuado das receitas da União não sujeitas à partilha com os governos subnacionais.⁵³⁵ Diversos exemplos dessa realidade são mencionados por Ricardo Lodi Ribeiro, tais como: o Fundo Social de Emergência, aprovado pela ECR 1/94 e o Fundo de Estabilização Fiscal, aprovado pelas ECs n.º 10/96 e n.º 17/97, que desvincularam importantes parcelas das transferências constitucionais de impostos federais para Estados e Municípios; a opção da União de aumento da arrecadação por meio das contribuições de seguridade social, não sujeitas à repartição de seu produto financeiro; a criação de contribuições com o mesmo fato gerador

Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção das paisagens naturais notáveis, à proteção do meio ambiente, ao combate à poluição em qualquer de suas formas e à preservação das florestas, da fauna e da flora”. Dentre os instrumentos de cooperação institucional, a lei prevê fundos públicos e privados e outros instrumentos econômicos.

⁵³³ AFFONSO, Rui de Britto Álvares. *Descentralização e reforma do Estado: a Federação brasileira na encruzilhada*. *Economia e Sociedade*, Campinas, (14): jun. 2000, p. 132.

⁵³⁴ Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

⁵³⁵ A conclusão de Rui de Britto Álvares Affonso é digna de registro: “A tensão descentralização-federalização-rescentralização é motivada, além da reação do próprio governo central, pela dificuldade de enfrentar os mesmos desafios nos quais o Estado Nacional-desenvolvimentista centralizado fracassou: as desigualdades sociais – pessoais e inter-regionais – e o problema do desenvolvimento econômico. A descentralização sem a incorporação de conteúdos sociais condizentes com uma trajetória de longo prazo de inclusão social tende a reproduzir, como estamos assistindo atualmente, outras formas de desigualdade (tanto interpessoais, quanto inter-regionais). A dificuldade de estruturar um novo pacto federativo, sobre uma base social mais ampla, reside, de um lado, na defesa do status quo por parte dos setores sociais privilegiados e, de outro lado, nas extremas disparidades regionais do país. Estes dois fatores dificultam a adoção de políticas públicas gerais e a pactuação regionalizada.” AFFONSO, Rui de Britto Álvares. *Descentralização e reforma do Estado: a Federação brasileira na encruzilhada*. *Economia e Sociedade*, Campinas, (14): jun. 2000, p. 149.

ou base de cálculo dos impostos de titularidade dos Estados e Municípios, tais como a contribuição previdenciária dos autônomos (que adota a mesma base de cálculo do ISS) e o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), que possui a mesma base de cálculo do ICMS incidente no transporte intermunicipal e interestadual; dentre outras.

Destaca-se, ainda, a inexistência da lei complementar exigida pelo artigo 91 do ADCT, destinada a estabelecer o montante que a União deve entregar aos Estados e ao Distrito Federal por força da EC 42/2003, incluindo os critérios, prazos e condições dessa medida. A exigência foi inserida no texto constitucional em conjunto com a desoneração das exportações quanto à incidência do ICMS, para fins de compensação das perdas enfrentadas pelos entes federativos de nível estadual.⁵³⁶

Celso Daniel ainda aponta que o resultado imediato do modelo federativo inaugurado em 1988 é uma descentralização mais centrífuga, no que o autor denomina de *municipalismo autárquico*. Nesta perspectiva, as prefeituras não se mostraram capazes, por si sós, de formular e realizar todas as políticas públicas, não apenas pela falta de recursos e de capacidade organizacional para essas tarefas, como também em razão de muitos desafios de planejamento e de política pública serem de natureza intermunicipal, interestadual ou até mesmo de impacto nacional.⁵³⁷

Esses problemas não podem ignorar que as relações intergovernamentais são uma realidade presente e absolutamente necessária, impulsionada não apenas pelas competências constitucionais comuns, mas, sobretudo, pelo dinamismo da economia e de seus agentes. A autonomia política dos entes federativos não deve constituir em óbice para a interdependência, mas, antes, devem tais fundamentos – autonomia e cooperação – ser harmonizados, tal como pretendeu o constituinte de 1988.

À míngua da legislação complementar exigida no parágrafo único do artigo 23 da CF, a Constituição provê diversos princípios articuladores dos entes federativos, a se iniciar pelo próprio princípio republicano, enunciado logo no artigo 1º da CF. Apesar da polissemia do termo e do seu esvaziamento ao longo dos séculos, esse princípio – basilar para a ordem

⁵³⁶ A omissão legislativa foi objeto, inclusive, da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n.º 25/DF, proposta pelo Governador do Estado do Pará. Sobre o tema, vide: AFONSO, José Roberto Rodrigues; PORTO, Lais Khaled; NETO, Celso de Barros Correia. Ação direta de inconstitucionalidade por omissão n.º 25: contexto, fundamentos e controvérsias atuais. In: SCAFF, Fernando Facury (et al.) (coord). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 395-414.

⁵³⁷ DANIEL, Celso. Autonomia municipal e as relações com os estados e a união. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário Brasileiro (org.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001, p. 213.

constitucional vigente – denuncia a necessidade de emprego de recursos públicos, no âmbito do federalismo fiscal, para a promoção do bem comum, de acordo com as prioridades constitucionalmente definidas. Na lição de Fernando Facury Scaff,

“[...] define-se como *republicano* o *Estado* que for juridicamente estruturado de modo a permitir que o *governo* aja em prol do bem comum, *aplicando à coisa pública uma função social, em busca da efetivação dos direitos fundamentais, com respeito à lei*. Essa busca deve ocorrer de *forma isonômica*, através da *ampliação das liberdades reais*, em busca de uma *liberdade igual*”.⁵³⁸

Desse modo, a falta de harmonia dos entes federativos, em evidente prejuízo para a efetivação concreta de direitos fundamentais, é atentadora, num primeiro plano, ao princípio republicano, na sua mais pura e clássica acepção. Seria até mesmo redundante destacar que o princípio republicano informa a atuação das três esferas de governo, e assume uma característica própria no âmbito do federalismo fiscal, ao exigir a concretização dos ideais de cooperação, integração e harmonia claramente pretendidos pelo constituinte de 1988.

Em segundo está o próprio princípio do federalismo, também enunciado logo no artigo 1º da CF. Desse princípio basilar decorre o da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, caracterizada por uma descentralização de pessoas políticas distintas e autônomas, não sujeitas à hierarquia, mas à cooperação.

Como afirmou Paulo de Barros Carvalho:

“Com efeito, não é fácil a articulação das competências que o constituinte estatuiu entre pessoas dotadas de autonomia legislativa, todas no mesmo nível de hierarquia jurídica: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para fazê-lo, estabeleceu uma série de princípios, em complexa rede axiológica, buscando o equilíbrio de um sistema que foi concebido para movimentar-se de tal sorte que as aptidões para legislar sobre as diversas matérias não viessem a gerar conflitos desestabilizadores, que pusessem em jogo a integridade do conjunto.”⁵³⁹

⁵³⁸ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 127 (itálicos originais).

⁵³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 24. O esforço de contínua construção do federalismo brasileiro é destacado por André Mendes Moreira: “[...] um Estado que foi unitário durante 389 anos não se transforma por ato legislativo em uma federação. Não obstante, transcorridos 123 anos da data em que os ‘românticos de 1889’, como diz Pontes de Miranda, se puseram a serviço das oligarquias locais contra o poder central, já é tempo de nos despirmos das antigas vestes e assumirmos de plano nossa união federativa, favorecendo as Municipalidades e os Estados de modo a aproximar a população do poder que lhes ampara e, com isso, propiciar-se uma democracia mais plena e participativa do que a hoje vivenciada”. MOREIRA, André Mendes. O modelo de federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury (et al.) (coord). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 225-226.

Decorre ainda do federalismo o princípio da *solidariedade*, próprio do modelo cooperativo, que contempla a distribuição de competências das fontes e os sistemas de transferências entre as esferas de governo, com vistas ao equilíbrio orçamentário para o desenvolvimento nacional. Nos dizeres de Heleno Taveira Torres, a “solidariedade que informa esse sistema de financiamento entre os entes do federalismo é princípio que se deve efetivar, de sorte a garantir a unidade constitucional com o descentralismo das unidades federativas”.⁵⁴⁰

Ao lado da solidariedade, Ricardo Lodi Ribeiro registra ainda o *princípio da conduta amistosa federativa*, com suporte em Hesse, que se revela na fidelidade para com a federação (e que sujeita todos os entes federativos), nos planos vertical e horizontal, como essencial à harmonia e indissolubilidade da federação.⁵⁴¹ A fidelidade se expressa, em síntese, na necessidade de respeito dos interesses das demais unidades federadas, em nome do desenvolvimento equilibrado.

A isonomia dos entes federativos, aliada à definição de competências comuns e ao caráter cooperativo equilibrado do federalismo que se extrai do sistema constitucional, apresenta um arcabouço essencial para que as assimetrias atualmente constatadas no federalismo fiscal brasileiro possam ser enfrentadas também a partir do *planejamento de políticas públicas*, cujos instrumentos já estão dispostos na Constituição. Dito de outro modo, ainda que ausentes normas complementares que determinem medidas de cooperação mútua entre os entes federados, os desafios atuais de competição também são decorrência de uma deficiência alarmante de ações conjuntas entre as unidades federadas, encabeçada pela falta de planejamentos sólidos para o enfrentamento das desigualdades regionais.

A conclusão de Celina Souza é enfática nesse sentido:

“A síntese que pode ser feita é que a solução para os principais problemas que afetam o federalismo brasileiro depende menos de como o federalismo está hoje desenhado na Constituição e das instituições que o modelam do que (a) do encaminhamento de conflitos políticos mais amplos, em que o das desigualdades regionais inscreve-se, e (b) da redefinição de prioridades governamentais – tema, portanto, do território das políticas públicas e não da Constituição.”⁵⁴²

⁵⁴⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 267.

⁵⁴¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal nos 30 anos da Constituição de 1988. In: SCAFF, Fernando Facury (et al.) (coord). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 340-341.

⁵⁴² SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, 24, jun. 2005, p. 119.

Novamente, o planejamento assume função primordial para fazer frente aos desafios enfrentados pelo federalismo fiscal brasileiro, sobretudo no tocante às políticas públicas de desenvolvimento regional, que devem contribuir para defrontar os graves problemas de situação fiscal das entidades subnacionais, em especial os Estados.

Como já abordado anteriormente, os Estados devem harmonizar sua política tributária no planejamento de regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum, tal como prevê o artigo 25, § 3º, da CF, com autorização de lei complementar. Os Municípios, a seu turno, precisam conduzir seu planejamento em observância aos artigos 30, VIII, e 182, § 1º, da CF, segundo os quais estas unidades federadas devem promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante *planejamento* e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; e, ainda, com o *plano diretor*, considerado pelo constituinte como “o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana”. No âmbito do federalismo fiscal, não é difícil constatar que ambos os planejamentos – estaduais e municipais – exigem uma indispensável coordenação e articulação de ações, não apenas em nome da eficiência dos gastos públicos, mas também para assegurar os resultados esperados com a política pública. A existência de um planejamento de regiões metropolitanas pelos Estados com objetivos, metas e compromissos diversos daquele realizado pelos municípios limítrofes dessas regiões, por exemplo, levará à ineficiência e à inaptidão da política para gerar as consequências desejadas pelo administrador dos bens públicos.

Para a União, além do próprio *caput* do artigo 174 já mencionado, a CF atribuiu deveres ainda mais abrangentes de planejamento, cuja necessidade de coordenação com os demais entes federativos salta aos olhos. Quando o artigo 21, inciso IX, da CF atribui à União as tarefas de “elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social”, não há como considerar a boa execução dessa competência em ignorância absoluta aos planos estaduais e municipais de desenvolvimento regional e local. O mesmo se diga no tocante ao artigo 48, IV, da CF, que atribui ao legislativo federal a competência para definir planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento, em cuja composição não se pode vislumbrar a ausência de medidas de coordenação com os planos elaborados pelos demais entes federativos.

Em termos nacionais, portanto, deve a União perseguir o planejamento de forma a equilibrar os interesses e necessidades das diversas regiões do país, atentando necessariamente para uma coordenação de planejamentos dos entes federativos afetados, tal como exige o artigo 174, § 1º, da CF.

Outra conclusão não poderia ser extraída a partir do artigo 23 da CF, que atribui competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para diversas tarefas ínsitas ao desenvolvimento socioeconômico sustentável de toda a população brasileira, incluindo saúde, assistência pública, meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação, proteção do meio ambiente, produção agropecuária, construção de moradias, redução da pobreza, integração social de setores desfavorecidos, e diversas outras. Impossível considerar o exercício dessas competências comuns elementares, no âmbito do federalismo fiscal, sem uma ótima coordenação de planejamentos dos três entes da federação.

Como bem observou André Ramos Tavares:

“No âmbito da competência comum, todos os entes federativos podem atuar administrativamente. Assim, tanto a União quanto os Estados-membros, Municípios e Distrito Federal encontram-se aptos a realizar as atividades quanto às matérias mencionadas. Fica evidente que o conflito de atuações, nessas circunstâncias, é praticamente inafastável. Portanto, impõe-se firmar uma diretriz que seja capaz de solucionar os óbices decorrentes da atribuição de competência simultânea a diversas entidades federativas”.⁵⁴³

No que diz respeito ao planejamento, a cooperação intergovernamental no federalismo pode ser examinada a partir de duas diferentes dimensões.⁵⁴⁴ Na primeira, considera-se a cooperação entre territórios, nas formas de associativismo e consorciamento, que aglutinam diferentes níveis de governo, de modo vertical ou horizontal, o que ocorre com mais frequência em grandes metrópoles, com áreas contíguas de diversos municípios. Os consócios também se verificam em políticas de infraestrutura de maior vulto, que alcançam diferentes territórios, como transporte e saneamento básico e planos ambientais.

A segunda perspectiva explora a coordenação de esforços intergovernamentais no campo das políticas públicas, que precisam harmonizar adequadamente os interesses centrais com os locais e tornar mais eficiente o emprego de recursos públicos.

⁵⁴³ TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 906.

⁵⁴⁴ Cf. ABRUCIO, Fernando Luiz; FRANZESE, Cibele; SANO, Hironobu. Trajetória recente da cooperação e coordenação no federalismo brasileiro: avanços e desafios. In: CARDOSO JR, José Celso; BERCOVICI, Gilberto (org.). *República, democracia e desenvolvimento: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo*. Brasília: Ipea, 2013, p. 131-134.

Em ambos os casos, tem-se o que Paul Pierson denominou de o dilema do *shared decision making*: o desempenho governamental exige o compartilhamento de políticas entre os entes federativos, os quais, no entanto, somente aderem à cooperação por sua vontade política. Para Pierson, apesar de as iniciativas políticas dos entes federados serem altamente interdependentes, há reduzido nível de coordenação. Afirmou o autor:

“Três resultados de arranjos institucionais que se baseiam na tomada de decisão conjunta (onde os representantes das unidades nacionais e constituintes possuem veto ou pelo menos uma capacidade substancial de obstrução) parecem prováveis: (1) uma tendência para políticas de menor denominador comum; (2) a incorporação em políticas de proteção institucional que geram ineficiências e rigidez política substancial; e (3) esforços ampliados para encontrar rotas de fuga – opções políticas alternativas ou reformas institucionais que atenuam a necessidade de tomada de decisão conjunta, mesmo que essas alternativas tenham várias limitações substanciais.”⁵⁴⁵

Como concluem Fernando Luiz Abrucio et al., a coordenação federativa bem-sucedida corresponde a uma congregação das práticas competitivas e cooperativas. As primeiras, “relacionadas à participação autônoma dos entes federados no processo decisório conjunto, com barganhas e controle mútuo entre os níveis de governo”; e as últimas, “vinculadas às parcerias e arranjos integrados nos planos territorial e das políticas públicas.”⁵⁴⁶

No plano orçamentário, como será mais bem examinado no Capítulo 5, o § 7º do artigo 165 da CF exige que orçamento fiscal da União e o orçamento de investimentos das empresas controladas pela União, compatibilizados com o plano plurianual, tenham entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. Estabelecer, portanto, o orçamento-programa da União sem a compatibilização de esforços

⁵⁴⁵ PIERSON, Paul. Fragmented welfare states: federal institutions and the development of social policy. *Governance: an international journal of policy and administration*, v. 8, n. 4, 1995, p. 459.

⁵⁴⁶ ABRUCIO, Fernando Luiz; FRANZESE, Cibele; SANO, Hironobu. Trajetória recente da cooperação e coordenação no federalismo brasileiro: avanços e desafios. In: CARDOSO JR, José Celso; BERCOVICI, Gilberto (org.). *República, democracia e desenvolvimento: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo*. Brasília: Ipea, 2013, p. 133. Ainda assim, alguns avanços de planejamento cooperativo no federalismo pós-88 podem ser citados, os quais tiveram como precursor o modelo adotado pelo Sistema Único de Saúde (SUS), cujas bases estavam no texto constitucional e foram reforçadas pela Lei n.º 8.080/90. Este plano supõe uma articulação federativa nacional, com importante papel coordenador, financiador e indutor da União, mas que mantém relevante autonomia administrativa e política na titularidade dos governos subnacionais. Os autores citam ainda os “consórcios de direito privado e de direito público; os arranjos territoriais e intersetoriais comandados pela União, como os territórios da cidadania; os comitês de bacia hidrográfica; as regiões metropolitanas (RMs) e as regiões integradas de desenvolvimento (Rides); os arranjos produtivos locais; e as formas de associativismo governamental”.

definidos pelos planos estaduais e municipais é fazer tábula rasa desse mandamento constitucional.

4.4.3. Mecanismos constitucionais de cooperação entre os entes federativos em matéria de gastos tributários

A Constituição não descuidou de estabelecer mecanismos de cooperação entre as unidades federadas em matéria de gastos tributários, de modo a integrar esse instrumento interventor na economia no seio do federalismo fiscal, em busca de seu equilíbrio. Determinados exemplos podem ilustrar esse desenho constitucional cooperativo, no que se refere à instituição de gastos tributários.

A proteção do federalismo fiscal em matéria de planejamento de gastos tributários de índole nacional foi promovida pelo artigo 151, I, da CF, que positivou o princípio da uniformidade da tributação. O dispositivo tem a seguinte redação:

“Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;*”

Trata-se de comando de suma relevância para que os tributos de caráter nacional, de competência da União, não promovam distinções entre as unidades federativas que, de algum modo, possam causar desequilíbrios ou assimetrias no federalismo fiscal, concedendo tratamentos diferenciados que influenciem na alocação de pessoas e riquezas ao longo do território. Não é possível admitir, no sistema constitucional tributário, que a União possa utilizar sua competência tributária para criar ou estimular a concorrência entre as unidades federadas, sobretudo mediante a criação de diferenças odiosas, ao sabor da ideologia ou da política reinante. Em adição, tal conduta traria também graves consequências para a livre concorrência das empresas, na medida em que a localização geográfica de seus ativos, investimentos ou outros recursos poderia constituir fator de privilégio e facilidades competitivas em relação a outras empresas do mercado.

Por isso, a uniformidade geográfica expressa o atendimento conjunto a dois postulados do sistema constitucional tributário: de um lado, o princípio federativo, que encontra no federalismo fiscal sua expressão de natureza tributária e financeira; e o princípio

da isonomia tributária, que assegura o tratamento equânime a pessoas que ostentem equivalente capacidade contributiva.

O mesmo dispositivo, no entanto, admite a não uniformidade geográfica dos tributos de competência da União caso ocorram na forma de “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. Com essa permissão, cabe à União – e a ela somente – promover o exercício de suas competências tributárias de modo não uniforme do ponto de vista geográfico do país, desde que tal ocorra (i) na forma de “incentivos fiscais”, e (ii) para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico regional.

Essa permissão concede ao ente federativo central a competência exclusiva para instituir gastos tributários para regiões específicas do país, desde que tenham como propósito intervir na ordem econômica para enfrentar um desequilíbrio de desenvolvimento presente nas diversas regiões. Os pressupostos desses gastos tributários são os mesmos enfrentados na presente tese, com destaque para a circunstância de que o fundamento para a intervenção econômica é específico – o desenvolvimento regional –, assim erigido como um dos objetivos fundamentais da República no artigo 3º, III, da CF, e como um dos princípios elementares da ordem econômica, previsto no artigo 170, VII, da CF.

A lição de Leandro Paulsen a respeito do artigo 151, I, da CF segue igual orientação:

“Cuida-se de vedação que se apresenta como subprincípio tanto do princípio federativo como do princípio da isonomia, assegurando que a tributação federal não preste a privilegiar determinados entes federativos em detrimento de demais, só admitindo diferenciações que, na forma de incentivos, visem a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as deferentes regiões. Assim ao mesmo tempo em que concretiza o princípio da isonomia, permite diferenciação com a finalidade extrafiscal de reduzir as desigualdades regionais, o que configura objeto fundamental a República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, III CF”.⁵⁴⁷

Na perspectiva do planejamento, o já examinado artigo 174, § 1º, da CF exige que a lei estabeleça as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, *o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento*.⁵⁴⁸ Os gastos tributários aqui examinados, dentro da política de

⁵⁴⁷ PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 178.

⁵⁴⁸ Uma análise percuciente dos planos nacionais de desenvolvimento e as propostas para sua adequada estruturação foram apresentadas por: MELO, Valdir. Planos nacionais de desenvolvimento: experiência brasileira e lições para o futuro. In: CARDOSO JR., José Celso (coord.). *A reinvenção do planejamento governamental no Brasil*. Brasília: Ipea, 2011, p. 239-286.

desenvolvimento regional, devem necessariamente ser inseridos na competência administrativa da União para “elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social”, tal como preconiza o artigo 21, IX, da CF. De modo harmônico, para executar esse planejamento, o artigo 43 da CF concede à União competência para “articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais”, cabendo à lei complementar estabelecer as condições para integração de regiões em desenvolvimento, bem como a composição dos organismos regionais que executarão os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social.

Para dar ainda maior concretude aos gastos tributários não uniformes da União para o desenvolvimento regional, o artigo 43, § 2º, III, da CF estabelece que os incentivos regionais, dentre outros, compreenderão “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”, ou seja, gastos tributários das mais variadas ordens, que cumpram com a função dos planejamentos nacionais e de desenvolvimento regional.

Sempre que necessário ou recomendável, nos termos da Constituição, a observância dos planos ao princípio da legalidade, cabe ao Congresso Nacional atuar e colaborar para a instituição do planejamento regional, conforme competência legislativa atribuída pelo artigo 48, IV, da CF, que concede ao legislativo nacional o poder de dispor sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento. Tratando-se de gastos tributários, torna-se ainda mais evidente a necessidade de participação do Congresso Nacional, dada a sujeição desses gastos à legalidade estrita, exceto nas hipóteses de mitigação examinadas em 2.5.2.6. Cabe ainda às comissões do Congresso Nacional, em razão da matéria de sua competência, “apreciar programas de obras, planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento e sobre eles emitir parecer”, tal como defere o artigo 58, § 2º, VI, da CF, durante o processo legislativo competente.

Não por outros fundamentos é que o artigo 150, § 6º, da CF exige que o demonstrativo de gastos tributários componente do PLOA deve ser elaborado de forma *regionalizada* quanto aos efeitos sobre receitas e despesas, uma vez que, tendo o gasto tributário a função de desenvolvimento regional, é de extrema importância conhecer os impactos orçamentários específicos e correspondentes a esse planejamento, para fins de gestão e controle adequados da política pública.

Não há permissão constitucional semelhante para que os demais entes federativos, por sua conta e iniciativa exclusiva, promovam a instituição de gastos tributários sem

observância à uniformidade geográfica do território nacional. Esse limite de competência tributária se extrai não apenas das regras constitucionais rígidas para que os entes subnacionais possam criar gastos tributários não uniformes geograficamente, mas também da própria higidez da federação, cuja cooperação mútua de seus entes repele a criação de gastos tributários unilaterais capazes de gerar assimetrias e conflitos de interesses das unidades federadas.

Ao comentar a disposição do artigo 150, I, da CF, Ives Gandra da Silva Martins registra a exclusividade da União para instituir gastos tributários não uniformes, sem a participação decisória dos demais entes federativos:

“Nem Estados, nem Municípios têm tal responsabilidade, a não ser que concordem, por unanimidade, com uma política comum de incentivos. Sabiamente assim agiu o constituinte, pois tem a União – e agora mais do que em 1988, por força das contínuas elevações de alíquotas de COFINS e PIS, tributos não partilháveis – maiores recursos tributários e pode fazer política nacional de estímulos, sendo esta a única hipótese de descompetitividade tributária admitida pela Lei Suprema, que não fere o artigo 150, inciso II da CF”.⁵⁴⁹

O federalismo fiscal brasileiro, portanto, se assenta na premissa de que aos entes federados subnacionais exige-se articulação, coordenação e cooperação mútuas para a instituição de gastos tributários, sobretudo quanto ao caráter nacional de determinados tributos de sua competência e à necessidade de planejamentos complementares de desenvolvimento regional, tudo para a higidez do federalismo fiscal cooperativo equilibrado. É evidente que a mesma cooperação é exigível da União pela perspectiva do planejamento, ainda que o artigo 151, I, da CF admita ao ente central a instituição de gastos tributários não uniformes no território nacional sem a interferência decisória dos demais entes federados.

Conforme mencionado em 4.4, o constituinte não descuidou que o uso dos gastos tributários para o desenvolvimento regional exige providências relevantes para evitar assimetrias no desejado federalismo fiscal cooperativo equilibrado. É com essa justificação que se examina o artigo 155, § 2.º, II, “g”, da Constituição, que reserva à lei complementar a competência para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS são concedidos e revogados.

⁵⁴⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 14.

Trata-se de proteção do federalismo fiscal no plano horizontal, de forma a impedir que os Estados não atuem de modo cooperado e amistoso na instituição de gastos tributários que podem, invariavelmente, causar competições na alocação territorial de recursos e pessoas, sobretudo naqueles gastos cuja finalidade precípua seja a atração de investimentos.

Por esse fundamento essencial é que Ricardo Lodi Ribeiro apenas considera exigível a observância à lei complementar de que trata o artigo 155, § 2.º, II, “g”, da CF para os gastos tributários com caráter de incentivo setorial, no seio da chamada “guerra fiscal”, excluindo a aplicação da regra aos gastos que não se revestirem dessas características.⁵⁵⁰

Decisão com orientação semelhante foi proferida pelo STF no exame concentrado de constitucionalidade de lei paranaense que concedia isenção do ICMS sobre serviços públicos de água, luz, telefone e gás de imóveis utilizados como templos de qualquer culto, à revelia de convênio prévio firmado pelos demais estados da federação, tal como exigia a LC 24/75.⁵⁵¹ O voto do relator, Ministro Marco Aurélio, considerou que “a proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie”, o que não se verificava na lei impugnada. O voto foi acompanhado unanimemente pelo Plenário da Corte, que considerou constitucional a legislação paranaense.

Indo mais além no exame desse pressuposto, poder-se-ia mesmo considerar a inexigibilidade de prévio convênio entre os Estados para a instituição de gastos tributários em todas as situações não caracterizadoras de guerra fiscal, ainda que com finalidade de intervenção econômica. No mesmo ensaio citado, Ricardo Lodi Ribeiro aventa as hipóteses de exploração de atividades circunscritas a um território (como a mineração), ou mesmo a desoneração de itens básicos de consumo, dentre outros.⁵⁵²

Outra regra com clara função de limitar a atividade dos Estados tendente à guerra fiscal está inserta no artigo 155, § 2º, V, da CF, que permite ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas do ICMS nas operações internas, bem como fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados. A atuação do Senado neste âmbito também limita a introdução de gastos tributários, uma vez que determina patamares mínimos da alíquota do imposto em operações internas.

⁵⁵⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal nos 30 anos da Constituição de 1988. In: SCAFF, Fernando Facury (et al.) (coord). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 342.

⁵⁵¹ ADI n.º 3.421/PR, DJe 28.05.2010.

⁵⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal nos 30 anos da Constituição de 1988. In: SCAFF, Fernando Facury (et al.) (coord). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 342-343.

O federalismo cooperativo entre os Estados no âmbito horizontal, portanto, inclusive em matéria de gastos tributários, exige o adequado planejamento das ações de desenvolvimento regional, sobretudo diante do caráter nacional do ICMS, cujos benefícios tributários acarretam evidente repercussão econômica entre os Estados envolvidos – tanto em operações interestaduais quanto no deslocamento de investimentos, recursos e indivíduos. Como visto, essa integração de planejamentos se dá também no âmbito vertical, dada a necessidade de harmonia com os planos de desenvolvimento nacional e regionais definidos pela União.

Ainda no âmbito do federalismo horizontal, mas na perspectiva dos Municípios, o já examinado artigo 156, § 3º, III, da CF, reserva à lei complementar a atribuição de regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao Imposto sobre Serviços (ISS) serão concedidos e revogados.⁵⁵³ De modo similar ao ICMS, dita regra busca a harmonia de políticas municipais para o desenvolvimento local, a fim de evitar a competição desses entes federados na atração de investimentos, capitais ou outros recursos, em detrimento de unidades menos capazes de se inserirem na lógica da guerra fiscal. Em outras palavras, trata-se de comando que apenas expressa os pilares cooperativos do federalismo fiscal equilibrado desenhado pelo constituinte.

Também para o caso dos Municípios, consideram-se exigíveis as regras limitadoras de gastos tributários apenas para as hipóteses de guerra fiscal, excluídos aqueles gastos que não tenham finalidade intrínseca de competição, mas apenas de *justiça fiscal local*, tais como para dar maior concretude à capacidade contributiva, ou para contribuir com os *planos diretores* definidos no âmbito do planejamento municipal.⁵⁵⁴

A regra exige coordenação dos entes federados também na perspectiva do planejamento, de forma que o gasto tributário deve ser considerado como instrumento dos planos de desenvolvimento dos três níveis federativos de modo coordenado, tal como é ínsito ao modelo de cooperação do federalismo fiscal estruturado na CF.

⁵⁵³ No capítulo 2.5.2.4 foram examinadas as limitações criadas pelo artigo 88 do ADCT e pela LC 157/16 pertinentes à instituição de gastos tributários do ISS pelos Municípios.

⁵⁵⁴ Ricardo Lodi Ribeiro defende que as limitações estabelecidas no artigo 156, § 3º, III, da CF se aplicam apenas aos serviços tributados no Município em que se localiza o estabelecimento, na regra geral definida pelo artigo 3º da LC 116/03, e não àqueles tributados no local de ocorrência do fato gerador, pois neste caso, não seria possível caracterizar-se a guerra fiscal. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal nos 30 anos da Constituição de 1988. In: SCAFF, Fernando Facury (et al.) (coord). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 359.

4.4.4. Gastos tributários em tributos de arrecadação compartilhada no federalismo fiscal cooperativo

O planejamento dos gastos tributários no âmbito do federalismo fiscal exige enfrentar o problema da renúncia de receitas tributárias pelos entes federativos, e que estejam sujeitas à repartição constitucional. Nesta hipótese, é inevitável considerar que a renúncia promovida pelo ente federativo dotado de competência tributária para instituir o respectivo gasto tributário acarreta uma diminuição proporcional da arrecadação sujeita a transferências com outras unidades federadas, sem que estas, via de regra, tenham participado da formulação da política pública ou do planejamento correspondente.

A concessão de gastos tributários de forma unilateral pelos entes federativos, e que tenham repercussão negativa na divisão do produto da respectiva arrecadação com outros entes federados, tem impacto negativo direto na função alocativa da política fiscal, examinada em 3.2.1. Como visto, esse objetivo da política destina-se a prover cada ente da federação de recursos necessários e suficientes para que possam exercer suas competências constitucionais, de modo coordenado e cooperativo. Na medida em que o arranjo de competências tributárias *versus* gastos públicos necessários, previsto na CF, é afetado negativamente pela falta de coordenação de políticas pertinentes a gastos tributários entre os entes federativos, então a função alocativa da política fiscal se mostra impossibilitada de atingir seus objetivos primordiais.⁵⁵⁵

De determinado modo, esse problema é enfrentado há décadas nos Estados Unidos, particularmente pela dedutibilidade de tributos estaduais e locais do imposto de renda das pessoas físicas, de natureza federal. Consideradas naquele país como *tax expenditures* por parte importante da literatura, essas deduções foram objeto de contestação e de diversas iniciativas de reforma, mas enfrentaram forte resistência por seu efeito de aumentar o imposto sobre a renda das famílias. Estudo conduzido por Gilbert E. Metcalf, utilizando um grande painel de dados sobre governos estaduais e locais, constatou que a dedutibilidade aumentou a dependência de impostos dedutíveis pelos governos subnacionais, bem como incrementou os gastos estaduais e locais com receitas de origem própria, de forma a criar uma dependência institucional dos governos subnacionais.⁵⁵⁶

⁵⁵⁵ Em igual sentido: MUSGRAVE, Peggy B. Remembering Richard Musgrave, 1910-2007. In: HEAD, John G; KREVER, Richard (coord). *Tax reform in 21st century: a volume in memory of Richard Musgrave*. Amsterdam: Kluwer Law International, 2009, p. 11.

⁵⁵⁶ METCALF, Gilbert E. Assessing the federal deduction for state and local tax payments. *National Tax Journal*, Jun./11, n. 2, parte 2, p. 565-590.

No âmbito constitucional brasileiro, o exame da possibilidade de instituição de gastos tributários para tributos cuja arrecadação é compartilhada de modo obrigatório com outros entes federativos passa pela compreensão da natureza dos artigos 159 a 160 da CF, que definem as regras de partilha do produto da arrecadação. Numa perspectiva de que tais comandos representam verdadeiro limite ao poder de tributar dos entes federados, então a concessão de gastos tributários estaria igualmente reduzida, sem possibilidade de alcance sobre a parcela da arrecadação dividida com outros entes federados, exceto por planejamento coordenado e conjunto definido por todos os entes afetados. Esta perspectiva precisa ainda enfrentar a redação dos mencionados artigos da CF, que cuidam do *produto da arrecadação* dos tributos partilhados, ou seja, efetivamente recebidos, ao passo que os gastos tributários impedem a própria arrecadação, por evitarem a ocorrência do fato gerador ou alterarem o status jurídico do crédito tributário não adimplido.

De outra banda, se a compreensão dos artigos 159 a 160 da CF está limitada apenas a regras de partilha da efetiva arrecadação dos tributos neles discriminados, limitando-se a uma questão puramente financeira, seria então possível argumentar que a instituição unilateral de gastos tributários a respeito desses tributos não demandaria coordenação com os demais entes federados que tivessem seus repasses reduzidos, uma vez que o poder de criar gastos tributários seria ínsito à competência tributária.

Nessa segunda perspectiva se filiam Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff, para quem,

“se a competência tributária outorgada aos entes lhes possibilita titularizar privativamente a aptidão de instituir e arrecadar o imposto, podendo até mesmo não fazê-lo em absoluto, não se há de negar que lhe é dado, também, otimizar a tributação conforme sua própria deliberação”.⁵⁵⁷

Na jurisprudência do STF a respeito da matéria, o tema sofreu transformações a partir dos casos concretos submetidos a julgamento. De modo paradigmático, no julgamento unânime do RE 572.762/SC (Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 4 set. 2008, conhecido como “Caso Timbó”), dotado de repercussão geral (Tema 42), decidiu a Corte que a política de incentivo deveria ser custeada exclusivamente pelo próprio ente que se propôs a desenvolvê-la.

⁵⁵⁷ SILVEIRA, Alexandre Coutinho; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 44.

Na espécie, o Estado de Santa Catarina havia instituído gasto tributário consistente no diferimento do ICMS, o que levaria à postergação do repasse aos municípios, relativamente à parcela de 25% que lhes cabe na arrecadação do imposto, tal como exige o artigo 158, IV, da CF. Contra a medida, o Município de Timbó propôs a medida judicial competente, para o fim de assegurar a regularidade do repasse do ICMS que lhe cabia, independentemente de sua não arrecadação estadual motivada pelo diferimento. O Tribunal de Justiça de Santa Catarina acolheu a tese municipal, e determinou que “a concessão de incentivos fiscais pelo Estado não pode diminuir o repasse do ICMS constitucionalmente assegurado aos Municípios”.

Em seu recurso extraordinário, o Estado de Santa Catarina aduziu violação ao próprio artigo 158, IV, da CF, bem assim do artigo 60 da mesma Carta. Na visão do Estado, o diferimento do ICMS fez que o imposto sequer fosse arrecadado, de modo que não havia *produto da arrecadação* a ser partilhado com o município demandante. A expressão utilizada pelo constituinte demonstraria que a concessão de gastos tributários estaria integralmente na competência tributária dos entes federativos.

Como visto, o STF não acolheu a tese estadual, mantendo o julgamento recorrido, proferido pelo TJSC. O voto do Ministro relator foi seguido por todos os demais julgadores, e consignou que o direito de repasse dos municípios sobre a arrecadação do ICMS deve ser assegurado independentemente de se considerar a receita arrecadada ou não, sendo que o poder político dos Estados, manifestado na competência tributária, encontraria limite nos direitos dos municípios à partilha de receitas.

O voto do relator é esclarecedor a esse respeito:

“Destarte, para que a autonomia política concedida pelo constituinte aos entes federados seja real, efetiva, e não apenas virtual, cumpre que se preserve com rigor a sua autonomia financeira, não se permitindo no tocante à repartição de receitas tributárias, qualquer condicionamento arbitrário por parte do ente responsável pelos repasses a que eles fazem jus”.

O Ministro Ayres Britto alicerçou seu voto na interpretação do artigo 160 da CF, segundo o qual “É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos”. Na visão do Ministro, esse dispositivo constitucional, conjugado com o princípio federativo, conduzia à conclusão de que o Estado é titular apenas de 75% da parcela de arrecadação do ICMS. Invocou ainda em seu voto o artigo 34, V, “b”, da CF, que permite a intervenção federal no Estado que “deixar

de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição dentro dos prazos estabelecidos em lei”.

Com algumas pequenas discrepâncias, os demais julgadores encamparam os mesmos argumentos.

Uma segunda etapa do entendimento da Corte pode ser identificada na disseminação significativa desse julgamento na jurisprudência do STF, aplicando-a a temas correlatos, tais como a gastos tributários do ICMS concedidos por outros Estados e ao compartilhamento do produto da arrecadação do IR e do IPI.⁵⁵⁸

Tal ocorreu no julgamento do RE 705.423/SE, DJe 2 fev. 2018, dotado de repercussão geral (Tema 653, conhecido como “caso Itabi”). Nessa decisão, a Corte considerou que a autonomia financeira dos Municípios não é suficiente para impedir o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos “incentivos e renúncias fiscais”, sendo que a expressão “produto da arrecadação” prevista no art. 158, I, da CF não significa que se devam incluir, na base de cálculo do FPM, os “benefícios e incentivos fiscais” instituídos pela União, à luz do conceito técnico de arrecadação e dos estágios da receita pública.

A mesma decisão ocupou-se em distingui-la do julgamento anterior, tomado no RE 572.762/SC. De acordo com a Corte, o julgamento anterior centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate no novo recurso reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do ente federativo. Em síntese, consideraram os ministros que a “participação indireta” na arrecadação, representada pelo FPM, não impede gastos tributários à revelia dos entes federativos afetados pela medida.

O tema votou à baila na jurisprudência do STF quando do julgamento da ACO 758/SE (Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 31 jul. 2017), cuja decisão se iniciou pouco depois do mencionado “caso Timbó” e só foi concluída quase um mês após o “caso Itabi”. Nessa oportunidade, a Corte se debruçou a respeito do alcance da norma inserta no artigo 159, I, “a”, da CF, segundo a qual a União entregará ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal 21,5% do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados.

⁵⁵⁸ Como exemplos, podem ser citados os seguintes julgados: STA 451 AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe 02/06/2011 (ICMS-PE); RE 828.133 AgR/PB, 2ª. Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 22-09-2015 (ICMS-PB); RE 607.100 AgR, 1ª. Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 02/10/2012 (IR); e RE 664.305 AgR-segundo, 2ª. Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 05/06/2013 (IR e IPI).

Como pano de fundo, foram discutidas as disposições do Decreto-Lei n.º 1.106/70, que criou Programa de Integração Nacional – PIN, e do Decreto-Lei n.º 1.179/71, que instituiu o Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste (PROTERRA). Ambos os decretos estabeleceram, como uma de suas fontes de recursos, a apropriação de uma parcela das deduções (na forma de “incentivos fiscais”) então permitidas do imposto de renda das pessoas jurídicas, as quais estavam condicionadas ao emprego de recursos, pelas empresas, a determinados empreendimentos de interesse público.⁵⁵⁹ Desse modo, uma parte dos recursos públicos obtidos com contribuições das empresas para determinados programas governamentais, os quais permitiam a dedução do imposto de renda a pagar, foi deslocada para o financiamento do PIN e do PROTERRA, mediante crédito direto em conta desses programas.

O Estado de Sergipe, autor da ação, argumentou que os valores creditados diretamente para o custeio do PIN e do PROTERRA não poderiam ser excluídos da base de cálculo do Fundo de Participação dos Estados (FPE), no que se refere à partilha do produto da arrecadação do imposto de renda, definida no mencionado artigo 159, I, “a”, da CF. Sustentou que a única previsão constitucional para dedução da base do FPE é aquela prevista no artigo 159, § 1º, da CF, concernente ao produto da arrecadação do Imposto de Renda retido na fonte pelos Estados e Municípios, e que outros critérios para dedução ou distribuição da citada arrecadação somente podem ser criados por emendas constitucionais.

Em contestação, a União argumentou que os valores que ingressam como receitas aos mencionados programas governamentais não configuram arrecadação de imposto de renda, uma vez que decorrem da opção concedida às pessoas jurídicas de, ao recolher o tributo, contribuir, a título de incentivos fiscais, para os fundos públicos, de modo que o custeio desses programas ocorre mediante renúncias fiscais, criadas dentro da competência tributária da União. O Procurador-Geral da República, a seu turno, aduziu que os valores referentes ao PIN e ao PROTERRA não ingressam na receita tributária da União de forma autônoma, visto que decorrem da arrecadação do imposto de renda, de sorte que compõem o valor de sua receita bruta e, como tal, devem ser abatidos da base de cálculo do FPE.

O voto do relator, Ministro Marco Aurélio, consignou que a única possibilidade de desconto do FPE prevista constitucionalmente se refere às parcelas do artigo 159, § 1º, da

⁵⁵⁹ Tais como as deduções então previstas no artigo 1º, letra “b”, do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969; no artigo 18, letra “b”, da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963; no artigo 1º, § 3º, da Lei nº 5.106, de 2 de setembro de 1966; no artigo 81 do Decreto-Lei nº 221, de 28 de fevereiro de 1967; no artigo 6º, caput, do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, dentre outros.

CF, não cabendo admitir o “aditamento” à Carta, mediante legislação ordinária, para chegar-se a outras subtrações, de modo a reduzir o objetivo da norma, pertinente à transferência do que arrecadado pela União, no percentual referido, com imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados. Concluiu o relator:

“Assim, o que arrecadado pela União, mediante sistema conducente à diminuição do que devido a título de imposto sobre a renda, presentes os programas PIN e Proterra, destinados a financiar despesas públicas, não pode, sob o ângulo negativo, ser distribuído entre os Estados. [...] Ressalto, mais uma vez, o resultado das incidências. Altera-se, em última análise, a rubrica, em termos de receita, do que devido pelas pessoas jurídicas a título de imposto sobre a renda, vindo-se a fatiar o bolo, com subtração de parcela, a ser alvo do compartilhamento. A entender-se de forma diversa, ficará aberta a porta a que, ao sabor de certa política governamental, venha a União a esvaziar o preceito do artigo 159, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal bem como outros que versem a partilha do que arrecadado a título de tributo”.

Apesar de ter prevalecido o voto do Relator, ouve manifestações contrárias no julgamento. O Ministro Menezes Direito, de modo divergente, ponderou que o artigo 159 da CF faz referência ao produto da arrecadação do imposto de renda, o que não ocorre efetivamente quando da opção do contribuinte pelos programas tratados, de forma que estas parcelas deveriam ser deduzidas para o repasse a ser feito aos Estados. O voto divergente foi seguido pelo Ministro Eros Grau, para quem a CF é clara em limitar o FPE à parcela da arrecadação efetiva, e não do imposto, de forma que não há na espécie redução indevida do repasse aos Estados. Afirmou o ministro:

“A tese de que a União não poderia desenvolver programas de incentivo, porque, com isso, comprometeria a autonomia do Estado, prova demais. Ela acaba comprometendo a autonomia da própria União. De resto, o titular da competência tributária é a União, que está vinculada pelo dever-poder de desenvolver as suas políticas de incentivo regional e setorial. Políticas indispensáveis para que se realizem os objetivos contemplados pelo artigo 3º da Constituição, que a vinculam. *Eu insistiria em afirmar que Estados e municípios detêm uma mera expectativa de participar no produto da arrecadação*”.(grifo nosso).

A divergência foi ainda acompanhada pelo Ministro Gilmar Mendes, mas com fundamentos não coincidentes. Para o ministro, a renúncia de receita decorrente do gasto tributário é compartilhada entre a União e os Estados, de forma que não há, propriamente, uma “cortesia com chapéu alheio”, tal como se denominou nos precedentes da Corte. O voto

consignou ainda que o próprio constituinte determinou que o exercício de competência tributária da União afeta os Municípios, o que ocorreria em inúmeras outras hipóteses diversas do gasto tributário – tais como uma mera redução de alíquota do imposto de renda, ou mesmo a eficiência arrecadatória da Receita Federal. Assim afirmou o Ministro:

“Daí afirmar-se, com certa frequência, que a prática representaria ‘cortesia com chapéu alheio’. A rigor, para manter a metáfora, o ‘chapéu’ não é exatamente alheio. É partilhado. Em outras palavras, faz-se cortesia com o chapéu que é compartilhado entre a União e os estados ou entre a União e os municípios. Dizendo de modo mais claro: a arrecadação do IR e do IPI – que seria, no caso, o ‘chapéu’ – não pertence apenas à União. É compartilhada entre ela e os Estados, o Distrito Federal e os municípios, na linha do que dispõe o art. 159 da Constituição Federal. A bem da verdade, isso não é apenas usual como é, até certo ponto, inevitável. Digo: o exercício da competência tributária da União – em se tratando de IR e IPI – necessariamente afeta as receitas municipais. Quis o constituinte assim!”

Com base nesses argumentos, o Ministro ainda adicionou que se, de um lado, não se pode negar que as exonerações concedidas pela União podem afetar a autonomia financeira dos entes federativos subnacionais, de outro, também não se nega que qualquer restrição à adoção dessas medidas acabará afetando o próprio exercício da competência tributária federal, que não pode ficar a depender da anuência dos demais entes para ser exercida.

A divergência foi seguida pelo Ministro Edson Fachin, mas o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, julgou procedente o pedido formulado pelo Estado de Sergipe.

Os julgamentos acima tratados não passaram incólumes a críticas da doutrina, que apresentou sérias divergências quanto aos resultados atingidos. Assim que, por exemplo, Marcos Bueno Brandão da Penha registra surpresa quanto ao STF ter considerado, como competência tributária dos Estados, apenas a parcela de 75% que lhes cabe no produto da arrecadação. Na visão do autor, a autonomia financeira dos entes municipais não seria suficiente para limitar a competência tributária, sem expresse fundamento constitucional a respeito.⁵⁶⁰

Alexandre Coutinho Silveira e Fernando Facury Scaff argumentaram que o ICMS conta com limitação específica para a instituição de gastos tributários, estabelecida no

⁵⁶⁰ PENHA, Marcos Bueno Brandão da. Repartição de competência tributária, participação do produto da arrecadação e concessão de incentivos fiscais: análise do julgamento do RE 572.762/SC pelo Supremo Tribunal Federal. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*. Vol. XXII (Série Especial: Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal), 2014, p. 154-171.

artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF, pela qual é indispensável a coordenação entre entes federativos, de modo que, para o imposto, não há autonomia política para criar gastos tributários à revelia da federação. Para os juristas, esse não seria o cenário aplicável ao IR e IPI, que não possuem restrições semelhantes, de forma a demonstrar o equívoco da extensão do *leading case* a impostos diversos do ICMS.⁵⁶¹

Em segundo plano, os autores ainda endereçaram críticas à limitação da autonomia dos Estados, da qual faz parte o poder de tributar (e, conseqüentemente, de instituir gastos tributários), de modo que dar prevalência à arrecadação municipal (no caso da partilha do ICMS) significaria, em última análise, atribuir maior importância à autonomia dos municípios, em detrimento dos Estados.

Por derradeiro, os críticos apontaram que o julgado e suas repercussões inauguram uma gama de desafios, que demandariam também uma análise individualizada do STF. Dentre os problemas identificados, seria necessário examinar a aplicabilidade das decisões a hipóteses como tributos regulatórios, isenções de caráter isonômico (não tributação do mínimo existencial), possibilidade de arrecadação direta pelos entes afetados, necessidade de manutenção da tributação em patamares elevados, dentre outras.

Em sentido semelhante, Estevão Horvath assevera que o não exercício puro e simples da competência tributária da União é inaceitável, para impostos sujeitos à partilha de arrecadação, porque os Estados e Municípios contam com parte dos recursos para realizar as suas competências. No entanto, como assinala o professor, a utilização parcial dessa competência, tal como se dá em gastos tributários, não pode seguir a mesma conclusão. Isto porque, em determinadas situações, os gastos tributários são mesmo exigíveis, tais como aqueles previstos no já comentado artigo 151, I, da CF, instituídos pela União para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do país. Ao final, conclui que compete à União estabelecer os gastos tributários que considerar adequados, nos limites constitucionais, cabendo às pessoas políticas que recebem as transferências obrigatórias algum tipo de compensação pela perda dos recursos.⁵⁶²

Caminho semelhante é trilhado por Betina Treiger Gruppenmacher e Matheus Zicarelli, que defenderam o acerto da decisão do STF tomado no 705.423/SE, acima

⁵⁶¹ Nesse sentido: SILVEIRA, Alexandre Coutinho; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 45.

⁵⁶² HORVATH, Estevão. A questão do “incentivo com o chapéu alheio” entre União e Estados – RE 705.423/SE, tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury (et al.) (coord). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 575-593.

comentado. Para os autores, não cabe ao Poder Judiciário reescrever a CF para fins de definir um modelo de federalismo mais apropriado ao Estado brasileiro. O legislador constituinte, conforme argumentam, foi preciso ao tratar separadamente o exercício da competência tributária e a destinação da receita arrecadada, de modo que a participação de outros entes federativos somente ocorre depois de o tributo ter sido instituído e arrecadado.⁵⁶³

De outra banda, houve também defesa doutrinária dos julgamentos favoráveis à limitação de gastos tributários em razão da partilha da arrecadação. Nesse sentido, Carlos Alexandre de Azevedo Campos defende que o federalismo fiscal desenhado na CF/88 não se define apenas pela perspectiva da repartição de receitas e despesas, mas, sobretudo, de *funções*, para cuja execução o constituinte estabeleceu o necessário sistema de transferências intergovernamentais. Diante da clara descentralização promovida no federalismo pela ordem constitucional vigente, previu o constituinte a eficiência arrecadatória dos entes locais, atribuindo-lhes fontes de recursos; mas, ao lado da eficiência, o mesmo constituinte estabeleceu sistema de transferências, na ideia de que o “*financiamento segue a função*”. E, considerando o aumento relevante das responsabilidades do governo municipal previstas na CF/88, a conjugação de receitas próprias e de receitas transferidas compõe o quadro de financiamento adequado do Município. Com base nessas premissas, assim argumentou o jurista:

“O princípio do *financiamento segue a função* serve para compreendermos o modelo como algo que precisa ser mantido coerente e funcional, o que requer a fundamentação das controvérsias não com o peso todo no alcance da competência tributária, e sim em como definir esse alcance sem desconfigurar o modelo original de financiamento das responsabilidades estatais descentralizadas. A ordem de fundamentação é justamente a inversa da que postulada pelos críticos”.⁵⁶⁴

Em nossa avaliação, há uma perspectiva indispensável para o adequado deslinde da questão, e que, salvo melhor apreciação, não foi enfrentado nas decisões do STF com a relevância que merece, tampouco mereceu atenção significativa da doutrina. Trata-se da necessidade de *planejamento integrado* das políticas públicas pertinentes a gastos tributários relativos a tributos com repartição das respectivas receitas entre os entes federados.

⁵⁶³ GRUPENMACHER, Betina Treiger; ZICCARELLI, Matheus. A questão do “incentivo com o chapéu alheio” entre União e Municípios – RE 705.423/SE, tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury (et al.) (coord). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 999-1000.

⁵⁶⁴ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. RE 572.672/SC: federalismo fiscal e importância de sua interpretação estrutural. In: SCAFF, Fernando Facury (et al.) (coord). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 562.

Com efeito, tanto a competência tributária dos entes federados quanto sua autonomia política, bem assim, a repartição obrigatória de receitas tributárias, todas constitucionalmente previstas, não devem apenas ser interpretadas frente ao princípio do federalismo fiscal cooperativo, mas também à luz das funções precípua da Constituição Financeira.

A competência tributária atribuída aos entes federados encontra limites definidos pela própria Constituição. Como já asseverado, cabe ao ente federativo competente para instituir o tributo, o mesmo poder para definir as hipóteses de gastos tributários, desde que encontrem supedâneo adequado numa hipótese bem delineada de intervenção econômica, a partir dos pilares da ordem econômica constitucionalmente estabelecida.

Com esse cenário, é forçoso reconhecer que a própria Constituição, como já examinado no Capítulo 1, abertamente elege os gastos tributários como medida interventora, destinada a dar concretude aos objetivos do Estado brasileiro estabelecidos no artigo 3º da Carta. A Constituição Financeira compreende dentre suas funções a preservação do Estado Fiscal, ou seja, não apenas a dotação de recursos suficientes para o exercício das competências constitucionalmente estabelecidas, mas também instrumentos interventores na economia, como é o caso dos gastos tributários. São diversos os dispositivos constitucionais que exigem ou permitem a adoção de gastos tributários para a execução de políticas públicas, de modo a denunciar, com a maior clareza possível, que o constituinte tem os gastos tributários como um legítimo e necessário meio de alcançar os objetivos estatais.

Por essas razões é que não se vislumbra, nos artigos 157 a 160 da CF, uma limitação específica para a constituição de gastos tributários cujo produto de arrecadação seja objeto de repartição. Essa afirmação parte da premissa, acima examinada, de que os gastos tributários são pretendidos pelo próprio constituinte como um instrumento de intervenção econômica, de forma que concorrem, ao lado das despesas públicas diretas, com as políticas de desenvolvimento nacional e regional, no seio da Constituição Financeira.

Conforme consignado no voto vencido do Ministro Gilmar Mendes, proferido no julgamento da ACO 758/SE, o próprio constituinte determinou que o exercício de competência tributária da União afeta os Municípios, o que ocorreria em inúmeras outras hipóteses diversas do gasto tributário – tais como uma mera redução de alíquota do imposto de renda, ou mesmo a eficiência arrecadatória da Receita Federal. Pela leitura sistemática da Constituição, não há evidências de que o exercício de competências tributárias deva ser exercido de forma isolada e sem afetar os demais entes federativos, desde que ocorra dentro

dos limites constitucionais. Ao contrário, são diversas as possibilidades de interferência econômica entre os entes federados, bastando para isso aventar as hipóteses de redução de tributos sem o caráter de gastos tributários, mas apenas de alívio generalizado do encargo fiscal. A regra geral definida no já examinado artigo 151, III, da CF expressamente permite à União conceder “incentivos fiscais” destinados a promover o equilíbrio de desenvolvimento socioeconômico das regiões do país, o que pode ocorrer, sem dúvida, com relação aos impostos com arrecadação compartilhada.

Ao privilegiar a autonomia do ente federativo que recebe parte da arrecadação em detrimento do outro ente, dotado de competência tributária, a orientação do STF não atenta apenas contra o próprio princípio federativo que deseja proteger, mas também inaugura uma nova gama de problemas a serem enfrentados, cuja solução não foi prevista no arranjo constitucional. Basta mencionar, a título de exemplo, a necessidade de esclarecer se a “regra geral” definida no conjunto das decisões se aplicará para toda e qualquer queda na arrecadação dos tributos sujeitos à repartição da arrecadação, incluindo as hipóteses de ineficiência burocrática administrativa, políticas públicas infrutíferas, que promovam a queda da produção econômica e, por consequência, da arrecadação tributária, anistias e remissões concedidas em programas de parcelamento de dívidas tributárias, medidas de extrafiscalidade obrigatória do IPI (que sequer estão sujeitas à anterioridade e ficam no campo da decisão política do Poder Executivo), as diversas deduções permitidas do imposto de renda (incluindo, por exemplo, as deduções de despesas médicas do imposto de renda das pessoas físicas, sem limitação, e que são consideradas como gastos tributários pela Receita Federal), as remissões de créditos tributários em geral (tais como aquelas pertinentes a gastos tributários do ICMS criados em desacordo com o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF, conforme autorizadas pela LC 160/17), dentre outras.

Mesmo nos casos tratados na jurisprudência do STF, qual seria um parâmetro seguro para estabelecer um “piso” de arrecadação dos tributos sujeitos ao compartilhamento de receitas? Seria o montante pago no ano anterior? Deveria então o ente federado exercer invariavelmente a carga máxima possível de sua competência, considerando-se qualquer redução como uma indevida ingerência na participação dos demais? São questões intrincadas que, a nosso ver, não tendem a merecer uma resposta satisfatória, justamente porque esse não foi o desenho constitucional da matéria.

É acertada também a fundamentação do voto do Ministro Teori Zavascki proferido no RE 705.423/SE, pelo qual seria simplista uma visão imediata de que os gastos tributários em cheque produzem, necessariamente, uma queda nas receitas de Estados e Municípios.

Conforme argumentou o Ministro, em médio e longo prazo, os gastos tributários são destinados a promover o desenvolvimento econômico que, por sua vez, gera maior arrecadação tributária, com aumento da participação dos entes federados no produto da arrecadação.

Não nos parece socorrer o entendimento do STF a respeito da matéria a invocação do princípio do *financiamento segue a função*, tal como defendido por Carlos Alexandre de Azevedo Campos. Isto porque, ainda que no modelo descentralizado do federalismo fiscal brasileiro, com divisão de competências tributárias e repasses intergovernamentais necessários para o adequado financiamento das unidades federadas (em cotejo com suas atribuições), o próprio constituinte previu os gastos tributários como instrumento de política pública interventora, no interesse do desenvolvimento nacional e regional. Deste modo, o princípio do federalismo não atenta, por si só, contra a previsão de gastos tributários pertinentes a tributos com receita compartilhada, desde que as políticas subjacentes a esses gastos sejam delineadas para colaborar com as funções dos entes federados envolvidos.

Assim, o verdadeiro problema não reside na possibilidade de instituição de gastos tributários relativos a tributos sujeitos à repartição das respectivas receitas, mas sim no *modo* pelo qual devem tais gastos ser instituídos. Como afirmado anteriormente, há uma perspectiva indispensável para o adequado deslinde da questão, e que, salvo melhor apreciação, não foi enfrentada nas decisões do STF ou pela doutrina, concernente à necessidade de *planejamento integrado* das políticas públicas.

Novamente, é preciso interpretar a Constituição em sua unidade, para compreender que a política tributária e a política fiscal devem ser estabelecidas a partir de um planejamento obrigatório, nas suas mais diversas formas definidas constitucionalmente. Como visto acima, todos os entes federados estão sujeitos obrigatoriamente ao planejamento, na dicção do artigo 174 da CF, o que inclui um plano consistente para dar concretude às políticas públicas concernentes a gastos tributários.

Isso quer dizer que a instituição de todo e qualquer gasto tributário – e com maior força naqueles que respeitem a tributos cuja arrecadação é partilhada – deve ser precedida de um planejamento consistente, transparente e legítimo, com fundamento na Constituição. Deste modo, os Estados devem harmonizar seus gastos tributários no planejamento de regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum, tal como prevê o artigo 25, § 3º, da CF,

com autorização de lei complementar. É evidente que esses planos envolvem interesses dos Municípios localizados no território estadual, de forma que a instituição de gastos tributários pelo Estado, relativos ao ICMS, por exemplo, deve ser compatibilizada com as políticas públicas municipais que tenham iguais objetivos.

Os Municípios, por sua vez, precisam integrar seus gastos tributários com o planejamento que lhes exigem os artigos 30, VIII, e 182, § 1º, da CF, segundo os quais essas unidades federadas devem promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante *planejamento* e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; e, ainda, com o *plano diretor*, considerado pelo constituinte como “o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana”. Não há dúvida de que esses planos precisam estar integrados com aqueles estabelecidos pelos Estados, sobretudo no que se refere a gastos tributários que envolvam transferências de arrecadação, de modo a compatibilizar os objetivos de ambos os entes federativos na busca do desenvolvimento socioeconômico comum.

Para a União, além do próprio *caput* do artigo 174 já mencionado, devem os planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social, dentre outros, na dicção do artigo 21, inciso IX, da CF, estar integrados com o planejamento das unidades federativas afetadas, sobretudo no que toca a gastos tributários sujeitos à partilha de arrecadação. O mesmo deve ocorrer para os planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento, previstos no artigo 48, IV, da CF. Não é difícil perceber que diversos dos gastos tributários atualmente praticados pela União, para incentivo de investimentos e geração de empregos, por exemplo, deveriam se enquadrar de modo claro e harmônico nos planos acima mencionados, inclusive de modo integrado e coordenado com os Estados e Municípios. Lembre-se que a União tem o dever de perseguir o planejamento de forma a equilibrar os interesses e necessidades das diversas regiões do país, definindo as respectivas diretrizes e bases, tal como exige o artigo 174, § 1º, da CF, de forma que não há justificativa para que um gasto tributário não seja adequadamente cotejado com os necessários planejamentos dos demais entes federados.

Trata-se não apenas de eficiência econômica dos gastos públicos, mas também do arranjo claramente pretendido pelo constituinte de 1988. De um lado, o constituinte atribui competências tributárias exclusivas aos entes federados, dentro das quais se insere o poder de instituir gastos tributários; de outro, o mesmo constituinte exige o adequado planejamento integrado, no seio do federalismo fiscal *cooperativo*, de modo que as políticas públicas – financiadas majoritariamente pelas despesas públicas – sejam integradas e concorram para

uma mesma finalidade. Não à toa que, como mencionado, a CF atribui à lei complementar a tarefa de fixar “normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional” (conforme artigo 23, parágrafo único, da CF).

É preciso reconhecer que os problemas subjacentes às decisões do STF decorrem do desarranjo do federalismo fiscal brasileiro, provocado pelo seu exercício errático por parte das unidades federadas, e não pelo modelo cooperativo equilibrado proposto na Constituição. Houvesse um planejamento integrado dos entes federativos, sobretudo para políticas tributárias e fiscais, não estariam os Estados e Municípios calcados na concepção, de toda juridicamente equivocada, de indevida intromissão em sua arrecadação, provocada por gastos tributários heterônomos. A instituição de gastos tributários calcada num planejamento integrado e cooperativo, portanto, corresponde ao desenho constitucional proposto e seria a verdadeira solução para os problemas levados à apreciação do Poder Judiciário.

Por isso, a melhor interpretação dos artigos 157 a 159 da CF é aquela que respeita a locução “produto da arrecadação”, no sentido estrito do termo, ou seja, de receita pública derivada dos tributos e integrada ao patrimônio dos entes federativos. Tal se dá não pelo prestígio a uma ultrapassada interpretação literal do texto constitucional, mas por sua integração ao próprio federalismo fiscal, que contém mecanismos adequados para que os repasses intergovernamentais estejam, de fato, restrito aos valores efetivamente arrecadados, exigindo-se o planejamento integrado de políticas públicas que possam trazer *qualquer reflexo* nos valores sujeitos à transferência intergovernamental.

4.4.5. A “tributação oblíqua” dos gastos tributários no âmbito do federalismo fiscal cooperativo

Outra questão de relevância a respeito dos gastos tributários no seio do federalismo fiscal se encontra na tributação, por um ente federativo, dos resultados financeiros obtidos pelo público-alvo de um gasto tributário instituído por outro ente federativo. Em tal situação, em razão do gasto tributário, a empresa ou indivíduo auferirá benefícios de natureza financeira, os quais constituem fato jurídico-tributário de tributo titularizado por ente federativo diverso daquele que instituiu o benefício. Na prática, a tributação oblíqua dos benefícios advindos dos gastos tributários termina por reduzir sua extensão, o que acarreta

consequências importantes para o planejamento, tanto da política pública do gasto – que terá seus objetivos comprometidos, pela diminuição do impacto interventor na economia –, tanto dos particulares, no que se refere aos seus planos de despesas e investimentos. Em última análise, trata-se de problemática que toca à segurança jurídica dos gastos tributários, uma vez que a tributação oblíqua destes causa surpresa aos contribuintes e desconfiança na atuação estatal, em direção oposta ao sucesso de qualquer política pública.

Essa ocorrência é mais comum na tributação, pelo imposto de renda, de acréscimos patrimoniais experimentados por pessoas físicas e jurídicas, decorrentes de gastos tributários por elas titularizados. Em determinadas hipóteses, a exoneração total ou parcial do tributo provocada pelo gasto tributário constitui um ingresso de patrimônio, que pode constituir renda, na dicção do artigo 43 do CTN.

Tome-se o exemplo da incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas sobre receitas das empresas decorrentes de benefícios financeiros auferidos com gastos tributários do ICMS, concedidos na forma de créditos presumidos do imposto. Durante longo tempo, litigaram os contribuintes e a União para determinar se havia a incidência do imposto de renda sobre o montante desses créditos. A iniciativa da União baseava-se nas diferenciações estabelecidas no Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978, que distinguiu o conceito de subvenções para *custeio* ou *operações*, das subvenções para *investimentos*. Enquanto as primeiras se referiam a recursos destinados a pessoas jurídicas para auxiliá-las em suas despesas correntes e operações, as subvenções para investimento – quer por meio de subsídios financeiros e creditícios, quer através da concessão de gastos tributários – se destinam ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos diversos.

No que se refere às subvenções para custeio, a legislação contábil e a tributária sempre as consideraram como receitas da pessoa jurídica, devendo compor o resultado do respectivo período de apuração. Nesse sentido está o artigo 442 do RIR/18, que reproduz disposição equivalente do artigo 392, I, do revogado RIR/99, segundo os quais as subvenções correntes para custeio ou operação devem ser computadas na determinação do lucro operacional.

No que se refere às subvenções para investimento, *do ponto de vista contábil*, até o advento da Lei n.º 11.638/07, não compunham o resultado do exercício, e deviam ser registradas diretamente em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital, nos termos do artigo 182, § 1º, “d”, da Lei nº 6.404/76). Após a edição da Lei nº 11.638/2007, que inclusive revogou o mencionado artigo da Lei nº 6.404/76, o Pronunciamento Técnico CPC 07, em

seu item 12, determinou que as subvenções, incluindo aquelas para investimento, devem transitar pelo resultado do exercício, ou seja, devem ser contabilizadas como receitas.

Da perspectiva da *tributação* das subvenções para investimento, o artigo 443 do RIR/99 determinava que as subvenções para investimento não seriam computadas na determinação do lucro real, devendo ser registradas como Reserva de Capital que somente poderia ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social. No entanto, em conformidade com o novo padrão contábil representado no Pronunciamento Técnico CPC 07, a lei tributária – mais precisamente, o artigo 30 da Lei n.º 12.973/14 – estabeleceu que as subvenções para investimento não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na conta Reserva de Incentivos Fiscais – conforme possibilita o art. 195-A da Lei n.º 6.404/76 –, somente podendo ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumento de capital. Os artigos 54 e 55 da mesma Lei n.º 12.973/14 previram a não tributação das subvenções para investimento pelas contribuições do PIS e da COFINS.

Em síntese, no quadro normativo atual, do ponto de vista contábil as subvenções para investimento são registradas como receitas, mas não estão sujeitas à incidência do imposto de renda e das contribuições do PIS e da COFINS, desde que cumpridas as exigências legais.⁵⁶⁵

O cerne do litígio entre a Fazenda Nacional e os contribuintes, e que constitui fator de grande instabilidade e insegurança, está na caracterização dos gastos tributários do ICMS como subvenções para custeio ou para investimento, o que define, por conseguinte, sua tributação ou não pelo imposto de renda e pelas contribuições do PIS/COFINS. De um lado, a Fazenda promove um entendimento o mais restrito possível dos gastos tributários, muitas vezes com o único objetivo arrecadatário. De outro, os contribuintes buscam interpretações mais elásticas sobre esses institutos, em prol do não alcance das normas tributárias correspondentes e dos objetivos interventores dos gastos tributários.

Esses litígios redundaram numa profusão de decisões administrativas e judiciais, as quais demonstram o nível de insegurança que permeia a questão. No âmbito do Conselho

⁵⁶⁵ Nesse sentido alerta Edison Carlos Fernandes: “Embora não haja tributação dos incentivos fiscais referentes ao ICMS, na verdade, não é caso de isenção, porque os respectivos valores não podem ser entregues aos sócios, mas devem ser mantidos na empresa (reserva de lucros). Para que efetivamente não haja tributação dos valores correspondentes aos mencionados benefícios, no fim de cada exercício social os sócios precisam deliberar, de maneira formal, sobre a sua destinação à conta de reservas de incentivos fiscais, o que ocorre nas assembleias gerais ordinárias ou em reunião de quotistas. Essa reserva somente poderá ser utilizada para aumento do capital social, sendo que fica vedada a posterior redução desse capital para devolução aos sócios”. *Atenção: os incentivos de ICMS não são isentos do IRPJ*. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI270860,61044-Atencao+os+incentivos+de+ICMS+nao+sao+isentos+do+IRPJ>. Acesso em: 27 out. 2019.

Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por exemplo, diversas hipóteses já foram consideradas. Os Acórdãos 9101-002.329 e 9101-002.335, julgados na sessão de 4 de maio de 2016, consideraram que não haveria como se exigir o *perfeito sincronismo* entre o gozo do benefício e a efetiva aplicação dos investimentos, tal como exige o citado PN CST nº 112/78. Na sessão de 13 de março de 2017, em julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda nacional, a 1ª Turma da CSRF decidiu que seria desnecessária a aplicação exclusiva da subvenção recebida em *ativo fixo* para que fosse classificada como *para investimento*, podendo o investimento ser realizado também em estoques (Acórdão 9101-002.566). Ainda no ano de 2017, nos Acórdãos 9101-003.084, 9101-003.167 e 9101-003.171, firmou-se o entendimento de que a exclusão das subvenções para investimento da tributação deveria observar três requisitos cumulativos, a saber: (a) a “intenção do Poder Público” em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (b) o registro da subvenção para investimentos como Reserva de Capital; e (c) efetiva implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos.

No âmbito do Poder Judiciário, a situação também não se mostrava mais estável ou menos complexa. Até novembro de 2017, a 1ª Turma do STJ considerava que o crédito presumido de ICMS não integrava a base do imposto de renda, porque os créditos seriam mera renúncia de receitas tributárias, sem caráter de receitas para as empresas. Na 2ª Turma, porém, o entendimento era de que o crédito presumido de ICMS poderia ser incluído na base de cálculo do imposto de renda, porque diminuía custos e despesas, o que, indiretamente, aumentava o lucro tributável. O tema somente recebeu alguma pacificação no julgamento do EREsp 1.517.492, na data de 8 de novembro de 2017, pela 1ª Seção do STJ, prevalecendo o entendimento então esposado pela 1ª Turma daquela Corte. Nesse julgamento, a Seção considerou que o crédito presumido de ICMS é uma renúncia do Estado em favor do contribuinte como política de desenvolvimento econômico, de forma que a Corte reconheceu sobre aquela quantia a imunidade constitucional recíproca, de modo a afastar a incidência dos tributos federais.

No intuito de dar maior segurança aos contribuintes a respeito da matéria, os artigos 9º e 10 da LC 160/17 estabeleceram que os “incentivos” e os “benefícios fiscais” ou “financeiro-fiscais” relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, devem ser considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei n.º 12.973/14 (ou seja, subvenções com objetivo de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e registro em reserva de lucros, exclusivamente para absorção de prejuízos ou aumento do

capital). A disposição deveria inclusive se aplicar aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Em adição, a mesma lei estabeleceu que os já examinados requisitos do artigo 30 da Lei n.º 12.973/14 se aplicavam inclusive aos gastos tributários instituídos em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF, por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos daquela Lei Complementar.⁵⁶⁶

A pacificação do tema pretendida pelo advento da LC 160/17 ainda não é plena. No âmbito do CARF, por exemplo, enquanto a 1ª Turma da CSRF vem, reiteradamente, manifestando entendimento de que a nova redação dada ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 possui retroatividade absoluta (i.e., Resolução 9101-000.039), a 3ª Turma da CSRF, ainda que por voto de qualidade (Acórdão 9303-007.736), vem mantendo os lançamentos nas hipóteses em que os fatos geradores sejam anteriores ao início da vigência da Lei n.º 12.973/2014, e o contribuinte, por exemplo, não comprove o efetivo investimento na expansão do empreendimento de modo sincronizado ao gozo da subvenção.

No Judiciário, a 2ª Turma do STJ decidiu, no julgamento do REsp 1.605.245/RS ocorrido em 25 de junho de 2019, que é irrelevante a classificação do crédito presumido de ICMS como subvenção para custeio ou subvenção para investimento, para fins de não incidência do imposto de renda, de modo diverso ao que dispõe o caput do artigo 30 da Lei n.º 12.973/14 (mas sem declará-lo inconstitucional).

Este exemplo serve para demonstrar que a tributação oblíqua de gastos tributários traz enorme incerteza e insegurança jurídica para todos os envolvidos. Inicia-se pelos Estados concedentes, que são surpreendidos com um abocanhamento de seu gasto tributário por outro ente federado, em prejuízo evidente para a eficiência da política pública. Atinge o público-alvo da medida, em grave dano aos seus planejamentos empresariais. E, por fim, alcança também os interesses da União, uma vez que, sendo o benefício um fato jurídico-tributário do imposto de renda, a cobrança do tributo é uma exigência do artigo 142 do CTN.

Do mesmo modo que ocorre nos gastos tributários heterônomos, examinados na seção anterior, a saída adequada e prevista na Constituição para solucionar a questão aqui analisada não está na intervenção do Poder Judiciário, tampouco na edição de leis retroativas de duvidosa constitucionalidade, que promovam verdadeiros perdões aos Estados pelo

⁵⁶⁶ Para tanto, os Estados deveriam publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, bem como efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos.

descumprimento sistemático do pacto federativo, neste caso, expresso no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF.

O arranjo constitucional para que os entes federativos harmonizem suas políticas tributárias com os gastos tributários está mais uma vez no adequado *planejamento integrado*, capaz de acomodar os interesses dos entes de acordo com as decisões políticas voltadas para o desenvolvimento socioeconômico. Somente quando os planos de desenvolvimento nacionais e regionais da União estiverem em sintonia com os planos elaborados por Estados e Municípios, mediante formulação conjunta e acomodação de interesses, é que se poderá alcançar a eficiência dos gastos públicos e a tão desejada segurança jurídica dos contribuintes.

A tributação oblíqua de gastos tributários constitui mais um sintoma do enorme desarranjo do federalismo fiscal previsto na Constituição, que não decorre do modelo projetado pelo constituinte, mas sim em razão da ausência de execução dos instrumentos de integração e cooperação entre os entes federados, com destaque para o planejamento. É possível afirmar que grande parte dos litígios acima examinados, dentre diversos outros que poderiam ser mencionados, não teria ocorrido se os gastos tributários do ICMS não fossem apenas definidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), mas também tivessem a participação ativa dos demais entes federativos e da sociedade. De um lado, a União poderia expor suas políticas de desenvolvimento, para verificar convergência com os objetivos de intervenção econômica pretendidos pelos Estados e, dessa forma, adotar uma solução conjunta e clara a respeito da tributação (ou não) dos benefícios pelo imposto de renda e demais tributos federais. De outro turno, os Municípios atingidos pela redução de transferências intergovernamentais teriam condições de apresentar também seus planos diretores, de forma a harmonizar os interesses locais com os estaduais, e estabelecer a forma como a redução das transferências intergovernamentais de arrecadação seria adequadamente considerada. Por fim, mas não menos importante, os representantes da sociedade civil deveriam expor suas necessidades de incentivo tributário, seus objetivos e condições, para que os compromissos assumidos pelos destinatários do gasto tributário sejam transparentes, objetivos e sujeitos à gestão e ao controle.

O planejamento integrado seria, então, convertido num arcabouço legal cabível a cada um dos entes federativos que trouxesse segurança jurídica para todos, com previsibilidade, clareza e estabilidade das relações. Num cenário deste, o Poder Judiciário e os órgãos de julgamento administrativos seriam chamados a resolver casos específicos, que não impactassem na própria definição da regra geral a cada nova decisão.

Ainda que utópico para a atual realidade do federalismo, esse concerto de planejamentos é aquele claramente pretendido pelo constituinte, de modo harmônico com a definição das fontes de receitas dos entes federados, incluindo as transferências intergovernamentais diretas e indiretas, e as despesas necessárias para fazer frente às tarefas atribuídas a cada um dos três níveis de governo. A intervenção do Judiciário para pôr fim a manifestações de desacerto do federalismo, via de regra, apenas acentua o problema e acirra a competição desenfreada por receitas, para fazer frente a planejamentos inexistentes ou elaborados em absoluto isolamento.

4.4.6. Propostas de planejamento integrado em matéria de gastos tributários

A presente proposta de planejamento integrado em matéria de gastos tributários no seio do federalismo fiscal não concorre com aquela apresentada em 4.3, acima. Em verdade, o planejamento integrado foi adequadamente considerado como uma das etapas do desenho jurídico-institucional do planejamento geral de gastos tributários, de forma que o presente tópico tem apenas o objetivo de aprofundar o tema, já considerado anteriormente, da necessária integração entre os entes federativos.

Os planejamentos integrados são uma realidade na política pública brasileira, embora em número muito menor do que o necessário para tratar de todas as competências comuns dos entes federativos estabelecidas nos artigos 23 e 24 da CF. Como já examinado, a integração do planejamento está expressamente prevista no parágrafo único do artigo 23, e no § 1º do artigo 174, ambos da CF, como diretrizes obrigatórias a ser seguidas pelos entes federativos. Alguns exemplos podem ser apresentados para que sirvam de plataforma, ou ao menos de paradigma, para um planejamento integrado de políticas públicas de gastos tributários no seio do federalismo fiscal cooperativo, de modo a evitar os conflitos examinados nas seções anteriores.

O modelo precursor da coordenação intergovernamental foi o do SUS, cujas bases mais colaborativas já estavam no texto constitucional e foram reforçadas pela lei orgânica, por meio dos princípios de hierarquia e regionalização dos serviços. O modelo buscou desde o início adotar um equilíbrio da descentralização, com atores políticos em posição de poder nas esferas nacional e nas subnacionais. Esse paradigma fundamenta-se numa articulação federativa nacional, com papel significativo de coordenação, mas que guarda importante

autonomia nos governos subnacionais, tanto na implantação, como na produção de consenso sobre a política. Essa articulação consensual se baseia em duas premissas fundamentais: a capacidade do governo central em atuar na área, e a existência de fóruns intergovernamentais de discussão e deliberação, na forma de conselhos horizontais e verticais.

Com efeito, o processo de planejamento do SUS definido na Lei n.º 8.080/90 é ascendente, do nível local até o federal, ouvidos seus órgãos deliberativos (Conselhos de Saúde), compatibilizando-se as necessidades da política de saúde com a disponibilidade de recursos em planos de saúde dos Municípios, dos Estados, do Distrito Federal e da União. Nesse âmbito exerce papel relevante a coordenação do Conselho Nacional de Saúde, que estabelece as diretrizes a ser observadas na elaboração dos planos de saúde, de acordo com a organização de serviços nos entes federativos.⁵⁶⁷ As deliberações do Conselho são partilhadas e executadas pelas Comissões Intergestores, sendo divididas entre a Comissão Intergestores Tripartite – CIT, vinculada ao Ministério da Saúde; a Comissão Intergestores Bipartite – CIB, no âmbito do Estado, vinculada à Secretaria Estadual de Saúde; e a Comissão Intergestores Regional – CIR, no âmbito regional, vinculada à Secretaria Estadual de Saúde. Nestas Comissões, os gestores públicos de saúde poderão ser representados pelo Conselho Nacional de Secretários de Saúde (CONASS), pelo Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde (CONASEMS) e pelo Conselho Estadual de Secretarias Municipais de Saúde (COSEMS), de modo que todo o planejamento tem integração das três esferas de governo.

Outro exemplo pode ser encontrado na Lei n.º 10.180/01, que organiza sob a forma de sistemas as atividades de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo Federal. O Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal tem por finalidades (i) formular o *planejamento estratégico nacional*, (ii) formular planos nacionais, setoriais e regionais de desenvolvimento econômico e social, (iii) formular o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, (iv) gerenciar o processo de planejamento e orçamento federal, e (v) *promover a articulação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, visando a compatibilização de normas e tarefas afins aos diversos Sistemas, nos planos federal, estadual, distrital e municipal*. De modo expresso, o sistema de

⁵⁶⁷ O Conselho é formado por 48 conselheiros, cuja a composição é assim definida: Entidades e Movimentos Sociais de Usuários do SUS; Entidades Nacionais de Profissionais de Saúde/Comunidade Científica na Área da Saúde; Entidades Nacionais de Prestadores de Serviços de Saúde e das Nacionais com Atividades na Área da Saúde; Segmento do Governo Federal.

planejamento deve incluir mecanismos de integração dos entes federativos, para que as políticas públicas de desenvolvimento estejam adequadamente compatibilizadas em suas metas e objetivos.

As unidades responsáveis pelas atividades de planejamento receberam atribuições específicas, tais como as de (i) elaborar e supervisionar a execução de planos e programas nacionais e setoriais de desenvolvimento econômico e social, (ii) acompanhar física e financeiramente os planos e programas, e (iii) realizar estudos e pesquisas socioeconômicas e análises de políticas públicas.

Pela conjugação das competências do sistema, que incluem a formulação do planejamento estratégico nacional, dos planos nacionais, setoriais e regionais de desenvolvimento socioeconômico, e ainda das peças orçamentárias, bem assim, a promoção de articulação de ações com os demais entes federativos, não há dúvida de que o planejamento de gastos tributários pode ser perfeitamente inserido. Num primeiro plano, os gastos tributários devem fazer parte integrante e necessária dos planos de desenvolvimento socioeconômico, tanto nacionais quanto regionais, de forma que se incluam nas atribuições do sistema em questão. E, numa segunda perspectiva, na medida em que se faz urgente um planejamento integrado dos entes federativos em matéria de gastos tributários, como visto acima, então é forçoso concluir que a matéria tem direta conexão com as competências e atribuições do sistema sob análise. Essa constatação é ainda mais evidente para os gastos tributários relativos a tributos cuja arrecadação está sujeita à partilha entre os entes federativos, pelos motivos anteriormente apontados.

Para este desiderato, são diversos os departamentos e instâncias capazes de atuar, desde os órgãos setoriais de planejamento e orçamento dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, da Vice-Presidência e da Casa Civil da Presidência da República, até os órgãos específicos, vinculados ou subordinados ao órgão central do sistema, qual seja, o atual Ministério da Economia.

Ainda no plano federal, para dar cumprimento ao § 1º do artigo 174 da CF, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei (PL) nº 9.163, de 23 de novembro de 2017, que “dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”. Em paralelo, foi editado o já mencionado Decreto nº 9.203/17, que “dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”. De acordo como artigo 4º do mencionado Decreto, constituem diretrizes da governança pública, dentre outros, (i) direcionar ações para a busca

de resultados para a sociedade, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades, (ii) *articular instituições e coordenar processos para melhorar a integração entre os diferentes níveis e esferas do setor público*, com vistas a gerar, preservar e entregar valor público, e (iii) *avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios*.

De modo integrado ao sistema de planejamento, estas diretrizes também apontam expressamente para uma avaliação *ex ante* de políticas públicas de planejamento de gastos tributários, que seja especificamente voltada à coordenação de processos para a melhora e integração entre os *diferentes níveis e esferas do setor público*. De modo ainda mais enfático, percebe-se a existência clara de arcabouço normativo para um planejamento integrado de políticas públicas no seio do federalismo fiscal, próprias para a instituição de gastos tributários de modo harmônico entre os planos de desenvolvimento dos três níveis federativos. Essa constatação, novamente, é ainda mais clara para os gastos tributários relativos a tributos cuja arrecadação está sujeita à partilha entre os entes federativos.

No campo do desenvolvimento regional, o Decreto n.º 9.810/19 instituiu a “Política Nacional de Desenvolvimento Regional – PNDR”, cuja finalidade é reduzir as desigualdades econômicas e sociais, intra e inter-regionais, por meio da criação de oportunidades de desenvolvimento que resultem em crescimento econômico, geração de renda e melhoria da qualidade de vida da população. De acordo com o artigo 13 do Decreto, a execução dos planos regionais de desenvolvimento, dos planos sub-regionais, dos programas e das ações da PNDR será financiada, dentre outras fontes, por “*incentivos e benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia*”. Deste modo, se no próprio financiamento do desenvolvimento regional se encontram os gastos tributários, é evidente que essa política necessita de coordenação com os demais entes federativos, sobretudo aqueles integrantes das regiões consideradas, para viabilizar o êxito no alcance dos objetivos de desenvolvimento pretendidos. Nesse contexto, gastos tributários relativos a tributos cuja arrecadação está sujeita à partilha entre os entes federativos se mostram ainda mais carentes de um adequado planejamento integrado pelas unidades federadas envolvidas.

No âmbito estadual, os planejamentos de gastos tributários exigidos de cada um dos Estados devem ser estruturados de modo harmônico com a União e os Municípios correlacionados, sobretudo no que se refere à integração de políticas públicas relativas a tributos com arrecadação compartilhada. Em paralelo, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos

Estados e do Distrito Federal, tem entre suas atribuições “promover estudos que visem ao aperfeiçoamento da administração tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, *nos aspectos de inter-relação da tributação federal, distrital e estadual*” (conforme artigo 147, V, do Decreto n.º 9.745/19). Esses estudos podem subsidiar os planejamentos estaduais de desenvolvimento, com especial atenção para os mencionados aspectos de *inter-relação da tributação federal, distrital e estadual*, na qual se incluem, por óbvio, os gastos tributários cujas receitas são objeto de transferências intergovernamentais.

No plano municipal, a Lei n.º 10.257/01 (Estatuto da Cidade), que regulamenta os artigos 182 e 183 da CF, estabelece as diretrizes gerais da política urbana, dentre as quais se encontra o “*planejamento do desenvolvimento das cidades*, da distribuição espacial da população e das atividades econômicas do Município e do território sob sua área de influência, de modo a evitar e corrigir as distorções do crescimento urbano e seus efeitos negativos sobre o meio ambiente”. Dentre os instrumentos da política urbana, o artigo 4º da mencionada lei enumera os “*incentivos e benefícios fiscais e financeiros*”, como política de desenvolvimento local. Deste modo, também no nível municipal, pertinente ao planejamento do desenvolvimento das cidades, estão inseridos os gastos tributários, que somente serão eficientes com a devida harmonização com os planejamentos nacionais e regionais.

De modo semelhante, a Lei n.º 13.089/15, que instituiu o “Estatuto da Metrópole”, estabelece (i) diretrizes gerais para o planejamento, a gestão e a execução das funções públicas de interesse comum em regiões metropolitanas e em aglomerações urbanas instituídas pelos Estados, (ii) normas gerais sobre o plano de desenvolvimento urbano integrado, (iii) *outros instrumentos de governança interfederativa*, e (iv) *critérios para o apoio da União a ações que envolvam governança interfederativa no campo do desenvolvimento urbano*, com base no artigo 21, inciso XX, no artigo 23, inciso IX, no artigo 24, inciso I, no artigo 25, § 3º, e no artigo 182, todos da Constituição Federal. De acordo com a lei, considera-se *governança interfederativa* das funções públicas de interesse comum o “compartilhamento de responsabilidades e ações entre entes da Federação em termos de *organização, planejamento e execução de funções públicas de interesse comum, mediante a execução de um sistema integrado e articulado de planejamento, de projetos, de estruturação financeira, de implantação, de operação e de gestão.*” Ainda que a lei não faça referência específica aos tributos cuja arrecadação está sujeita à transferência de recursos aos Municípios, é evidente que um planejamento integrado de funções públicas de interesse

comum precisa contemplar a temática dos gastos tributários, tanto mais daqueles relativos a tributos sujeitos à repartição da arrecadação ou que possam desencadear uma guerra fiscal horizontal.⁵⁶⁸

Um exemplo ainda embrionário e com amplitude muito inferior àquela necessária para o planejamento integrado de gastos tributários no federalismo fiscal está na Comissão Tripartite de Acompanhamento e Avaliação da Desoneração da Folha de Pagamentos (CTDF), instituída pelo Decreto n.º 7.711/12, em cumprimento à determinação do artigo 10 da Lei nº 12.546/11. É papel da Comissão desenvolver as atividades de acompanhamento e avaliação da efetividade da desoneração tributária da folha de pagamentos nos setores beneficiados, com base nos seus impactos econômicos, podendo considerar a geração de emprego e renda, a formalização do trabalhador, a competitividade, a arrecadação tributária, o desenvolvimento setorial, a capacitação e a inovação tecnológica. Além de representantes do governo federal, a Comissão deve ser integrada por representantes escolhidos pelas entidades patronais e pelas entidades representativas dos trabalhadores.

Ainda que a chamada “desoneração da folha de pagamentos” não envolva tributo sujeito à partilha de arrecadação, os objetivos da política adotada para o gasto tributário em questão se referem ao desenvolvimento socioeconômico nacional (com foco na geração de empregos), o que por si só exige compatibilização com os planos nacionais, regionais e locais desenvolvidos por todos os níveis de governo. Desse modo, poderia a Comissão ter sua atividade ampliada, não apenas para a gestão do gasto tributário, mas sobretudo para seu planejamento, com a participação de representantes dos três entes federativos de forma integrada e coordenada.

Outro exemplo de iniciativa que pode constituir um embrião de uma política integrada de planejamento de gastos tributários está no “Subgrupo Renúncia Fiscal”, que constitui um dos “Subgrupos de Estudos de Procedimentos Contábeis e Fiscais” no âmbito da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), responsável por subsidiar a elaboração, pela Secretaria do Tesouro Nacional,

⁵⁶⁸ Interessante registrar que o STF, no julgamento da ADI 5857 ocorrido em 11/10/19, considerou constitucional o artigo 10 da mencionada Lei n.º 13.089/15, segundo o qual “As regiões metropolitanas e as aglomerações urbanas deverão contar com plano de desenvolvimento urbano integrado, aprovado mediante lei estadual”. De acordo com o voto da relatora, Ministra Cármen Lúcia, “A norma pela qual se estabelece a criação de plano de desenvolvimento urbano não consubstancia ingerência à autonomia político-administrativa de Estados e Municípios, pois se limita à definição dos componentes elementares desse instrumento de política urbana, ficando a cargo dos entes federados envolvidos na instituição da região metropolitana ou aglomeração urbana a elaboração de planejamento estratégico e diretrizes de políticas públicas. [...] *O plano de desenvolvimento urbano integrado, como instrumento de governança interfederativa, confere efetividade ao paradigma constitucional de federalismo cooperativo sem enfraquecer a autonomia dos entes políticos*”.

das normas gerais relativas à consolidação das contas públicas referidas no § 2º do artigo 50 da LRF. O citado Subgrupo foi instalado em dezembro de 2018 com vinte e um membros, componentes de órgãos técnicos e operacionais de diversos entes federativos. O Subgrupo tem o objetivo de avaliar questões atinentes às renúncias fiscais, incluindo (i) a relevância e oportunidade de um demonstrativo padronizado das renúncias de receita efetuadas pelas três esferas de governo no curso do exercício financeiro; (ii) um arcabouço normativo a respeito do tema; (iii) exame de experiências internacionais e nacionais de evidenciação de renúncias de receita; (iv) a possibilidade de controles orçamentários e extraorçamentários de renúncias de receita; e (v) a definição do formato, conteúdo e periodicidade mínima de um eventual demonstrativo.

O Relatório sobre as discussões do Subgrupo apontou a necessidade de instituir um instrumento integrado de organização e transparência de gastos tributários, nos seguintes termos:

“Definição de um demonstrativo, para *consolidação nacional* dos benefícios fiscais efetivamente fruídos, cujas informações estejam disponíveis para o escrutínio público. O demonstrativo deveria ser pelos valores efetivamente realizados, e não pelos valores previstos, já divulgados pelo anexo ao PLOA (Constituição Federal) e anexo da LDO (LRF). Referido demonstrativo deve detalhar os benefícios fiscais efetivamente fruídos, de acordo com a modalidade da renúncia tributária, financeira ou creditícia. Referida informação detalharia ainda, os setores beneficiados por tipo de renúncia, por tributo”.⁵⁶⁹

A despeito desses precedentes, é indene de dúvidas que planejamento integrado de gastos tributários entre as unidades federativas, incluindo para os tributos sujeitos à repartição da arrecadação, pode se dar mediante diversas modalidades. Utilizando o paradigma da gestão integrada, o planejamento de gastos tributários no seio do federalismo fiscal pode ocorrer, por exemplo, por meio da instituição de Conselho Nacional, sob a coordenação da União e a cooperação dos entes subnacionais, bem como a participação direta da sociedade, por entidades representativas dos indivíduos e das empresas. A participação no Conselho, pela perspectiva dos entes federativos, pode integrar o Ministério da Economia, no âmbito federal, e as secretarias de fazenda ou finanças, nos âmbitos subnacionais, e até mesmo as entidades associativas e Conselhos de Estados e Municípios.

⁵⁶⁹ Subgrupo Renúncia Fiscal: Relatório sobre a Discussão para a elaboração de Instrução de Procedimentos Contábeis. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/732802/Item+7+-+Ren%C3%BAncia+de+Receitas/12b857f2-4c3e-4937-b2a5-fce18ee60a41>. Acesso em: 10 nov. 2019.

Competiria ao Conselho, de modo primordial, a tarefa de compatibilizar os planos e políticas públicas dos entes federativos em matéria de gastos tributários, inclusive aqueles relativos a tributos com arrecadação compartilhada. Essa harmonização deveria passar por etapas essenciais, a saber: coordenação das necessidades, objetivos e metas nacionais e regionais; eleição dos gastos tributários mais eficientes para o alcance destas diretrizes; harmonização com iniciativas semelhantes dos entes federativos, bem como a eliminação de políticas conflitantes; disposição sobre as medidas de compensação, caso existam, para possíveis reduções de transferências intergovernamentais; e definição de medidas para evitar a tributação oblíqua de benefícios. Esse Conselho, necessariamente, deveria fazer parte integrante desenho jurídico-institucional de planejamento de gastos tributários, conforme proposto em 4.3.5.

Para esse objetivo, poderia ser utilizado o “Conselho de Gestão Fiscal”, já previsto pelo artigo 67 da LRF, destinado a promover o “acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal”. De acordo com o dispositivo, esse Conselho deve ser constituído por representantes de “todos os Poderes e esferas de Governo”, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando à: (i) *harmonização e coordenação entre os entes da Federação*; (ii) disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal; (iii) adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata a LRF, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social; e (iv) divulgação de análises, estudos e diagnósticos. Para tanto, seria apenas preciso editar a lei ordinária prevista no artigo 67, § 1º, da LRF, exigida para dispor sobre a composição e a forma de funcionamento do Conselho.

Outras formas de planejamento integrado podem partir dos modelos de associativismo intergovernamental, incluindo as associações nacionais, estaduais e microrregionais de municípios, Estados, prefeitos e vereadores, como também dos consórcios que, mediante a criação de escalas populacional, financeira, econômica e técnica, vêm ampliando a prestação de serviços essenciais às comunidades dos municípios que fazem parte dessas entidades. Algumas das associações, inclusive, contam com apoio de subvenções públicas de nível federal e de apoio financeiro de entidades internacionais, firmando inúmeros convênios e contratos com órgãos públicos para o fim de desempenhar suas atividades. Estas entidades podem constituir um espaço qualificado para o debate e a

propositura de políticas públicas e planejamento integrado em matéria de gastos tributários.⁵⁷⁰

Em síntese, para o planejamento de gastos tributários no seio do federalismo fiscal cooperativo equilibrado, os entes federados já estão dotados de instrumentos, ou ao menos do poder para instituí-los, que sejam capazes de compatibilizar os planos e políticas públicas nessa matéria, de modo a evitar a ocorrência dos conflitos abordados neste capítulo. As exigências constitucionais para que o planejamento seja realizado de modo objetivo, transparente e eficiente são um norte a ser perseguido pelas unidades federadas, em prol do desenvolvimento socioeconômico de todo o território nacional.

No capítulo seguinte, o planejamento será examinado no contexto do processo orçamentário, que também apresenta instrumentos de integração federativa para a adequada execução dos gastos públicos, inclusive em matéria de gastos tributários, sobretudo na necessária congruência entre as peças orçamentárias e entre estas e os planos de desenvolvimento.

⁵⁷⁰ Exemplo está no Instituto Brasileiro de Administração Municipal (Ibam), que congrega centenas de Municípios e atua na defesa dos interesses dessas unidades federadas, em prol do desenvolvimento social. Em matéria de gastos tributários, por exemplo, a área técnica da entidade já emitiu orientações a respeito da alíquota mínima do ISS prevista no artigo 88, I, do ADCT, e a impossibilidade de manter gastos tributários do imposto com alíquota inferior. Nesse sentido: ALMEIDA, Heliana Gomes de. *Regulamentação quanto à forma e condições para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais*. Instituto Brasileiro de Administração Municipal. Disponível em: http://lam.ibam.org.br/revista_detalhe.asp?idr=468. Acesso em: 28 out. 2019. Diversos casos de associativismo intergovernamental no Brasil, em variadas modalidades, foram examinados por: ABRUCIO, Fernando Luiz; SANO, Hironobu. *Associativismo intergovernamental: experiências brasileiras*. Fundação Instituto para o Fortalecimento das Capacidades Institucionais – IFCI, Agência Espanhola de Cooperação Internacional para o Desenvolvimento – AECID, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Brasília: Editora IABS, 2013.

5. GASTOS TRIBUTÁRIOS NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

A terceira e última etapa de formação dos gastos tributários, conforme previamente apresentado, corresponde ao exame desses dispêndios durante cada uma das principais etapas do iter processual do orçamento, partindo-se da necessária governança orçamentária, até derivar para as exigências constitucionais e infralegais que visam dar transparência e rastreabilidade do planejamento dos gastos tributários no nível orçamentário.

Esse caminho será trilhado a partir da inserção dos gastos tributários no contexto de cada uma das leis orçamentárias, com realce para as funções de planejamento, transparência e coordenação de cada uma delas, tanto em relação aos planos de desenvolvimento, como também na necessária intersecção e harmonia entre as leis do orçamento. Esse exame terá como foco, naturalmente, o tratamento orçamentário dos gastos tributários, enquanto instrumento de política pública positivada nas leis orçamentárias, e os instrumentos constitucionais e legais para dar concretude aos primados da gestão pública integrada.

Sempre que possível, cada uma das etapas do processo orçamentário de gastos tributários será comparada com experiências internacionais, para que as melhores práticas possam ser incorporadas ao sistema brasileiro, desde que compatíveis com a CF e a legislação que lhe dá completude.

5.1. Orçamento público e efetivação de direitos fundamentais

A continuidade do Estado encontra no orçamento seu principal conteúdo normativo. Trata-se do instrumento primordial da Constituição Financeira para a ordenação da atividade financeira do Estado, com todas as inúmeras consequências que essa constatação produz. Ao prever a estimativa das receitas e a aprovar as despesas, sob o escrutínio dos agentes políticos representantes do povo, o orçamento é o conteúdo para o qual convergem as escolhas políticas tributárias e fiscais, com caráter unitário das três leis orçamentárias, submetidas à legalidade, à anualidade e à transparência. Nesse mister, o orçamento alia a atividade financeira do Estado aos desígnios da Constituição Econômica, movida pelo intervencionismo estatal, planejamento e dirigismo, influenciadores do orçamento, de acordo com as decisões políticas subjacentes. Não por outra razão, o artigo 2º da Lei n.º

4.320/64 anuncia que o orçamento “conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo”.

Desse modo, no seio da função integrativa da Constituição Financeira, o orçamento cumpre papel central, na medida em que associa e unifica a atividade financeira do Estado, o papel interventor da Constituição Econômica e os desígnios da Constituição Política. Portanto, o orçamento constitui o resultado vivo de funcionamento do sistema constitucional considerado em sua unidade, dando concretude aos arranjos estabelecidos para a efetivação dos direitos fundamentais.

Por isso, as definições de orçamento encontradas na doutrina buscam focar tanto o caráter intersistêmico do orçamento quanto sua função precípua de dar concretude aos fins do Estado brasileiro. A definição de Regis Fernandes de Oliveira é assim apresentada:

“Pode-se conceituar o orçamento como a lei periódica que contém previsão de receitas e fixação de despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado, de cumprimento obrigatório, vinculativa do comportamento do agente público”.⁵⁷¹

Não destoia dessa perspectiva a definição de Heleno Taveira Torres:

“O orçamento é um conjunto de normas jurídicas, veiculadas por leis periódicas, que tem a finalidade de autorizar as despesas e as estimativas de receitas, concretizar direitos fundamentais, bem como instituir e perseguir metas, diretrizes, objetivos, programas ou políticas públicas com função de planejamento”.⁵⁷²

Tão importante é o orçamento para a vida social e política, como bem advertiu Geraldo Ataliba, que a Constituição lhe dedica tratamento específico, analítico e organizado, dispondo de regras sobre sua elaboração e execução.⁵⁷³ Isto permite Ricardo Lobo Torres a identificar uma Constituição Orçamentária, como subsistema da Constituição Financeira, que não abrange (do ponto de vista formal) apenas os artigos 165 a 169 da CF, alcançando também as normas de execução orçamentária (artigos 70 a 75), orçamento do Poder Judiciário (artigo 99) e fiscalização orçamentária dos Municípios (artigo 31)⁵⁷⁴. Por isso, a Constituição Orçamentária contém todas as inter-relações necessárias com outros

⁵⁷¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 607.

⁵⁷² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 349.

⁵⁷³ ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 56.

⁵⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 171.

subsistemas constitucionais, de forma a apoiar-se nas receitas, especialmente a tributária, como instrumento de realização das despesas.

Nessa perspectiva estrutural do orçamento se ressalta sua função de realização e efetividade dos direitos e liberdades fundamentais, como instrumento de central importância. Tal se dá pela atribuição de créditos orçamentários para esse desiderato, que visam à defesa e assegurar de direitos e liberdades para, em última análise, perseguir o desenvolvimento e a promoção do bem-estar. Entendido o orçamento como um instrumento de busca à felicidade, torna-se o destino que executa um núcleo mínimo de deveres constitucionais do Estado, viabilizando as condições para o exercício dos direitos fundamentais e, portanto, para o exercício da liberdade. Isto significa assegurar condições materiais de igualdade para a busca da felicidade, como necessários para que as pessoas possam exercer suas potencialidades intrínsecas, sem as limitações impostas pela desigualdade material.

A relação da felicidade com a liberdade – e o papel do Estado em assegurá-las materialmente, inclusive por meio dos gastos públicos – constituiu um dos temas centrais na obra de Amartya Sen. O economista traz o relevante acréscimo de que a avaliação da igualdade necessita assegurar a liberdade substantiva dos indivíduos de tomar decisões a respeito de suas necessidades e desejos, independentemente da assegurar equitativa de pacotes de bens primários.

Nos dizeres de Sen,

“Embora minha própria abordagem seja profundamente influenciada por Rawls, argumento que o foco informacional (*information focus*) em que Rawls particularmente se concentra negligencia certas considerações que podem ser de grande importância para a avaliação substantiva da igualdade – como também da eficiência. A importância do contraste relaciona-se novamente com a diversidade fundamental dos seres humanos. Duas pessoas que detenham o mesmo pacote de bens primários podem ter diferentes liberdades para buscar suas respectivas concepções do bem (quer essas concepções coincidam ou não). Julgar a igualdade – ou também a eficiência – no espaço de bens primários equivale a dar prioridades aos meios para a liberdade relativamente a qualquer avaliação das extensões da liberdade, e isto pode ser um inconveniente em muitos contextos. A importância prática da divergência pode ser de fato enorme quando se lida com desigualdades relacionadas com sexo, situação e classe, e também variações gerais nas características herdadas. [...] *A capacidade pessoal é um tipo de liberdade: a liberdade substantiva de realizar combinações alternativas de funcionamentos* (ou, menos formalmente expresso, a liberdade para ter estilos de vida diversos)”⁵⁷⁵

⁵⁷⁵ SEN, Amartya. *A Ideia de Justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2009. p. 105.

Sua maior contribuição, assim, é demonstrar que o desenvolvimento de um país está essencialmente ligado às oportunidades que ele oferece à população de fazer escolhas e exercer sua cidadania. E isso inclui não apenas a garantia dos direitos sociais básicos, como saúde, educação, segurança, habitação e cultura, mas também a adequada consideração das diversidades fundamentais dos seres humanos, como elemento crucial de exercício pleno das liberdades.

Em decorrência, somente com a liberdade real é que se poderá chegar à igualdade, quando cada indivíduo tiver condições efetivas de influenciar nas decisões políticas de sua comunidade. Isto inclui, lógica e necessariamente, a estruturação do orçamento público e a aplicação das despesas públicas destinadas a políticas de bem-estar social, com justiça distributiva.

Citando os ensinamentos de Amartya Sen, Fernando Facury Scaff assim arremata:

“Afinal, só pode exercer com plenitude a liberdade, mesmo no âmbito do mínimo existencial, ‘quem possui capacidade para exercê-la. E para que seja possível esse exercício de liberdade jurídica é necessário assegurar a liberdade real’ (Alexy), ‘ou a possibilidade de exercer suas capacidades’ (Amartya), através dos direitos fundamentais sociais. Desse modo, e paradoxalmente, verifica-se que quanto mais desigual economicamente for a sociedade, maior a necessidade de assegurar os direitos fundamentais sociais àqueles que não conseguem exercer suas capacidades (ou liberdades reais), a fim de lhes assegurar o direito de exercer suas liberdades jurídicas. Para assegurar o ‘mínimo existencial’ no âmbito positivo (*status positivus libertatis*), é imperioso garantir o status de direito fundamental aos direitos sociais. Sem isso, os direitos fundamentais serão letra morta, pois se configurarão em liberdades jurídicas, sem possibilidade fática de exercício por grande parte da sociedade”.⁵⁷⁶

Por isso, em sua recente obra, Fernando Facury Scaff demonstra que a aplicação do princípio republicano ao orçamento – a redundar no *orçamento republicano* – torna-o como “instrumento *jusfinanceiro* estruturado de modo a permitir que o governo aja em prol do bem comum, aplicando a coisa pública uma função social, em busca da efetivação dos direitos fundamentais, com respeito à lei”.⁵⁷⁷ Esse instrumento se efetiva na adoção dos

⁵⁷⁶ SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. *ARGUMENTUM - Revista de Direito*, UNIMAR, n. 6, 2006. p. 38.

⁵⁷⁷ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 267.

primados da justiça distributiva, igualdade, progressividade dos direitos, mínimo existencial e dignidade da pessoa humana.

O orçamento cumpre, portanto, papel central na promoção das liberdades individuais, como instrumento de busca da felicidade, e nesse âmbito se inserem os gastos tributários, como mais um dos instrumentos interventivos na economia por meio da despesa pública, destinados a dar concretude aos objetivos constitucionais de garantia da liberdade.

A presença dos gastos tributários será examinada no seio do denominado *processo orçamentário*, ou seja, em cada uma das etapas de elaboração das leis do orçamento definidas na CF e na lei complementar, as quais visam dar transparência e controle das decisões políticas sobre as despesas públicas. Como registraram Luís Roberto Barroso e Eduardo Mendonça, a submissão do orçamento à legalidade corresponde ao que se pode denominar *devido processo orçamentário*, que aglutina não apenas uma especificação do devido processo legislativo, mas também um “sistema racionalizador”, dado o significativo conjunto de variáveis envolvidas, tanto no que concerne aos objetos de gastos quanto no que diz respeito à pluralidade de agentes decisórios, sujeitos a regimes jurídicos variados.⁵⁷⁸

O “sistema racionalizador” do orçamento aludido acima compreende de modo necessário a adoção de práticas e técnicas de governança orçamentária, que sejam capazes de harmonizar as inúmeras interferências advindas de diferentes fontes e níveis, o que obriga os aplicadores a buscarem a máxima racionalidade possível.

5.2. Governança orçamentária como instrumento de realização das funções do orçamento

O debate a respeito da governança orçamentária exige uma consideração anterior, a respeito da *governança pública*, da qual deriva aquela aplicável ao processo orçamentário propriamente dito.

De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC), a governança “compreende a estrutura (administrativa, política, econômica, social, ambiental, legal e outras) posta em prática para garantir que os resultados pretendidos pelas partes interessadas

⁵⁷⁸ BARROSO, Luís Roberto; MENDONÇA, Eduardo. O sistema constitucional orçamentário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 237.

sejam definidos e alcançados”.⁵⁷⁹ Para aquela entidade, são inúmeros os ganhos decorrentes da boa governança, incluindo a eficiência na entrega de benefícios sociais, *accountability*, transparência, simetria informacional, avaliação de desempenho e sistemas de controle.

Na esfera da governança pública, aliam-se os mecanismos governo e as estruturas organizacionais com as funções e papéis da administração pública, para o fim de estabelecer o conjunto de regras destinadas a dar concretude às decisões políticas e planejamentos públicos. Dentre os diversos referenciais teóricos, adota-se nesta tese a definição empreendida pelo TCU, por meio do seu “Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública”. A definição é relevante não apenas por seu apuro técnico, mas também porque foi juridicizada, *ipsis litteris*, pelo artigo 2º, inciso I, do já mencionado Decreto n.º 9.203/17, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

De acordo com o referencial teórico do TCU,

"Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade."⁵⁸⁰

Essa definição realça a instrumentalidade da governança para alcançar a eficiência da política pública, tomada como caminho para a promoção do bem-estar. Ainda, destaca a distinção entre a governança e a gestão, sendo a primeira o conjunto de mecanismos para viabilizar a adequada condução da segunda, no desiderato de dar concretude eficiente às políticas públicas. A *governança*, portanto, provê direcionamento, monitora, supervisiona e avalia a atuação da *gestão*, esta entendida como uma parte integrante dos processos organizacionais, responsável pelo manejo dos recursos e poderes colocados à disposição de órgãos e entidades para a consecução de seus objetivos.

Merece relevo também a sistematização distintamente realizada pelo mencionado Referencial instituído pelo TCU (cuja primeira versão foi introduzida por meio da Portaria

⁵⁷⁹ IFAC. International Federation of Accountants. Governance in the public sector: a governing body perspective. *International public sector study*, n. 13, 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2019.

⁵⁸⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. p. 26. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D4A14347>. Acesso em: 06 nov. 2019.

TCU n.º 230/14) a respeito dos diversos enfoques complementares da governança. O documento se propõe a orientar as ações de controle externo e de controle interno, “com vistas a contribuir para a formação de um ambiente mais seguro e favorável para que as políticas públicas apresentem resultados efetivamente transformadores”. De acordo com esse documento, a *governança pública* é analisada sob quatro perspectivas: (1) Estado e sociedade; (2) entes federativos, esferas de poder e políticas públicas; (3) órgãos e entidades; e (4) atividades intraorganizacionais.

A primeira perspectiva corresponde à vertente política da governança, interessada no desenvolvimento nacional, nas relações econômico-sociais, nas estruturas de governabilidade do Estado e no atendimento das demandas sociais. Mantém ainda foco no modo como a sociedade pode contribuir para a governança pública, a fim de minimizar os limites do isolamento burocrático e permitir que as políticas sejam mais aderentes às necessidades reais.

A perspectiva dos entes federativos corresponde à vertente político-administrativa da governança, com cerne (i) na formulação, na implantação e na efetividade de políticas públicas; (ii) nas redes transorganizacionais, que extrapolam as barreiras funcionais de uma organização; e (iii) na capacidade de auto-organização dos envolvidos.

A perspectiva dos órgãos e entidades concentra-se na vertente corporativa da governança, ou seja, nos papéis das organizações e na eficiência dos resultados produzidos em favor da sociedade. Busca incentivar os agentes públicos na adoção de boas práticas de governança, promovendo a eficiência das instituições na formulação e implantação de políticas públicas e planejamentos. Destaca, portanto, o papel relevante das instituições no fortalecimento dos mecanismos de boa governança da administração pública.

A última perspectiva, condizente às atividades intraorganizacionais, parte do pressuposto de que uma organização, internamente, pode ser examinada como uma rede de pessoas, de departamentos e de setores específicos. Desse modo, a organização mantém uma constante rede de relações, que se caracteriza por uma subdivisão hierárquica, divisão de papéis e de atribuições dos seus componentes. A governança atua justamente no reconhecimento desse pressuposto e nos mecanismos que tornam essas atividades coordenadas e eficientes, compreendendo um sistema pelo qual os recursos da organização são dirigidos, controlados e avaliados.

Pela abrangência da governança proporcional ao amplo espectro de políticas públicas, verifica-se que os múltiplos e diferentes enfoques estão submetidos a campos de aplicação específicos, para os quais deve haver *modelos particulares* de avaliação da

governança, a depender do seu objeto. No campo orçamentário, a particularização não poderia se dar de modo diverso. Exige-se, portanto, a consideração da governança pública aplicada ao universo da elaboração do orçamento, tomado como o instrumento de realização dos fins da Constituição Financeira.

No âmbito do orçamento, há polissemia do vocábulo *governança*. Ao examiná-la, Paulo Roberto Simão Bijos diferencia as expressões “governança fiscal” e “governança orçamentária”, e considera que, enquanto a primeira possui enfoque *quantitativo*, ocupando-se de temas como o equilíbrio das contas públicas, resultado fiscal, volume e trajetória da dívida pública, a segunda tem caráter *qualitativo*, ao lidar com questões atinentes à eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental.⁵⁸¹

Ainda que ambas as dimensões estejam integradas e mantenham íntima conexão, a designação da *governança orçamentária* realça os estudos focados nas ações governamentais que submetem as definições de gastos públicos, com especial atenção para o modo pelo qual o orçamento é capaz de tornar concreta e eficiente as decisões políticas. Essa coordenação entre política e orçamento, como exigência que decorre do planejamento necessário a qualquer política pública, ganha contornos específicos quando aplicada às definições de despesas públicas, a partir das quais as políticas e os programas do governo, capitaneados e influenciados por inúmeros agentes públicos e privados, são examinados, confrontados e decididos para a destinação dos recursos.

A Lei n.º 4.320/64 constitui, sem dúvidas, um dos elementos fundantes da governança orçamentária no Brasil, ao estabelecer uma correlação intrínseca entre as políticas públicas de gastos com as regras e princípios informadores da elaboração do orçamento. O comentado artigo 2º desta lei geral de direito financeiro esclarece, logo de início, que a lei do orçamento deve contar a discriminação da receita e despesa, *de forma a evidenciar a política econômica financeira e os programas governamentais*. Para dar concretude a esse primado, o mesmo diploma definiu instrumentos relevantes, incluindo os demonstrativos do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços, como elementos indispensáveis da lei do orçamento. Parte

⁵⁸¹ BIJOS, Paulo Roberto Simão. *Governança orçamentária: uma relevante agenda em ascensão*. Brasília: Senado Federal, 2014. p. 10-11. (Orçamento em discussão, n. 12). Com efeito, como assinalaram Pedro Cavalcante e Rafael Silveira Silva, o arranjo orçamentário compõe-se de dois campos claramente distintos de estudos: um primeiro, que examina o modo como o arranjo orçamentário incide sobre o equilíbrio fiscal; e um segundo, que visa ampliar a análise para as decisões alocativas dos governos e seu impacto na implantação das políticas públicas. Cf. CAVALCANTE, Pedro; SILVA, Rafael Silveira. Metodologias aplicadas ao estudo das instituições e do processo orçamentário na América Latina. *Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília, n. 38, p. 37-67, 2012.

importante das regras relativas às receitas e despesas públicas, definidas na mesma lei, guarda evidente relação com a governança orçamentária, tomada em sua acepção de transparência e controle das decisões políticas.

A ordem constitucional de 1988 trouxe, de modo claro, um arcabouço normativo que pode, sem qualquer embargo, ser considerado como um verdadeiro sistema constitucional de governança orçamentária. A Constituição Orçamentária evidencia sua relação direta com outros subsistemas constitucionais, para o fim de conduzir à elaboração do orçamento os primados da ordem econômica e as decisões da Constituição Política, estabelecendo instrumentos e determinações para que as leis orçamentárias alcancem o objetivo primordial de promoção dos direitos e liberdades individuais. Evidencia-se, assim, a adoção de postulados evidentes de governança orçamentária no nível constitucional, eleitos como alicerces para um desenho adequado de despesas públicas que tornem eficientes as decisões políticas e planejamentos subjacentes.

De modo mais eloquente, a evidenciar a organização do sistema constitucional de governança orçamentária, estão as disposições dos artigos 165 a 169 da CF. Esses dispositivos enunciam exigências de relação com os planos de desenvolvimento, de transparência, de gestão e de controle que caracterizam, em essência, um arcabouço constitucional de governança do orçamento.

Em termos de relação com o planejamento, referidos dispositivos exigem, dentre diversas outras medidas, que o orçamento (considerado na unidade de suas leis) contenha as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada; bem como as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Não por outra razão, de acordo com a CF, os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional; e, ainda, a LDO e a LOA terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais.

Em termos de organicidade, a CF determina que a LDO e a LOA devem ser compatibilizadas com o PPA, e, ainda, que a LDO orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

No que se refere à transparência e ao controle, determina a CF que o Poder Executivo publicará, até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária. De igual objetivo, deve o PLOA conter o demonstrativo regionalizado do

efeito sobre as receitas e despesas decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Ainda nessa perspectiva, a LOA não pode conter dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.

Na concepção de efetiva execução do orçamento, exige a CF que a administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade.

A mesma CF ainda adota sistema de governança orçamentária dinâmico, ao delegar à lei complementar funções essenciais à regulação do direito financeiro, com destaque para as regras de elaboração das leis orçamentárias, normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta e critérios para a execução equitativa.

Todas essas disposições evidenciam um sistema organizado de governança do orçamento no nível constitucional, abrangendo os pilares mais elementares de uma adequada gestão do gasto público: relação com o planejamento, transparência, responsabilidade e competência de agentes públicos, compromisso com resultados, eficiência do gasto público e controles *ex ante* e *ex post*.

Sucedendo a nova ordem constitucional, a LRF também trouxe novas e importantes regras e instrumentos de governança orçamentária, baseando-se declaradamente na necessidade de gestão fiscal responsável. Dita gestão pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas.

Inúmeras foram as contribuições da LRF para a governança orçamentária, com destaque para o adequado planejamento – realizado, neste âmbito, pelas leis orçamentárias e seus requisitos intrínsecos –, as delimitações da receita e da despesa públicas, transferências intergovernamentais e para o setor privado, endividamento, gestão patrimonial, transparência, controle e fiscalização.

No plano internacional, ainda no ano de 1994, o relatório “*Governance: the World Bank’s experience*” do Banco Mundial apresentou sua definição a respeito da governança, nos termos seguintes:

“Governança é sintetizada por formulação previsível, aberta e esclarecida de políticas (ou seja, processos transparentes); uma burocracia imbuída com ethos profissional; um braço executivo responsável por suas ações; e uma forte participação da sociedade

civil nos negócios públicos; e todos se comportando sob as regras da lei”.⁵⁸²

No âmbito da OCDE, por exemplo, são conduzidos estudos comparados de experiências de diversos países em boas políticas orçamentárias, com o objetivo de lançar foco sobre diversos pilares de uma governança pública moderna: transparência, integridade, abertura, participação, *accountability* e planejamento com objetivos nacionais. Os estudos redundam em recomendações de boas práticas em todo o espectro da atividade orçamentária, especificando, em particular, dez princípios de boa governança orçamentária, que fornecem orientações claras para a concepção, implantação e melhoria dos sistemas orçamentários para enfrentar os desafios do futuro.⁵⁸³

Para aquela entidade, o termo “governança orçamentária” “se refere aos processos, leis, estruturas e instituições existentes para garantir que o sistema orçamentário cumpra seus objetivos de maneira eficaz, sustentável e duradoura”. Essa definição tem a riqueza de destacar o papel das *instituições* na construção do orçamento, e sua importância central para que as regras de governança orçamentária sejam adequadamente observadas e implantadas.

Após as abordagens neoclássicas do orçamento público – divididas nas distintas etapas do bem-estar e da escolha pública –⁵⁸⁴, os problemas de alocação de recursos no setor público passaram mais modernamente a ser examinados também pela abordagem do “neoinstitucionalismo”, que abrange teorias dedicadas a analisar como o equilíbrio no processo de escolha coletiva é influenciado pela estrutura institucional subjacente a essas escolhas.⁵⁸⁵ Os adeptos dessa perspectiva consideram que um primeiro problema está na formação e agregação das preferências no processo de tomada de decisão. Na medida em que o processo orçamentário é um processo de decisão coletiva, está sujeito a um sem número de atores e agentes calcados em preferências heterogêneas, e com reduzido incentivo para revelá-las de modo transparente. Essa é uma limitação para as abordagens neoclássicas do orçamento, tanto do bem-estar – na medida em que essa perspectiva considera o processo orçamentário como um conjunto de decisões tomadas por apenas um ator representativo,

⁵⁸² Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/pt/711471468765285964/pdf/multi0page.pdf>. Acesso em: 4 nov. 2019.

⁵⁸³ OECD. Recommendation of the Council on Budgetary Governance, 18 Feb. 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf>. Acesso em: 4 nov. 2019.

⁵⁸⁴ Para maior aprofundamento a respeito dessas duas abordagens do orçamento, vide: BARCELOS, Carlos Leonardo Klein. Governança orçamentária e mudança institucional: o caso da norma geral de direito financeiro - lei nº 4.320/64. 2012. xi, 276 f., il. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2012.

⁵⁸⁵ Nesse sentido: PADGETT, John. F. Hierarchy and Ecological Control in Federal Budgetary Decision Making. *American Journal of Sociology*, Chicago, v. 87, n. 1, p. 75-129, July 1981.

capaz de refletir o interesse público – quanto da escolha pública, que enxerga nas decisões orçamentárias um resultado do mercado político, a partir do qual oferta e demanda por recursos públicos definiriam a alocação socialmente ótima de recursos.

Outro problema relevante apontado por essa abordagem está na necessidade de grande volume de informações para a tomada de decisões de gastos públicos. No entanto, essas informações são complexas e de difícil acesso, sendo que muitas delas são previsões de exercícios futuros, sujeitas, portanto, a alto grau de subjetivismo ou incerteza. Esse problema ressalta o papel das instituições para reduzir as chances de decisões políticas equivocadas, sob a influência de informações insuficientes ou imprecisas.

As instituições ainda desempenham papel relevante para o orçamento diante das dificuldades de coordenação horizontal na esfera das relações intergovernamentais, provocadas principalmente pela assimetria informacional, surgida porque órgãos setoriais – que estão mais próximos da execução de programas governamentais – possuem acesso privilegiado a determinados tipos de informação e de experiências, normalmente inacessíveis para os órgãos técnicos do orçamento. Isto permite aos agentes de órgãos setoriais utilizarem estas informações de modo estratégico, de modo independente dos objetivos pretendidos pelo órgão central do orçamento.

Um último problema central apontado pelos neoinstitucionalistas está na coordenação vertical dos entes federativos, em especial diante da assimetria informacional causada pela descentralização exacerbada de programas governamentais. As transferências intergovernamentais realizadas com assimetria de informação permitem aos governos locais agir em interesse próprio e tirar vantagens do governo central, possivelmente contra os interesses deste último (problema agente-principal).

Por estas razões é que os estudos da OCDE também se dedicam a identificar e fortalecer os papéis das instituições na governança orçamentária, com foco na formação e agregação das preferências no processo de tomada de decisão, na produção e compartilhamento de informações necessárias e suficientes e na coordenação horizontal e vertical de entes federados.

Com isso, os dez princípios orientadores da governança orçamentária propostos pela OCDE, em síntese, são:

a) *Gerenciar orçamentos dentro de limites claros, factíveis e previsíveis para a política fiscal*, ou seja, comprometer-se a seguir uma política fiscal sólida e sustentável, com credibilidade sustentada por objetivos políticos claros e verificáveis;

b) *Alinhar estreitamente os orçamentos com as prioridades estratégicas de médio prazo do governo*, com a organização e estruturação das alocações orçamentárias de maneira a corresponder prontamente aos objetivos e planos nacionais, com a implantação de processos regulares para revisar as políticas de despesas existentes;

c) *Projetar a estrutura do orçamento de capital para atender às necessidades nacionais de desenvolvimento de maneira econômica e coerente*, por meio dos planos de investimento de capital, na avaliação objetiva das lacunas de capacidade econômica, das necessidades de desenvolvimento de infraestrutura e das prioridades setoriais e sociais;

d) *Garantir que os documentos e dados orçamentários sejam abertos, transparentes e acessíveis*, por meio de diversos instrumentos de disponibilidade de relatórios orçamentários claros e factuais, que permitam a discussão e o debate eficazes sobre as escolhas políticas, incluindo a publicação de todos os relatórios orçamentários de maneira completa, rápida e rotineira e de maneira acessível;

e) *Proporcionar um debate inclusivo, participativo e realista sobre escolhas orçamentárias*, mediante oportunidades para que o parlamento, cidadãos e organizações da sociedade civil participem do processo orçamentário em todas as etapas principais do ciclo orçamentário, tanto *ex ante* quanto *ex post*;

f) *Apresentar uma contabilização abrangente, precisa e confiável das finanças públicas*, incluindo todas as despesas e receitas do governo nacional, sem números *omitidos* ou *ocultos*, a fim de garantir a acurácia do orçamento e restringir o uso de mecanismos fiscais “*off-budget*”;

g) *Planejar, gerenciar e monitorar ativamente a execução do orçamento*, por meio de controle e monitoramento do emprego dos recursos e regulamentação clara das funções, responsabilidades e autorizações de cada instituição e responsável;

h) *Garantir que o desempenho, a avaliação e a relação custo/benefício sejam parte integrante do processo orçamentário*, para permitir o rastreamento dos resultados em relação às metas e a comparação com parâmetros do planejamento e programas de despesas, de maneira objetiva, rotineira e regular;

i) *Identificar, avaliar e gerenciar prudentemente a sustentabilidade em longo prazo e outros riscos fiscais*, por meio de mecanismos para promover a resiliência dos planos orçamentários e mitigar o impacto potencial dos riscos fiscais, promovendo, assim, um desenvolvimento estável das finanças públicas; e

j) *Promover a integridade e a qualidade das previsões orçamentárias, planos fiscais e implantação orçamentária* por meio de rigorosa garantia de qualidade, incluindo

auditoria independente, com investimentos em capacitação de agentes públicos, a participação de instituições fiscais independentes e controle interno e externo.

A respeito deste último princípio, Paulo Roberto Simão Bijos considera-o como “uma das idealizações mais ambiciosas e desejadas no que tange ao modo de elaboração do orçamento público”, com enfoque em instrumentos que promovam uma abordagem sistêmica e setorial das políticas públicas, que são importantes porque se entrelaçam com o processo decisório orçamentário e influenciam as escolhas de alocação de recursos públicos, com vistas ao aumento de sua qualidade.⁵⁸⁶

O conteúdo semântico desses princípios é objeto de estudos de longa data na doutrina nacional, e serve para exprimir com maior rigor sua atualidade e relevância para o debate da boa governança orçamentária. À evidência, esses postulados não substituem, mas apenas complementam os princípios norteadores do orçamento previstos na CF, tais como a anualidade, a universalidade e outros, bem como aderem aos primados de governança orçamentária previstos na CF e na lei complementar, de forma a aprimorar o sistema de produção dos orçamentos com as boas experiências internacionalmente praticadas.

Ainda assim, como bem salientam Leandro Freitas Couto e José Celso Cardoso Jr.,

“Não há um modelo formatado para a governança orçamentária. Ela se traduz em instituições, com regras formais e informais, que reproduzem equilíbrios de forças entre atores com objetivos distintos dentro do processo alocativo e de implementação das políticas públicas. [...] Para seu aprimoramento, faz-se necessário, portanto, mais do que apenas a busca por modelos ideais; é necessária a consideração desses atores, seus objetivos e suas estratégias, bem como seus papéis e sua contribuição para o cumprimento dos objetivos maiores da república, expressos na Constituição Federal.”⁵⁸⁷

No campo dos gastos tributários, a governança orçamentária atua com diversos instrumentos para assegurar sua relação íntima com o planejamento das políticas públicas, bem assim, com a transparência e controle do orçamento. Como se verá nas seções seguintes, tanto a CF quanto a lei complementar instituíram procedimentos para que os gastos tributários, sucedâneos de despesas públicas diretas nos seus mais importantes aspectos, sejam submetidos a algum nível de avaliação no âmbito do processo orçamentário,

⁵⁸⁶ BIJOS, Paulo Roberto Simão. *Governança orçamentária: uma relevante agenda em ascensão*. Brasília: Senado Federal, 2014. p. 30. (Orçamento em discussão, n. 12).

⁵⁸⁷ COUTO, Leandro Freitas; CARDOSO JR., José Celso. *Governança orçamentária: transformações e lacunas nas práticas de planejamento e orçamento no Brasil*. *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 19, Ipea, dez. 2018. p. 80-81.

inserindo-os no sistema de governança do orçamento, para o alcance de todos os fins que lhe são pertinentes.

De igual modo, a governança orçamentária constitucional e aquela estabelecida na lei complementar buscam atribuir papéis determinados às instituições envolvidas na elaboração do orçamento, com o desiderato de buscar uma adequada execução desse processo. Em matéria de gastos tributários, determinadas funções de instituições serão realçadas, com a finalidade de inseri-las na governança do orçamento dedicado ao tema dessa espécie de gastos.

A partir do exame de cada uma das leis orçamentárias, serão abordados os instrumentos de governança específicos para os gastos tributários e, em conjunto, as funções primordiais do orçamento, com destaque para o planejamento e a transparência.

5.3. O Plano Plurianual (PPA) no contexto do orçamento-programa

O PPA é a lei orçamentária prevista no artigo 165, I, da CF, que desempenha relevante papel de planejamento do setor público, devendo estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada. Sua regulação e aprovação, naturalmente, estão sujeitas à deliberação do poder legislativo, tal como preconizam os artigos 48, II, e 166 da CF, mediante iniciativa exclusiva do Poder Executivo, *ex vi* dos artigos 84, inciso XXIII, e 166, § 6º, ambos da mesma Carta.

Há relevante consenso na doutrina, a espelhar o direito positivo vigente, a respeito do papel de planejamento do PPA, que cumpre funções essenciais para determinar as diretrizes, objetivos e metas da administração pública. Na expressão de Heleno Taveira Torres, “o planejamento orçamentário é o mínimo de eficácia do artigo 174, que não se pode limitar ou bastar por este, de duração restrita no tempo, mas que permite sua conexão com a regulação da ordem econômica e com o dirigismo estatal”.⁵⁸⁸ Trata-se o orçamento de verdadeiro ato político, porque materializa e canaliza as decisões políticas a respeito das despesas públicas, as quais, por sua vez, são estabelecidas pelos paradigmas vigentes de intervenção estatal e dirigismo econômico na consecução dos objetivos do Estado.

O PPA está inserido no atual modelo formal de planejamento governamental, sustentado, principalmente, pela CF – que conferiu esse modelo às três leis do orçamento

⁵⁸⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 352.

(PPA, LDO e LOA); e pela reforma orçamentária que culminou na LRF, promovida para buscar uma integração entre plano, orçamento e gestão.

A institucionalização do “orçamento-programa”, apesar de expressamente prevista no Decreto-Lei n.º 200/67, ganhou implantação mais efetiva no Brasil a partir do Plano 2000-2003. A experiência brasileira de orçamento-programa inaugurada a partir de 2000 ressurgiu fortemente influenciada pela teoria do “PPBS – Planning, Programming, Budgeting System”, correspondente ao sistema de orçamento-programa desenvolvido no Departamento de Defesa dos Estados Unidos nos anos 1960 e posteriormente disseminado pelo Banco Mundial e pelo planejamento estratégico situacional idealizado por Carlos Matus. Essa proposta almejava elaborar o orçamento com base num processo integrado de planejamento e programação, com o desiderato de fornecer fundamentos técnicos sólidos para a tomada de decisões.

O modelo do PPBS sofreu críticas importantes da literatura, como bem salienta Fernando Rezende.⁵⁸⁹ A principal ressalva consistia na não consideração da dimensão política das escolhas orçamentárias, conforme destacado por Charles Schultze, que chamou atenção para a necessidade de relacionar valores políticos a decisões programáticas. Essa vinculação não seria possível ser realizada apenas entre insumos (meios) e produtos (resultados), sendo necessário conhecer, antes, os valores politicamente atribuídos a esses objetivos. Em suma, a atenção apenas aos programas falhava em sua tentativa de canalizar as despesas para as áreas mais socialmente carentes de recursos públicos, descuidando do aspecto político da decisão.

De todo modo, a chamada *estrutura programática* inaugurada a partir de 2000 substituiu a antiga *classificação funcional* que orientava a elaboração do orçamento, de forma que estaria assegurada, ao menos em termos formais, a relação entre plano e orçamento por meio do programa. Conforme já mencionado no seio da governança, a dimensão da gestão seria integrada a partir da indicação dos gerentes, os quais deveriam zelar pela implantação do programa. Com isto, e por decorrência necessária, obteve-se uma maior aproximação do PPA com as demais leis orçamentárias, sendo que a perspectiva operacional do plano se aproximou muito à do orçamento.

⁵⁸⁹ REZENDE, Fernando. *A política e a economia da despesa pública: escolhas orçamentárias, ajuste fiscal e gestão pública: elementos para o debate da reforma do processo orçamentário*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015. p. 13.

Por isso, parte relevante da doutrina nacional e estrangeira a respeito da relação entre planejamento e orçamento converge para duas recomendações para fortalecer esse vínculo, a saber:

a) Ajustes metodológicos: o orçamento deve constituir-se num processo dentro do planejamento, de modo que deve haver correspondência direta entre os programas, que devem ser estruturados em produtos e resultados previstos com seus respectivos indicadores para acompanhamento e avaliação; e

b) Ajustes institucionais: estas adaptações ressaltam tanto a reconstrução da capacidade de planejamento público quanto o monitoramento da execução do plano. O primeiro elemento pressupõe que a coordenação orçamentária esteja subordinada às agências e organismos de planejamento, e o segundo, compreende os instrumentos de gestão da execução orçamentária, em afinidade com o gerenciamento da despesa e os fluxos financeiros da atividade fazendária.⁵⁹⁰

O orçamento-programa carrega, deste modo, a planificação das medidas de governo de longo e curto prazos, mediante a delimitação dos planos, programas governamentais e ações concretas para sua execução, de modo finalístico e orgânico. Por isso, mostra-se absolutamente necessária inserção das políticas intervencionistas no orçamento, na medida em que os programas e planos governamentais reclamam, invariavelmente, a alocação de receitas e despesas públicas para sua execução.

Por isso, as funções do orçamento-programa não podem estar restritas aos arranjos de governança orçamentária previstos na Constituição Orçamentária; antes, devem ser compreendidas na relação deste subsistema constitucional com a Constituição Total, com relevo para os objetivos do Estado brasileiro e a concretização de direitos e liberdades individuais. Como bem assinalou Eugênio Andrade Vilela dos Santos, ao defender uma abordagem ampla das funções precípua do PPA:

“Para tanto, inicialmente, é preciso superar algumas interpretações equivocadas quanto à natureza do PPA, particularmente as jurídicas. Ocorre que um exame do tratamento conferido à função planejamento na Constituição não pode se restringir à avaliação dos institutos relacionados à matéria, visto que, em 1988, houve uma

⁵⁹⁰ Nesse sentido: AFFONSO, R. A ruptura do padrão de financiamento do setor público e a crise do planejamento no Brasil durante os anos 80. In: SEMINÁRIO SOBRE PLANEJAMENTO E GESTÃO, COORDENAÇÃO INSTITUCIONAL DA FORMULAÇÃO, EXECUÇÃO E AVALIAÇÃO DA POLÍTICA ECONÔMICA, SEPLAN-PR, ILPES, CLAD, Brasília-DF, 1989. Também: CORE, F. Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento. *Texto para discussão*, n. 44. Brasília: ENAP, 2000. E, ainda: GAULT, David Arellano; GIL, José Ramón; MACÍAS, Jesús Ramírez; ROJANO, Angeles. Nueva gerencia pública en acción: procesos de modernización presupuestal. Un análisis inicial en términos organizativos (Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia y Mexico). *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, Caracas, n. 17, Jun. 2000.

ruptura constitucional que instalou outra ordem jurídica, alterando substancialmente todo o sistema político. Neste cenário, emergiram novos mandamentos que incidem sobre a interpretação das normas. Por isso, uma interpretação sistemática dos comandos constitucionais não pode prescindir de avaliar outras orientações estruturais emanadas do planejamento governamental e presentes na CF/88, tais como os objetivos da República. Ignorar esse arranjo sistemático da Constituição e reduzir a relação entre Constituição Federal e planejamento aos dispositivos presentes no título da tributação e do orçamento é a fonte da maioria dos equívocos de interpretação concernentes ao PPA”.⁵⁹¹

Na lição de Pedro Muñoz Amato, “o orçamento geral de um governo deve ser o programa diretor de toda a atividade governamental na sua função de orientar os processos sociais e servir aos interesses do povo”.⁵⁹² Essa característica ganhou contornos mais claros e incisivos a partir da intervenção do Estado na ordem econômica e social, trazendo para o orçamento a natureza de um verdadeiro “instrumento de programação econômica, de programação da ação governamental, em consonância com a economia global do país”, nas palavras precisas de José Afonso da Silva.⁵⁹³ O jurista destaca que a integração entre orçamento e planejamento confere ao primeiro uma estrutura complexa, que lhe atribui configuração como “totalidade articulada” e, ao mesmo tempo, o vincula a uma estrutura mais ampla, de modo dinâmico, que é a do processo de planificação.

Deixa o orçamento de ser apenas uma peça financeira, típica de sua forma tradicional, para assumir a função de execução dos planos e projetos governamentais, com vistas ao desenvolvimento.

O caráter dinâmico da interação entre planejamento-orçamento-programa é estrutural e complementar. A estratégia – como assinala José Afonso da Silva – define a pauta dos planos em longo prazo (de desenvolvimento nacional e regional), os quais orientam os planos em médio prazo e que, assim, instituem o marco de referência para os planos operativos anuais, “verdadeiros instrumentos de execução de planos e que constituem a base

⁵⁹¹ SANTOS, Eugênio Andrade Vilela dos. O confronto entre o planejamento governamental e o PPA. In: CARDOSO JR., José Celso (coord.). *A reinvenção do planejamento governamental no Brasil*. Brasília: Ipea, 2011. p. 329.

⁵⁹² AMATO, Pedro Muñoz. *Orçamentos*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1958. p. 7.

⁵⁹³ SILVA, José Afonso da. Orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 103.

do orçamento do setor público”.⁵⁹⁴ Esse dinamismo está explicitado nos artigos 7º e 15 a 18 do Decreto-Lei n.º 200/67, que compreende os planos gerais de governo, de longo prazo (cinco ou sete anos), os planos plurianuais, de prazo médio (três ou quatro anos) e os projetos específicos, inseridos nos programas do orçamento anual, responsáveis por executar os planos que constituem a base do orçamento.

Nesse mister, o plano plurianual cumpre com a função precípua de estabelecer os planos de médio prazo, com vigência quadrienal, sendo complementado pelas demais leis orçamentárias, emendas parlamentares e outros planos econômicos regionais ou setoriais, de prazos inferiores, numa relação integrada e coordenada de cunho teleológico. No plano da Constituição Orçamentária, é evidente a íntima vinculação entre orçamento e planejamento, com maior explicitação nos §§ 4º e 7º do artigo 165 da CF, segundo os quais os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual, bem como os orçamentos (fiscal, de investimento e da seguridade social) organizados na LOA, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.⁵⁹⁵

A enunciação jurídica da relação entre orçamento e planejamento foi também reforçada pela já mencionada Lei n.º 10.180/01, que insere dentro do “Sistema de Planejamento e Orçamento Federal” a formulação do plano estratégico nacional, dos planos nacionais, setoriais e regionais de desenvolvimento econômico e social, do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais, todos de forma integrada e harmônica. Por isso, dentre as atividades de planejamento previstas no artigo 7º da mencionada lei, está a coordenação e elaboração dos projetos de lei do plano plurianual e o item, metas e prioridades da administração pública, integrantes do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, “compatibilizando as propostas de todos os Poderes, órgãos e entidades integrantes da Administração Pública Federal com os objetivos governamentais e os recursos disponíveis”.

⁵⁹⁴ SILVA, José Afonso da. Orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 117.

⁵⁹⁵ Já decidiu o STF que os planos e programas nacionais, regionais e setoriais a que se referem os artigos 48, IV, e 165, § 4º, da CF são aqueles que (i) implicam em investimentos ou despesas para a União, e, neste caso, necessariamente inseridos no seu orçamento, conforme artigo 165, §§ 1º e 4º da CF; ou (ii) os que, ainda que não impliquem investimentos ou despesas para a União, estejam previstos na Constituição. Consequentemente, os demais planos e programas governamentais não estão sob reserva de lei. ADI 224 QO, rel. min. Paulo Brossard, j. 13 out. 1994, P, DJ de 2 dez. 1994.

Esse caráter do PPA é ainda ressaltado pelo artigo 1º do Decreto n.º 2.929/98, segundo o qual deve o Plano conter toda a ação finalística do Governo Federal, estruturada em programas orientados para a consecução dos objetivos estratégicos definidos para o período. O mesmo dispositivo esclarece que a ação finalística é aquela que proporciona bem ou serviço para atendimento direto a demandas da sociedade. A constituição federal atribuiu ao PPA, portanto, um papel central na organização da ação do Estado, uma vez que submete ao PPA a elaboração dos demais planos e orçamento.

A interação entre planejamento e orçamento-programa exige que os planos plurianuais sejam também realizados no âmbito de Estados e Municípios, haja vista que estes entes federativos, como examinado anteriormente, são também responsáveis pela elaboração de planos regionais e locais de desenvolvimento. Deste modo, necessária se faz a integração desses planos subnacionais com aqueles de desenvolvimento nacional, sobretudo pela elaboração de planos plurianuais que sejam integrados entre si, com cooperação de programas e objetivos. A ausência de interação, que pode levar até mesmo à competição de objetivos colidentes, torna ineficiente o gasto público, na medida em que reduz enormemente o potencial de alcance dos resultados almejados.

Não se trata de um orçamento-programa de caráter meramente finalístico, a exigir dos entes subnacionais a mera transposição dos programas da União, dada a óbvia necessidade de observar as condições da realidade local, ainda que as metas devam ser compartilhadas. Tratar todos os Municípios do país de modo unificado, sem atentar para as inúmeras características particulares, é medida que praticamente arruína o próprio objetivo do planejamento. A fórmula para compatibilizar o federalismo à política fiscal, portanto, está na construção de um planejamento integrado, com participação efetiva dos entes federativos, conforme abordado em 4.4.

5.3.1. Gastos tributários no Plano Plurianual

Na medida em que os gastos tributários devem estar inseridos nos planos de desenvolvimento dos três entes federativos, como um instrumento de intervenção econômica destinado a dar concretude aos desígnios da Constituição Financeira, por decorrência necessária, esses gastos devem encontrar o devido espaço no orçamento-programa, na exata medida da relação entre o planejamento e o orçamento, acima abordada. Esse entendimento se reforça pela evidência de que os gastos tributários representam, necessariamente, uma

renúncia de receitas tributárias, equivalente a despesas públicas, de forma que não há fundamento que possa justificar a ausência dos gastos tributários no seio do orçamento-programa.

Conforme estabelece no artigo 165, § 1º, da CF, o Plano Plurianual deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Entende-se pelas diretrizes do PPA como o conjunto de orientações estratégicas que nortearão os programas nele inseridos, tais como a universalização dos serviços de saneamento básico e a redução das desigualdades sociais. Os objetivos, por sua vez, compreendem a discriminação dos resultados que se pretende alcançar, a partir das diretrizes definidas, como a melhora do atendimento hospitalar, a erradicação do trabalho infantil e a eliminação do analfabetismo. As metas, a seu turno, contém a especificação e quantificação física dos objetivos definidos, ou seja, a determinação material e concreta dos resultados que pretendem ser alcançados a partir da execução das ações públicas.

Por mandamento constitucional, é preciso que os gastos tributários estejam inseridos, no mínimo, nos programas instituídos e descritos pelo PPA, ao menos no nível das ações que serão tomadas para dar cumprimento às metas e objetivos de cada um dos programas. Como afirmado, se um programa instituído pelo PPA pretende utilizar-se de gastos tributários como instrumento de sua implantação, não se pode conceber a elaboração desse programa sem a previsão explícita do gasto tributário, sob pena de ficar impossibilitado o uso desse instrumento pelas demais leis orçamentárias.

Essa necessidade decorre tanto do caráter programático do orçamento – com relevo no PPA – quanto da natureza de despesa pública dos gastos tributários, cuja autorização deve estar inserida no orçamento.

No Capítulo 4, foi apresentada uma proposta de planejamento de gastos tributários em etapas mínimas e essenciais. Para uma adequada transposição dos gastos tributários ao PPA, portanto, é preciso que esses gastos já tenham sido adequadamente planejados e estruturados, de forma que estejam em estágio avançado (mas não definitivo) para integrar o plano plurianual, na qualidade de um dos instrumentos de realização dos objetivos e metas de cada um dos programas.

Entretanto, é preciso ponderar que o planejamento prévio dos gastos tributários não pode ser definitivo, uma vez que precisa ser confrontado com as diretrizes, metas e objetivos estabelecidos no plano plurianual. Deste modo, os planos preparatórios de gastos tributários

devem passar por uma revisão indispensável no seio do processo orçamentário, destinada à harmonização com as decisões políticas que redundaram na definição das prioridades governamentais. Havendo discrepância entre os pilares do planejamento prévio de gastos tributários e os elementos estruturais escolhidos para o PPA, incluindo dos objetivos e metas dos programas de desenvolvimento, é imperioso que os gastos tributários sofram revisão e adaptação, para que possam cumprir com seus objetivos inicialmente pretendidos.

Essa conformidade do planejamento antecedente de gastos tributários com as decisões políticas do PPA pode ter diversas facetas, a seguir destacadas:

a) Identificação das necessidades: As necessidades inicialmente identificadas que demandaram uma intervenção econômica do Estado, por meio dos gastos tributários, devem também estar contempladas no PPA, de acordo com suas diretrizes, metas e objetivos;

b) Análise de opções: A análise de opções de políticas interventivas que podem ser utilizadas para fazer frente às necessidades identificadas, previamente empreendida, deve ser comparada com as ações previstas para implantação dos programas do PPA, com o objetivo de estabelecer o grau de complementariedade com despesas diretas do orçamento, bem como com outras políticas ou programas criados para enfrentar a mesma necessidade;

c) Definição de objetivos e metas: Os objetivos perseguidos pela introdução dos gastos tributários devem ter conexão direta com aqueles estabelecidos para cada programa do PPA, em especial com as variáveis socioeconômicas que o programa pretende influenciar;

d) Planos de desenvolvimento: É preciso articular o gasto tributário com os planos de desenvolvimento também encampados no PPA, de modo a não permitir que a renúncia de receitas públicas ocorra em desarmonia com as demais ações que, de modo direto ou estrutural, se relacionam com a intervenção na ordem econômica pretendida com o gasto tributário.

e) Desenho jurídico-institucional: O desenho jurídico-institucional dos gastos tributários deve ter compatibilidade com elementos mínimos dos programas instituídos no PPA, sob risco de inexecutabilidade. Dentre essas integrações, destacam-se os aspectos relacionados às instituições e agentes públicos que estarão diretamente relacionados ao gasto, bem como a compatibilidade com os agentes não governamentais e critérios de elegibilidade, que devem guardar consonância com as metas e objetivos almejados de cada programa;

f) Análise de viabilidade econômica (*ex ante*): É necessário que essa análise esteja em acordo com os objetivos concretos de cada programa, descritos no PPA, mediante uma comparação dos ganhos líquidos para a sociedade com a introdução dos gastos tributários;

g) Impacto orçamentário e financeiro e riscos fiscais: Os impactos orçamentários e financeiros do gasto tributário devem ser, ainda que de forma global, considerados na elaboração do PPA, em especial na consideração das ações destinadas a executar os programas. A importância se manifesta, sobretudo, para fins de transparência dos gastos públicos, o que permite o escrutínio dos diversos atores envolvidos em sua instituição, abrindo caminho para a adequada governança da política pública e para os órgãos de controle interno e externo.

h) Análise de sensibilidade e risco: A análise prévia de melhores e piores cenários para alcance dos resultados pretendidos com a introdução dos gastos tributários deve ser compatível com as metas e objetivos dos programas, uma vez que as decisões políticas que fundamentaram o PPA podem conter elementos não previamente considerados. Deste modo, é preciso confirmar, à luz dos elementos estruturais do PPA, os resultados da análise de sensibilidade e risco dos gastos tributários, promovendo as alterações porventura necessárias.

i) Medidas de gestão e transparência: É preciso que as medidas planejadas de gestão e transparência de gastos tributários estejam compatíveis com os programas de gestão e de manutenção da atividade governamental inseridos no PPA.

j) Plano de ações e estratégia de implantação: Por fim, mostra-se clara a necessidade de compatibilizar o plano das ações que serão tomadas para a execução do gasto tributário com aquelas pretendidas e descritas no PPA para cada programa, relacionando-as diretamente tanto com as necessidades previamente identificadas quanto com as metas definidas e os resultados esperados.

Além dos próprios órgãos do Poder Executivo incumbidos de formular o projeto de lei orçamentária, a tarefa de compatibilização do PPA com o planejamento de gastos tributários também deve ser exercida, primordialmente, pela Comissão mista permanente de Senadores e Deputados instituída sob o comando do artigo 166, § 1º, da CF (denominada de Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização – CMO), que tem como função constitucional examinar e emitir parecer sobre os projetos de lei relativos ao PPA, às LDO, ao orçamento anual e aos créditos adicionais, bem como examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na CF. As funções constitucionais da CMO evidenciam que a Comissão deve possuir informações e

instrumentos para compatibilizar o orçamento-programa com os planos de desenvolvimento, como um item essencial para que a Comissão possa exercer seu papel, pertinente a uma governança mínima do orçamento.

O atual PPA da União, aprovado pela Lei n.º 13.249/16, anuncia que o plano

“é instrumento de planejamento governamental que define diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, com o propósito de viabilizar a implementação e a gestão das políticas públicas”.

Após definir as diretrizes para o período de 2016 a 2019, o plano busca refletir as políticas públicas e a atuação governamental, “por meio de Programas Temáticos e de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado”. Os primeiros estão organizados por temas selecionados de políticas públicas, na forma de programas, e orientam a ação governamental para a entrega de bens e serviços à sociedade; os segundos, por seu turno, definem as ações destinadas ao apoio, à gestão e à manutenção da atuação governamental.

Cada um dos programas temáticos, por sua vez, está composto de quatro etapas bem definidas, a saber:

1) Objetivo, que expressa as escolhas de políticas públicas para o alcance dos resultados almejados pela intervenção governamental, e tem como elementos: a) órgão responsável (atribuições); b) meta, ou seja, a medida quantitativa ou qualitativa do alcance do objetivo, e c) iniciativa, isto é, a declaração dos meios e mecanismos de gestão que viabilizam os objetivos e suas metas, explicitando a lógica da intervenção.

2) Indicador, que corresponde a uma referência destinada a identificar e aferir, periodicamente, aspectos relacionados a um Programa, auxiliando a avaliação dos seus resultados;

3) Valor Global do Programa, ou seja, a estimativa dos recursos orçamentários e extraorçamentários previstos para a consecução dos objetivos;

4) Valor de Referência, que é o parâmetro financeiro utilizado para fins de individualização de empreendimento, estabelecido por programa temático.

Em termos de gastos tributários, encontram-se no PPA apenas dois padrões de menção, ambos no Anexo I, que corresponde aos Programas Temáticos. O primeiro parâmetro se refere à inserção sucinta e objetiva da utilização de “incentivos fiscais”, dentro do rol de Iniciativas que visam buscar o alcance das Metas, definidas a partir dos Objetivos de cada programa.

O primeiro exemplo está no “Programa 2077 – Agropecuária Sustentável”, com diversos objetivos, sendo o primeiro deles “Concluir a implantação, melhorar a gestão, recuperar e modernizar os projetos públicos de irrigação existentes visando à emancipação”. Fixadas as metas para o alcance desse objetivo, foram designadas 69 iniciativas de execução, sendo uma delas a “*Normatização e aplicação de incentivos fiscais para agricultores irrigantes*”. Não há qualquer outro detalhamento ou referência de planos para perquirir acerca de alguma das características intrínsecas do gasto tributário, exceto que devem se destinar a “agricultores irrigantes”. Não há elementos para investigar sequer a função do gasto tributário, seus objetivos e a forma com que pode contribuir para o alcance das metas.

O segundo padrão de referência a gastos tributários se encontra nos indicadores pertinentes ao programa temático como um todo (compreendendo, portanto, todos os seus objetivos). No Programa acima mencionado, os Indicadores trazem uma referência genérica de “gastos tributários”, contemplando um valor específico de renúncia de receitas para cada ano de vigência do PPA. Supõe-se que o valor apresentado corresponda à somatória das previsões de todos os gastos tributários mencionados nos objetivos do Programa. No entanto, não há divisão por gasto tributário, tampouco a explicitação de metodologias de cálculo.

Esse padrão se repete para os cinco “incentivos fiscais” mencionados no PPA, que possuem as seguintes características (incluindo aquele acima mencionado):

Tabela 1: gastos tributários no PPA 2016-2019

Programa	Objetivo	Meta ou Iniciativa	Indicador (mil R\$)
Agropecuária Sustentável	Concluir a implantação, melhorar a gestão, recuperar e modernizar os projetos públicos de irrigação existentes visando à emancipação	<u>Iniciativa:</u> Normatização e aplicação de incentivos fiscais para agricultores irrigantes	29.268.266

Ciência, Tecnologia e Inovação	Promover a pesquisa, o desenvolvimento e a inovação em tecnologias digitais, componentes e dispositivos eletrônicos	<u>Iniciativa:</u> Revisão e fortalecimento de políticas e regimes de benefícios e incentivos fiscais para o setor de tecnologias digitais	39.723.523
Ciência, Tecnologia e Inovação	Promover o desenvolvimento tecnológico e a inovação nas empresas e nas cadeias produtivas	<u>Meta:</u> Estimular 1.250 empresas a cada ano a realizarem atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de Inovação via incentivos fiscais	39.723.523
Ciência, Tecnologia e Inovação	Promover o desenvolvimento tecnológico e a inovação nas empresas e nas cadeias produtivas	<u>Iniciativa:</u> Aperfeiçoamento dos mecanismos de concessão dos incentivos fiscais para a pesquisa tecnológica e o desenvolvimento de inovação tecnológica	39.723.523
Desenvolvimento da Indústria, Comércio e Serviços	Elevar a competitividade, a qualidade e a produtividade da indústria brasileira por meio do investimento, da melhoria dos processos produtivos e da	<u>Iniciativa:</u> Regulamentação dos níveis de preponderância de matérias-primas regionais de forma a viabilizar a aplicação	14.744.783

	modernização do parque industrial	de incentivos fiscais para a Industrialização na área de atuação da SUDAM e da SUFRAMA	
--	-----------------------------------	--	--

Como se verifica dos padrões transcritos, os “incentivos fiscais” possuem descrições sumárias que impedem uma análise minimamente detida de suas características e objetivos específicos, dentro do amplo espectro estabelecido por cada objetivo dos Programas Temáticos. Desse modo, não há como perquirir (i) se objetivos perseguidos pela introdução dos gastos tributários tem conexão direta com aqueles estabelecidos para cada programa; (ii) se há articulação entre o gasto tributário e os planos de desenvolvimento; (iv) se o desenho jurídico-institucional dos gastos tributários é compatível com elementos mínimos dos programas; (v) se há comparabilidade dos ganhos líquidos para a sociedade com a introdução dos gastos tributários; (vi) qual o impacto orçamentário e financeiro e riscos fiscais de cada gasto; e (vii) se houve uma análise prévia de melhores e piores cenários para alcance dos resultados pretendidos e sua compatibilidade com as metas e objetivos dos programas.

Cite-se ainda que, do total de cinquenta e quatro Programas Temáticos instituídos no PPA, nada menos que vinte e quatro possuem gastos tributários em seus indicadores, representando 44% do total de programas do PPA. São eles:

Tabela 2: Programas do PPA 2016-2019 com previsão de gastos tributários

Programa	Gasto tributário	Indicador (mil R\$)
Agropecuária Sustentável	√	29.268.266
Aviação Civil	√	3.048.663
Ciência, Tecnologia e Inovação	√	39.723.523
Combustíveis	√	1.804.121
Comércio Exterior	√	123.478

Comunicações para o Desenvolvimento, a Inclusão e a Democracia	√	1.264.520
Consolidação do Sistema Único de Assistência Social (SUAS)	√	17.519.846
Cultura: dimensão essencial do Desenvolvimento	√	8.556.052
Defesa Nacional	√	283.559
Desenvolvimento da Indústria, Comércio e Serviços	√	14.744.783
Desenvolvimento Regional e Territorial	√	122.962.703
Educação de qualidade para todos	√	5.545.071
Energia Elétrica	√	15.121.535
Esporte, Cidadania e Desenvolvimento	√	3.700.864
Fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS)	√	34.185.010
Mobilidade Urbana e Trânsito	√	6.678.923
Moradia Digna	√	9.307.578
Petróleo e Gás	√	2.252.895
Previdência Social	√	60.568.494
Promoção do Trabalho Decente e Economia Solidária	√	30.747.793
Promoção e Defesa dos Direitos de Pessoas com Deficiência	√	2.358.689
Promoção e Defesa dos Direitos Humanos	√	441.283
Promoção, Proteção e Defesa dos Direitos Humanos de Crianças e Adolescentes	√	1.394.760
Transporte Terrestre	√	1.487.205
Conservação e Uso Sustentável da Biodiversidade	X	-

Defesa Agropecuária	X	-
Democracia e Aperfeiçoamento da Gestão Pública	X	-
Desenvolvimento e Promoção do Turismo	X	-
Fortalecimento e Dinamização da Agricultura Familiar	X	-
Geologia, Mineração e Transformação Mineral	X	-
Gestão da Política Econômica	X	-
Garantia da Estabilidade do Sistema Financeiro Nacional e	X	-
Melhoria do Ambiente de Negócios	X	-
Gestão de Riscos e de Desastres	X	-
Inclusão social por meio do Bolsa Família, do Cadastro Único e da articulação de políticas sociais	X	-
Justiça, Cidadania e Segurança Pública	X	-
Mudança do Clima	X	-
Oceanos, Zona Costeira e Antártica, Pesca e Aquicultura	X	-
Pesquisa e Inovações para a Agropecuária	X	-
Planejamento Urbano	X	-
Política Espacial	X	-
Política Externa	X	-
Política Nuclear	X	-
Políticas para as Mulheres: Promoção da Igualdade e Enfrentamento à Violência	X	-
Promoção da Igualdade Racial e Superação do Racismo	X	-

Promoção dos Direitos da Juventude, Proteção e Promoção dos Direitos dos Povos Indígenas	X	-
Qualidade Ambiental	X	-
Recursos Hídricos	X	-
Redução do impacto social do álcool e outras drogas: Prevenção, Cuidado e Reinserção Social	X	-
Reforma Agrária e Governança Fundiária	X	-
Saneamento Básico	X	-
Segurança Alimentar e Nutricional	X	-
Simplificação da Vida da Empresa e do Cidadão: Bem Mais Simples Brasil	X	-
Transporte Aquaviário	X	-
TOTAL		413.089.614

No entanto, não há qualquer detalhamento ou indicação dos gastos tributários que já compõem os indicadores mencionados em cada um dos programas, de forma que não há transparência a respeito de sua natureza e composição individual.

Aplicando-se os primados da boa governança orçamentária ao PPA analisado – calcados na transparência, integridade, abertura, *accountability* e planejamento –, é possível identificar deficiências significativas em matéria de gastos tributários. Nesse sentido, podem ser apontadas as seguintes:

a) Não há limites claros, factíveis e previsíveis para a política fiscal de gastos tributários, de forma sólida e sustentável, com credibilidade sustentada por objetivos políticos claros e verificáveis;

b) Não há alinhamento estreito dos gastos tributários com as prioridades estratégicas de médio prazo, de maneira a corresponder prontamente aos objetivos e planos nacionais e regionais de competência da União;

c) É muito reduzido o acesso aos dados orçamentários, bem como é limitada a transparência de estimativas de gastos tributários;

d) Não se verifica, no processo de elaboração do PPA, um debate inclusivo, participativo e realista sobre escolhas orçamentárias em matéria de gastos tributários;

e) Não há mecanismos claros de gestão de desempenho, de avaliação e de relação custo-benefício de gastos tributários no processo orçamentário do PPA, incluindo instrumentos para assegurar a sustentabilidade em médio prazo desses gastos em vista de seus riscos fiscais.

Essas constatações evidenciam a necessidade premente de que o planejamento público promovido pelo PPA contenha sistemas específicos de planificação de gastos tributários, conforme abordado no Capítulo 4, e que sejam compatibilizados com as decisões políticas tomadas no âmbito de criação do plano plurianual. Somente um conjunto organizado de medidas e instrumentos de governança orçamentária aplicável a gastos tributários será capaz de atribuir a esses dispêndios a plena eficiência, confiabilidade, transparência e segurança, com responsabilidade dos governos, dos agentes governamentais e dos não governamentais. A ausência de uma sistematização com esses contornos torna ineficiente o gasto público, compromete o alcance de resultados efetivos e torna letra morta a governança orçamentária erigida pela CF.

5.4. Os gastos tributários na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Constituição de 1988 instituiu a LDO com o objetivo de criar um elo entre o Plano Plurianual (PPA) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Essa função se evidencia a partir da análise das atribuições da LDO, estabelecidas no art. 165 da CF, as quais envolvem a definição de metas e prioridades da administração pública federal e a orientação do processo de elaboração da LOA, entre outros aspectos. Na primeira competência, a LDO estabelece graus maiores de objetividade e concretude em relação aos programas definidos no PPA, ao estabelecer as prioridades para o ano vindouro; e na segunda tarefa, a LDO dá organicidade ao orçamento, orientando a elaboração da LOA.

A LDO derivou das discussões travadas durante a Assembleia Nacional Constituinte a respeito da necessidade de equilíbrio orçamentário-financeiro, e foi instituída com objetivo

de exigir das emendas parlamentares no processo orçamentário a neutralidade fiscal, oferecendo-se a possibilidade de financiamento dos novos gastos por alterações na legislação tributária, para fins de compensação.

Durante as audiências públicas mantidas no âmbito da Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira da Assembleia Nacional Constituinte, o Ministro Mario Henrique Simonsen deixou clara a necessidade de equilíbrio entre liberdade e responsabilidade fiscais por parte do Parlamento:

“Primeiramente, no que tange à capacidade de o Congresso remanejar verbas e criar novas despesas durante a Lei Orçamentária, minha impressão é de que se deveria ficar num meio-termo entre a Constituição de 1946 e a de 1967. A de 1967, certamente, amarrou demais o Legislativo. Em compensação, a Constituição de 1946 permitia que se fizesse algo que não é desejável globalmente, ou seja, criar despesa sem indicar a fonte de financiamento. A meu ver, se estabelecesse algo parecido, por exemplo, com o que existe na Constituição alemã, segundo a qual qualquer congressista pode propor despesa desde que indique a correspondente fonte de receita, já seria uma melhoria em relação à Constituição atual e um freio contra o excesso de déficit público.”⁵⁹⁶

Quando da aprovação do Anteprojeto pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Assembleia Constituinte, seu Relator, constituinte José Serra, introduziu a figura de uma “Lei de Diretrizes Orçamentárias”, em substituição às informações do Executivo e da “Proposta de Distribuição de Recursos” até então prevista na Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira. Após as deliberações, incluindo a transferência da possibilidade de alterações da legislação tributária na própria lei orçamentária anual para a Lei de Diretrizes Orçamentárias, chegou-se ao texto constitucional atualmente em vigor.

Com efeito, a LDO está prevista no artigo 165, inciso II e § 2º, da CF, e deverá compreender, de acordo com o dispositivo, “as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente”. Em adição, a LDO “orientará a elaboração da lei orçamentária anual, *disporá sobre as alterações na legislação tributária* e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”. No tocante à função de orientar a elaboração da LOA, a CF também prevê que a LDO deve dispor sobre os prazos e os limites das propostas orçamentárias dos

⁵⁹⁶ Conforme a Nota Técnica n.º 7/2011 da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2011/nt07.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019.

três poderes (art. 99, §§ 1º e 3º), do Ministério Público (art. 127, §§ 3º e 4º) e da Defensoria Pública da União (art. 134, § 2º).

Em termos de organicidade, e em nome do princípio da unidade orçamentária, deve a LDO apresentar compatibilidade com o plano plurianual, conforme exigência do artigo 165, § 7º, da CF, bem como orientar a elaboração da lei orçamentária anual, na dicção do § 2º do mesmo dispositivo constitucional. Isto significa considerar que a LDO estabelece verdadeiros parâmetros, regras e limites para a elaboração da lei orçamentária, que devem ser observados por todos os poderes e instituições vinculados à elaboração de propostas de orçamentos anuais.

No ano de 2000, a LRF trouxe características e conteúdos adicionais à LDO, em consonância com os primados da responsabilidade fiscal. Assim que a referida lei do orçamento deve também dispor sobre equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos e demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Ainda de acordo com a LRF, o projeto da LDO deve ser acompanhado de anexos específicos, que disponham sobre metas, riscos e indicadores fiscais, assim como diretrizes para a política monetária, creditícia e cambial.

Nesse sentido, o Anexo de Metas Fiscais deve conter: (i) as 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; (ii) avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; (iii) demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; (iv) evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; (v) avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência social, do regime próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador, bem como dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; e (vi) o *demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita* e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. De outra banda, cabe ao Anexo de Riscos Fiscais a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a ser tomadas, caso se concretizem.

Ricardo Lobo Torres anota que a LRF transformou a LDO em instrumento de planejamento trienal, no modelo neozelandês, ao exigir o Anexo de Metas Fiscais com a definição de metas do período de três anos. No entanto, alerta o jurista que, apesar da concepção de plano trienal ser adotada por diversos países da OCDE, constitui um planejamento de médio prazo, complementado por outro de longo prazo, muito superior a cinco anos. Desse modo, no modelo brasileiro, a LDO se complementaria com o plano plurianual com sua prospectiva para oito anos, que foi recusada pelo Congresso Nacional por ocasião da deliberação do Projeto de Lei Complementar n.º 18/1999, transformado na LRF.⁵⁹⁷

A transparência na elaboração da LDO, de acordo com o artigo 52, § 1º, I, da LRF, será assegurada também mediante o incentivo à participação popular e realização de audiências públicas. Semelhante exigência se encontra no artigo 44 da Lei n.º 10.257/01 (Estatuto da Cidade), segundo o qual, no âmbito municipal, a gestão orçamentária participativa incluirá a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal. Desse modo, trata-se de requisito de validade das leis orçamentárias municipais.⁵⁹⁸

O tema dos gastos tributários apareceu inicialmente a partir da segunda LDO, qual seja, a Lei n.º 8.074, de 31.07.1990, que exigiu a estimativa da renúncia e a indicação das despesas que seriam anuladas “em idêntico montante”, conforme dispunha o artigo 50 do citado diploma, nos seguintes termos:

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

⁵⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 175. Regis Fernandes de Oliveira anota que a introdução da LDO não produziu melhoras nas discussões da matéria orçamentária, porque essas leis se limitam a “repetir chavões estereotipados”, sem alcance prático. Para o jurista, o cerne do problema do orçamento está na responsabilidade dos legisladores em elaborar as peças orçamentárias de forma alinhada com as necessidades da população, que funcione não como um mero ato formal, mas de orientação das políticas públicas. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 738-739.

⁵⁹⁸ Régis Fernandes de Oliveira afirma que o Poder Judiciário pode controlar a validade das leis orçamentárias do Município, caso não tenham sido respeitadas as regras de gestão participativa. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 736.

A mesma lei definiu, em seu artigo 49, a disciplina das “alterações na legislação tributária”, ao determinar que, na estimativa das receitas, deveriam ser considerados os efeitos das alterações na legislação tributária, as quais seriam objeto de projetos de lei a ser enviados ao Congresso Nacional em até cinco meses antes do encerramento do exercício de 1990, dispondo inclusive sobre a “redução de isenções e incentivos fiscais”.

Essa disposição seria repetida nos anos subsequentes, apenas com alguns ajustes, e serviu de inspiração para que o tema fosse tratado pela lei complementar de direito financeiro, qual seja, a LRF, conforme acima comentado.

Em matéria de gastos tributários, a LDO cumpre determinadas funções de relevo para o adequado planejamento e a unidade do orçamento. Essas funções estão concentradas em dois principais âmbitos: na competência da LDO para dispor sobre as “alterações na legislação tributária”, conforme artigo 165, § 2º, da CF; e na necessidade de apresentar o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, nos termos do artigo 4º, § 2º, V da LRF. Os dois âmbitos serão a seguir examinados.

5.4.1. Gastos tributários e as “alterações na legislação tributária”

No que se refere às “alterações na legislação tributária”, é preciso estabelecer duas premissas, que representam parte do conteúdo funcional da LDO atribuído pelo artigo 165, § 2º, da CF. A primeira está em perquirir a respeito do conteúdo semântico da expressão “legislação tributária”, para fins do orçamento; e a segunda, em definir o caráter vinculante ou não das disposições da LDO a respeito de alterações ulteriores na legislação tributária.

É cediço que a expressão “legislação tributária” encontra definição no artigo 96 do CTN, segundo o qual a “legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Trata-se de definição abrangente, porque enumera tanto as fontes formais principais do direito tributário – como as leis e os tratados internacionais – quanto as secundárias, nas quais se incluem os atos normativos e ordinatórios do Poder Executivo. Nos termos dos artigos 99 e 100 do CTN, os decretos do

Poder Executivo e suas normas complementares possuem o alcance que lhe concederem as leis, conservando sua validade caso não sejam colidentes com os limites da lei formal.⁵⁹⁹

Quando instado a se manifestar sobre a possibilidade de a LDO prever como receita condicionada a recursos decorrentes de PEC ainda em trâmite no Congresso Nacional, relativa à CPMF e à DRU, o STF assim se pronunciou em sede liminar:

“A expressão ‘legislação tributária’, contida no § 2º do art. 165, da CF, tem sentido lato, abrangendo em seu conteúdo semântico não só a lei em sentido formal, mas qualquer ato normativo autorizado pelo princípio da legalidade a criar, majorar, alterar alíquota ou base de cálculo, extinguir tributo ou em relação a ele fixar isenções, anistia ou remissão. A previsão das alterações na legislação tributária deve se basear nos projetos legislativos em tramitação no Congresso Nacional. Apesar da existência de termo final de vigência da CPMF e da DRU (31 de dezembro de 2007), não seria exigível outro comportamento do Poder Executivo, na elaboração da proposta orçamentária, e do Poder Legislativo, na sua aprovação, que não o de levar em consideração, na estimativa de receitas, os recursos financeiros provenientes dessas receitas derivadas, as quais já eram objeto de proposta de Emenda Constitucional (PEC nº 50, de 2007). O princípio da universalidade em matéria orçamentária exige que todas as receitas sejam previstas na lei orçamentária, sem possibilidade de qualquer exclusão indeferida.”

A deliberação do STF não apenas aproxima a expressão de “legislação tributária” utilizada pela CF à definição adotada pelo CTN, mas também inclui as receitas *de lege ferenda*, que estejam em tramitação do Poder Legislativo, de forma que o Poder Executivo fica autorizado a incluir, nas propostas de lei orçamentária, as chamadas “receitas condicionadas”.⁶⁰⁰ Essa parece ser a melhor interpretação da expressão “legislação tributária”, porque é compatibilizada com as funções da LDO de estabelecer parâmetros para que a receita e a despesa públicas sejam equilibradas, o que é significativamente influenciado por alterações na lei tributária. Houvesse uma interpretação restrita do termo para fins orçamentários, as alterações de tributos que pudessem não se realizar pela lei formal – tal como nas hipóteses de mitigação da legalidade –, com impacto nas receitas ou despesas,

⁵⁹⁹ A atualização de Misabel Abreu Machado Derzi à obra de Aliomar Baleeiro esclarece que o conceito do artigo 96 do CTN não significa rompimento com os princípios da separação dos poderes, indelegabilidade de funções e legalidade, porque a lei permanece como fonte formal de produção de deveres e direitos tributários. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 929.

⁶⁰⁰ Assim se nota no artigo 117 da LDO 2019 (Lei n.º 13.707/18), segundo o qual, “Na estimativa das receitas e na fixação das despesas do Projeto de Lei Orçamentária de 2019 e da respectiva Lei, poderão ser considerados os efeitos de propostas de alterações na legislação que sejam objeto de proposta de emenda constitucional, de projeto de lei ou medida provisória que esteja em tramitação no Congresso Nacional”.

estariam fora do alcance do orçamento, restringindo a capacidade deste em cumprir com seus objetivos.

No tocante ao efeito vinculante ou não das disposições da LDO a respeito das alterações da legislação tributária, não há consenso doutrinário. De modo contrário a essa sujeição, Ricardo Lobo Torres defende que a LDO não vincula o Congresso Nacional quanto à elaboração da lei orçamentária, “nem o obriga, se contiver dispositivos sobre alterações da lei tributária, a alterá-la efetivamente, nem o impede, caso contrário, de instituir novas incidências fiscais”. O jurista sustenta seu entendimento com base na consideração de que a LDO não é *lei material*, de modo que não revoga nem retira a eficácia das leis tributárias ou das que concedem incentivos. Seria a LDO, na visão do autor, apenas um plano prévio, fundado em considerações econômicas e sociais, para a ulterior elaboração da proposta orçamentária.

Sentido diametralmente oposto é trilhado por Ives Gandra da Silva Martins, para quem o dispositivo constitucional em exame (artigo 165, § 2º, da CF) contém até mesmo o princípio da anualidade fiscal. Assim afirma o jurista:

“No concernente à disposição sobre as alterações na legislação tributária, tendo a incluir-me entre os que defendem interpretação de que, além do princípio da anterioridade expresso no art. 150, III, b, o constituinte consagrou o princípio da anualidade fiscal, isto é, nenhuma alteração tributária será possível se não houver sua inclusão na lei de diretrizes orçamentárias, que antecede a elaboração do orçamento anual.”⁶⁰¹

Um caminho intermediário é apresentado por Edison Carlos Fernandes e Mariana Campos de Souza, para quem a própria terminologia de *diretrizes* orçamentárias denuncia a vinculação da LOA:

“Como é possível verificar, apesar do nome – Lei de *Diretrizes* Orçamentárias –, juridicamente não se trata apenas do estabelecimento de meras diretrizes, no sentido vulgar da palavra, ou seja, de indicações ou orientações. A expressão ‘diretrizes’ deve ser entendida no seu sentido etimológico, qual seja, conjunto de princípios e normas de procedimento, regras de comportamento. Dessa forma, as diretrizes orçamentárias são de observância obrigatória”.⁶⁰²

⁶⁰¹ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1991. v. 6. tomo II. p. 199.

⁶⁰² FERNANDES, Edison Carlos; SOUZA, Mariana Campos de. Lei de diretrizes orçamentárias – LDO. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 315, grifo do autor.

Para o deslinde da questão, é preciso abandonar a concepção clássica de que o orçamento seria apenas uma lei “em sentido formal”, porque seria meramente autorizativa de receitas e despesas que já se encontram estabelecidas em outras leis e que independem da lei orçamentária. Nessa perspectiva, seria o orçamento uma lei de conteúdo tipicamente administrativo. Consequência dessa concepção tradicional do orçamento estava em considerá-lo como uma lei de *efeitos concretos*, porque veicularia atos administrativos de conteúdo material.⁶⁰³

Essa posição foi superada pela jurisprudência do STF, em 2003, com o julgamento da ADIn 2.925/DF. Nessa decisão, a Corte rechaçou uma visão meramente formal da lei orçamentária, e considerou que o exame de constitucionalidade de suas disposições seria admitido, à vista das competências materiais atribuídas à LDO pela CF.

Em alinhamento a essa posição, considera-se que a lei orçamentária não se esgota em aspectos puramente formais, conforme os desígnios da Constituição, que atribuíram a cada uma das leis do orçamento funções intrínsecas de planejamento do Estado, obrigatório para o setor público. Isso ocorre, primeiramente, porque as leis orçamentárias passam pelo adequado processo legislativo, assumindo o mesmo caráter das leis submetidas ao mesmo escrutínio. Em adição, muitas das partes do plano plurianual e da LDO não contêm meras autorizações, porque não se destinam apenas a dar concretude a exigências constitucionais, uma vez que estabelecem verdadeiros limites de atuação do legislador, muitos deles necessários para a higidez dos planos governamentais e de seus reflexos no orçamento.

Deste modo, ainda que exista uma reprodução meramente formal no orçamento no que toca a determinados créditos orçamentários definidos previamente por outras leis ou pela CF, há espaço relevante para normas que se referem a uma futura concretização, mas cuja autorização intrínseca a essas disposições constitui verdadeiros limites administrativos para a execução. Fosse a lei orçamentária apenas um conjunto de sugestões à administração e ao legislador, não teria o orçamento recebido as incumbências determinadas na CF, com destaque para as “alterações da legislação tributária” expressamente apontadas para a LDO no texto constitucional.

Como assevera Heleno Taveira Torres,

“A Constituição Financeira deve ocupar-se das normas jurídicas, não de fatos da realidade. No sistema normativo constitucional, o orçamento é qualificado estritamente como ‘lei’, não se fazendo

⁶⁰³ Essa visão impediria até mesmo um controle de constitucionalidade abstrato da lei orçamentária, tal como se viu na jurisprudência do STF exemplificada na ADI 2.535-MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 21.01.2003.

qualquer distinção entre lei formal ou lei material. Contudo, após sua aprovação, o que se tem é uma lei que gera efeitos típicos, que obrigam a Administração à observância das condições materiais, temporais, espaciais ou quantitativas dos créditos orçamentários, ainda que não imponha para todos os casos o dever de gastar. Portanto, como ‘norma jurídica’, a cada despesa e respectivas leis institutivas ou regimes jurídicos, deve-se verificar qual a conduta a adotar, numa das três possibilidades deônticas: obrigatória, proibida ou permitida”.⁶⁰⁴

Conclusão diversa atentaria contra a própria função do orçamento de efetivação de direitos fundamentais e das liberdades individuais, porque permitia ao legislador e ao Estado agir em absoluto descompasso com a vontade do povo, que deve estar expressa nas decisões políticas que constroem o orçamento público.

Regis Fernandes de Oliveira vai além, e destaca que uma concepção moderna do orçamento, por seu caráter material, tem efeito vinculante para a atividade administrativa e a ação política, de modo que o orçamento deve assumir seus compromissos constitucionais de instrumento de intervenção na sociedade. Nas palavras do jurista,

“O que imporá e é relevante saber é que o orçamento se destina a estabelecer, prever, guiar, proteger, amparar e garantir os direitos fundamentais. Neste sentido, não é uma lei anódina, fraca, débil ou meramente formal. É lei estrutural viabilizadora de todos os denominados direitos fundamentais. Estes estão consolidados no corpo da Constituição. Prenhes de conteúdo. Insisto: o que vale notar é que a lei orçamentária não é uma lei do Estado. É da sociedade. Deve-lhe obediência integral”.⁶⁰⁵

Essa concepção importa reconhecer que, em matéria de gastos tributários, a LDO tem a competência de estabelecer os limites de alteração da legislação tributária relativas a instituição, revogação ou modificação de gastos tributários, estabelecendo parâmetros para a atividade legislativa e para as ações administrativas destinadas a dar concretude a essas balizas essenciais.

Tome-se o exemplo da LDO de 2019, correspondente à Lei n.º 13.707/18, cujo artigo 116 estabelece que “somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada”. Trata-se de limite

⁶⁰⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 393.

⁶⁰⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 617.

objetivo para a produção de leis e medidas provisórias que possam alterar as previsões de receitas e as autorizações de despesas do orçamento, e exige que tais mudanças sejam acompanhadas das correspondentes estimativas de impactos na arrecadação e de suas justificativas.

No que se refere aos gastos tributários, as balizas são ainda mais graves e expressas. O § 1º do mesmo dispositivo *veda expressamente* a concessão e a ampliação de “incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial”, exceto a prorrogação por prazo não superior a cinco anos, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos 10% ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação.

Ainda que possa a LDO estabelecer balizas e parâmetros vinculantes para a criação de novos gastos tributários, não nos parece que poderia a mesma lei simplesmente impedir, de modo peremptório e absoluto, a instituição desses dispêndios. Num primeiro plano, conforme examinado em 5.3.1, o próprio PPA 2016-2019 contempla a instituição (ou a viabilização) de novos gastos tributários em ao menos três programas governamentais (Agropecuária Sustentável; Ciência, Tecnologia e Inovação; e Desenvolvimento da Indústria, Comércio e Serviços), de forma que, nesse âmbito, a LDO se encontra em colidência com o PPA, em ofensa direta ao artigo 165, § 7º, da CF, que impõe a compatibilidade entre essas peças do orçamento.

Num segundo plano, é de se considerar que a competência da LDO para dispor sobre “as alterações na legislação tributária”, na forma do artigo 165, § 2º, da CF, tem como função central exigir medidas de compatibilidade e compensação dessas alterações com suas consequências perante receitas e despesas orçamentárias. Não se vislumbra nesse âmbito material uma possibilidade para vedar categoricamente gastos tributários, sobretudo porque estes são abertamente eleitos pela CF como instrumento de realização de políticas públicas, voltadas à busca dos objetivos do Estado brasileiro. Assim, não poderia a LDO simplesmente extirpar parte da competência tributária da União, pertinente à instituição de gastos tributários, mas somente impor a previsão de medidas de compensação das perdas com as renúncias de receita pública derivada.

Se há problemas de planejamento e dúvidas em relação à eficiência dos gastos tributários atualmente existentes, a justificar uma devida revisão das políticas públicas e dos instrumentos de intervenção, tal realidade não justifica a proibição total de criação de gastos

tributários. Sendo esse o pano de fundo que tenha inspirado a LDO, certamente não é o caminho adequado a tomar. Poderia a referida lei do orçamento, por exemplo, exigir uma revisão de planejamento de gastos tributários, com a produção de relatórios e indicadores de desempenho, para que pudessem, então, ser individualmente examinados em termos de custo-benefício, e receber o tratamento adequado nas leis orçamentárias subsequentes.

Além disso, trata-se de disposição legal que abrange parte reduzida de renúncias de receitas tributárias, haja vista que grande parte das dezenas de gastos tributários atualmente existentes sobre tributos de competência da União não possuem prazo determinado de vigência. Assim, a mera autorização de “prorrogação de prazo não superior a cinco anos” atinge uma parcela mínima das renúncias de receitas tributárias vinculadas a gastos tributários, mantendo intacta a maior parcela daqueles já existentes.

Se não bastasse, de modo totalmente contraditório e incompatível, a mesma LDO estabelece, em seu artigo 114, § 14, que “As proposições de autoria do Poder Executivo que *concedam ou ampliem* benefícios tributários deverão estar acompanhadas de avaliação do Ministério da Fazenda quanto ao mérito e objetivos pretendidos, bem como da estimativa do impacto orçamentário e financeiro, e de sua compensação, de acordo com as condições previstas no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal”. Ou seja, enquanto nesse dispositivo fica o Poder Executivo autorizado a propor medidas que concedam ou ampliem gastos tributários – desde que atendam aos requisitos do artigo 14 da LRF –, o § 1º do artigo 116 da mesma lei, acima comentado, *veda a concessão e a ampliação* de gastos tributários, permitida apenas a prorrogação dos já existentes.

Trata-se de evidente descuido da técnica legislativa, que conduz à insegurança jurídica e acentua a falta de credibilidade dos orçamentos, na qualidade de instrumentos concretos de planejamento das políticas públicas. Em razão da constitucionalidade duvidosa do § 1º do artigo 116 da LDO, prestigia-se o parâmetro adotado no artigo 114, § 14, da mesma lei, pois é condizente com as funções atribuídas a essa peça orçamentária.

Em síntese, é permitido à LDO estabelecer parâmetros e balizas, de natureza vinculante ao legislador e ao administrador público, pertinentes à instituição, revogação ou modificação de gastos tributários, desde que esses limites (i) estejam em consonância com as disposições do PPA, (ii) não representem redução indevida na competência tributária do respectivo ente federativo, e (iii) se restrinjam a fronteiras relevantes para que o orçamento cumpra com suas funções precípua, sem abranger medidas que não guardem íntima relação com os desígnios do âmbito orçamentário e de seus planejamentos de receitas e despesas.

5.4.2. Gastos tributários e o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita

O segundo âmbito previamente comentado diz respeito à necessidade de a LDO apresentar o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, integrante do Anexo de Metas Fiscais, tal como impõe o artigo 4º, § 2º, V, da LRF.

O mencionado demonstrativo tem como finalidades precípuas: (i) dar maior objetividade aos programas, objetivos, metas ou iniciativas do PPA que contenham gastos tributários; (ii) promover um controle *ex ante* de renúncias de receitas públicas; (iii) planejar e estabelecer as medidas de equilíbrio orçamentário; (iv) orientar a elaboração da LOA, em especial para a preparação do demonstrativo de renúncias exigido pelo artigo 165, § 6º, da CF; e (v) dar transparência a respeito de critérios e indicadores de renúncia de receitas.

Todas essas finalidades exigem instrumentos claros e precisos que devem constar de modo sistemático no Anexo de Metas Fiscais da LDO, a fim de que os objetivos dessa lei, em matéria de gastos tributários, sejam adequadamente alcançados.

No que se refere à relação da LDO com o PPA, o demonstrativo deve apresentar, de modo organizado, os programas governamentais aos quais os gastos tributários se relacionam, de forma a estabelecer um vínculo entre a renúncia da receita e os objetivos, metas ou iniciativas de cada programa. Essa correlação é elementar para permitir as posteriores medidas de gestão e controle dos gastos tributários, uma vez que insere esses dispêndios no contexto de cada um dos programas e concede parâmetros mínimos de referência e comparabilidade para aferição de resultados. Cabe ainda ao demonstrativo em questão atender ao planejamento de gastos tributários realizado previamente à elaboração do PPA e durante a instituição desse plano, sobretudo nos aspectos centrais mencionados em 5.3.1. Deste modo, ao iniciar a concretude e objetivação dos gastos tributários estabelecidos no PPA, a LDO planifica o caminho para a elaboração do orçamento anual, de modo unificado e harmônico.

No tocante ao controle *ex ante* de renúncias de receitas públicas, deve o demonstrativo identificar, com clareza e rigor metodológico, quais gastos tributários terão foco e execução no ano, relacionando-os com as prioridades definidas a partir das decisões políticas subjacentes. A partir desse passo, deve a LDO conter elementos que permitam aferir o planejamento de implantação (ou a continuidade de execução) dos gastos tributários, a fim de dar transparência ao processo, permitir a gestão e subordinar a elaboração da LOA.

No que se refere ao equilíbrio entre receitas e despesas, expressamente exigido da LDO pelo artigo 4º, II, da LRF, deve ser alcançado pela observância dos requisitos estabelecidos no artigo 14 da mesma lei para a introdução de gastos tributários. O *caput* desse dispositivo exige medidas específicas para a concessão ou ampliação de “incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”, e, dentre elas, inclui a exigência de “atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias”. Desse modo, cabe expressamente à LDO definir as condições gerais para atendimento dos requisitos estabelecidos no artigo 14 da LRF, especificando a necessidade de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, bem como o atendimento das condições alternativas definidas no citado dispositivo, a saber: demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; ou a definição das medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo.

Cumprido ressaltar que, a fim de atender aos princípios emanados pela LRF, é necessário que o valor da compensação, prevista no demonstrativo, seja suficiente para cobrir o valor da renúncia fiscal respectiva. Sendo esta a condição para a criação ou ampliação do gasto tributário, o respectivo ato normativo somente entrará em vigor quando implantadas as medidas de compensação de receitas.

A LDO da União para o ano de 2019 (Lei n.º 13.707/18) apenas se limita a reproduzir, em seu artigo 114, § 15, os requisitos do artigo 14 da LRF para proposições legislativas e as suas emendas que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem diminuição de receita ou aumento de despesa da União.

No tocante à orientação para elaboração da LOA, a LDO deve definir parâmetros para a elaboração do demonstrativo de renúncias exigido pelo artigo 165, § 6º, da CF, ao subordinar a lei orçamentária em requisitos e parâmetros essenciais que devem constar no demonstrativo, tais como, dentre outros:

- a) Metodologias de identificação de gastos tributários (inclusive a definição do sistema tributário de referência), a partir de critérios uniformes e exequíveis;
- b) Regionalização das demonstrações, por critérios claros e distintos;
- c) Tributos alcançados pelo gasto tributário, de modo individualizado;
- d) Modalidade da renúncia, tais como aquelas enunciadas pelo artigo 14 da LRF;

- e) Relação dos gastos tributários com os setores, programas, objetivos ou metas previamente estabelecidos no PPA;
- f) Identificação do público-alvo (agentes extragovernamentais) eleito para concorrer com o objetivo interventor;
- g) Identificação dos agentes governamentais e instituições públicas competentes para a instituição, gestão e controle dos gastos;
- h) Mensuração da renúncia decorrente dos gastos tributários, de forma individualizada;
- i) Mensuração das medidas de compensação, de forma individualizada;
- j) Demonstração dos critérios objetivos adotados na mensuração de perdas e compensações.

No que se refere à transparência, o Demonstrativo em tela deve apresentar, de modo detalhado e objetivo, as renúncias de receita previstas no projeto de LDO, para uma melhor avaliação do seu impacto nas metas fiscais fixadas, além de orientar a elaboração da LOA considerando o montante das renúncias fiscais concedidas, conforme acima descrito. Apesar de esse demonstrativo ter por base legal o art. 4º, § 2º, inciso V, da LRF, ele visa a dar transparência também ao cumprimento dos requisitos exigidos para a concessão ou ampliação de benefícios de natureza tributária dispostos no artigo 14 da LRF, acima mencionado. Para tanto, o demonstrativo deve ser acompanhado da abertura e análise dos critérios estabelecidos para as renúncias de receitas e suas respectivas compensações, dividindo-os entre tributos, modalidade de renúncias, setores, programas e público-alvo, mensuração da renúncia e medidas de compensação, a fim de dar maior consistência e transparência aos valores apresentados.

Em síntese, guardando direta relação com o planejamento prévio de gastos tributários, deve o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, constante da LDO para o respectivo exercício orçamentário, ser elaborado para dar maior objetividade aos programas, objetivos, metas ou iniciativas do PPA que contenham gastos tributários, promovendo um controle *ex ante* de renúncias de receitas públicas, com planejamento a respeito das medidas de equilíbrio orçamentário, orientações para a elaboração da LOA e transparência a respeito de critérios e indicadores de renúncia de receitas.

Em pesquisa empírica realizada para esta tese mediante acesso à LDO 2019 de todos os Estados da federação, de suas respectivas capitais e do Distrito Federal, foi examinada a

presença, ou não, do demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receitas, exigido pelo artigo 4º, § 2º, inciso V, da LRF. O resultado da pesquisa denunciou que os Estados de Sergipe e Mato Grosso do Sul, bem como as cidades de Maceió, Fortaleza, São Luís, Boa Vista e Aracaju não apresentaram o demonstrativo anexo à LDO 2019, de modo a não conceder transparência sobre os gastos tributários e, principalmente, das medidas de compensação da renúncia de receitas, em ofensa direta à exigência da LRF.

5.5. *Os gastos tributários na Lei Orçamentaria Anual (LOA)*

A Lei Orçamentária Anual (LOA) estabelece os orçamentos dos entes federativos, por meio dos quais são estimadas as receitas e fixadas as despesas do governo. É no Projeto da LOA (PLOA) que o governo define as prioridades contidas no PPA, observa as diretrizes da LDO e fixa e as metas que deverão ser atingidas no ano subsequente. Ao fixar todas as ações do governo de cada ente federal, nenhuma despesa pública pode ser executada fora do orçamento.

Deve a LOA ser compreendida com abandono da visão clássica do orçamento, que o considerava como mera ferramenta de compilação das finanças e do patrimônio público, um inventário de recursos, limitado a contemplar a previsão das receitas e a fixação das despesas. Essa perspectiva tratava o orçamento apenas como a “lei de meios”, desvinculada do planejamento governamental e sem natureza instrumental para o desenvolvimento. No entanto, a LOA precisa se inserir na concepção moderna de orçamento-programa, em conexão com o planejamento do setor público, a governança orçamentária e a finalidade precípua de desenvolvimento econômico e social. Assume, portanto, feição política, econômica e social de verdadeiro instrumento interventor na economia, a partir da relação da Constituição Orçamentária com outros subsistemas constitucionais, com destaque para a Constituição Econômica, a Constituição Tributária e a Constituição Política.

Evidentemente, o orçamento público apresenta aspectos de ordem técnica, com relevo para as regras jurídicas, financeiras e contábeis, indispensáveis para que os objetivos acima destacados sejam adequadamente materializados na peça orçamentária proposta pelo Executivo e aprovada pelo Legislativo.

Ao integrar-se com as demais peças orçamentárias, como exige o artigo 165, § 7º, da CF, a LOA contém as previsões de receitas e autorização das despesas, apoiadas nos programas estabelecidos no PPA, com seus respectivos objetivos e metas, e nas diretrizes da LDO, com suas metas e prioridades da administração pública, sempre com vistas à redução

das desigualdades e promoção dos direitos fundamentais e das liberdades. O mesmo está repisado no artigo 5º da LRF, segundo o qual o PLOA deverá ser elaborado de forma compatível com o PPA e a LDO. Ainda, quando for encaminhado ao Poder Legislativo, o PLOA deverá conter, como anexo, o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e as metas constantes do Anexo de Metas Fiscais, que é parte integrante da LDO.

Essas normas dão maior concretude ao princípio da universalidade do orçamento, a demandar que a LOA não contenha omissões pertinentes a receitas e despesas do Estado. Esse postulado está expressamente previsto nos artigos 2º e 4º da Lei n.º 4.320/64, segundo os quais a Lei do Orçamento deve conter a discriminação da receita e de todas as despesas próprias dos órgãos do Governo, “obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade”. O postulado torna-se ainda mais claro a partir do artigo 167, I, da CF, pelo qual é vedado o início de programas ou projetos não incluídos na LOA.

Nas palavras de Deusvaldo Carvalho,

“a LOA tem por finalidade a concretização das diretrizes, objetivos e metas estabelecidas no plano plurianual. Poderíamos denominá-la orçamento por excelência ou orçamento propriamente dito. É por meio da LOA que o governo realiza (põe em prática) ano a ano, o que foi planejado para ser executado em quatro anos. Na LOA, o governo prevê a arrecadação de receitas e fixa a execução de despesas para o período de um ano, e o Poder Legislativo lhe autoriza, por meio de lei, a execução das despesas destinadas ao funcionamento da ‘máquina administrativa’”.⁶⁰⁶

Os gastos tributários estão presentes em diferentes etapas de elaboração, aprovação e execução orçamentária, e, nessa perspectiva, as normas de transparência e gestão relativas a esses dispêndios buscam ser compatibilizadas com o propósito de cada uma dessas fases de criação do orçamento. Deste modo, para fins didáticos, os gastos tributários serão analisados no contexto de cada uma das etapas do chamado *ciclo orçamentário* da LOA, ou seja, o transcurso de atos intrínsecos e necessários para a elaboração dessa lei orçamentária.

Para tanto, adota-se a concepção de ciclo orçamentário defendida por André Portella, que o divide em quatro fases distintas: proposta, processo legislativo, execução e controle.⁶⁰⁷

⁶⁰⁶ CARVALHO, Deusvaldo. *LRF – doutrina e jurisprudência*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 98.

⁶⁰⁷ PORTELLA, André. Lei orçamentária anual – LOA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 376. Assinala o autor que o número de fases do ciclo orçamentário não é consensual na doutrina, havendo autores, como Carlos Alberto de Ramos Filho, que o dividem em apenas três etapas: proposta, elaboração e execução.

Cada uma delas será examinada a partir da inserção dos gastos tributários em seus objetivos elementares.

5.5.1. Gastos tributários na proposta da LOA

A proposta da LOA compreende os estudos preliminares, empreendidos pelo Poder Executivo, destinados a estabelecer as metas e prioridades da gestão, por meio da definição dos programas e das obras a serem realizadas, com a respectiva indicação de recursos. Como assinala André Portella,⁶⁰⁸ ainda que todos os Poderes participem da elaboração da proposta, com a estimação de receitas e despesas, a fase de elaboração termina por consolidar as estimativas pelo Poder Executivo e o envio ao Legislativo, para início da segunda etapa do ciclo.⁶⁰⁹ A proposta deve ser enviada pelo Executivo no prazo fixado pela CF, bem como nas Constituições estaduais ou nas leis orgânicas dos Municípios e do Distrito Federal. A proposta da LOA relativa à União será encaminhada ao Congresso de acordo com o prazo estabelecido no artigo 35, § 2º, III, do ADCT, ou seja, em até quatro meses antes do encerramento do exercício (isto é, até 31 de agosto).

Pela conjugação do artigo 165 da CF, do artigo 22 da Lei n.º 4.320/64 e do artigo 5º da LRF, a proposta orçamentária encaminhada pelo Executivo, em necessária compatibilidade com o PPA e a LDO, deve ter a seguinte composição:

a) A *Mensagem*, que conterá: (i) a exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; (ii) a exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo; e (iii) a justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

b) O *Projeto de Lei de Orçamento*, que por sua vez deve incluir: (i) como anexo, o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO; (ii) *o demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia*, bem como das medidas de

⁶⁰⁸ PORTELLA, André. Lei orçamentária anual – LOA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 377.

⁶⁰⁹ Registra-se a iniciativa exclusiva do chefe do poder executivo para dar início ao processo legislativo das leis orçamentárias, na dicção específica do artigo 165 da CF, reforçado pelos artigos 61, § 1º, I, “b”, e 84, XXIII da mesma Carta.

compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; e (iii) reserva de contingência, com base na receita corrente líquida, de acordo com a forma de utilização e montante estabelecidos na LDO;

c) *Tabelas explicativas*, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação: (i) receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta; (ii) a receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta; (iii) a receita prevista para o exercício a que se refere a proposta; (iv) a despesa realizada no exercício imediatamente anterior; (v) a despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e (vi) a despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta; e

d) Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificção econômica, financeira, social e administrativa.

Constará ainda da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação.

O Projeto de Lei de Orçamento constitui a mais relevante parte da proposta, sobretudo porque as demais parcelas desta etapa do ciclo orçamentário têm como finalidade dar transparência e justificção para as estimativas de receita e autorização das despesas, realizadas em conexão com as demais leis do orçamento, os planejamentos e os princípios da governança orçamentária.

Como visto acima, faz parte integrante e indissociável do projeto de lei orçamentária o “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, na dicção do artigo 165, § 6º, da CF, complementado pelo artigo 5º, II, da LRF, que inclui nessa exigência a demonstração das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

Trata-se de determinação constitucional com objetivo precípuo de dar maior transparência às renúncias de receitas públicas derivadas, ocasionadas pela instituição de gastos tributários, de modo a permitir que todas as fases do ciclo orçamentário – com destaque ao processo legislativo, fase na qual ocorre o escrutínio parlamentar a respeito das decisões de gastos públicos – possam ser desempenhadas a partir de informações necessárias

e suficientes para a participação e deliberação consciente e racionalizada do orçamento, por todos os atores que, de algum modo, participam desse processo.

Nesse contexto, ganha relevo a *função de transparência* do orçamento, pela qual todas as informações, atos administrativos, debates, deliberações e mais eventos que interferem na elaboração do orçamento devem ser públicos e disponíveis, com ampla difusão por canais oficiais de fácil acesso para ampla divulgação e participação.

Em última análise, a transparência é uma garantia ínsita à segurança jurídica, na medida em que assegura a todos aqueles envolvidos no ciclo orçamentário, incluindo os particulares, a acessibilidade e pleno conhecimento quanto ao conteúdo e aos fins das leis orçamentárias, tanto em relação às decisões políticas subjacentes quanto no tocante aos programas, objetivos, metas e ações destinadas a suportar a estimativa das receitas e a autorização das despesas públicas.

Nas palavras incisivas de Heleno Taveira Torres,

“A transparência das finanças públicas é um direito que deflui dos princípios democrático e republicano, a integrar o interesse de todos na condução do Estado, ao tempo que a função de planejamento e o dirigismo que devem compor as leis orçamentárias confluem para definir o próprio modelo de sociedade e de construção do Estado. O orçamento é procedimento que tem por finalidade gerar confiança, interna e externa, assegurar estabilidade financeira ao Estado e afirma as garantias de continuidade de sua estrutura”.⁶¹⁰

A despeito de decorrer da própria CF, a transparência também é parte elementar da responsabilidade na gestão fiscal, na expressa dicção do artigo 1º da LRF. Em concretude a esse pilar, o artigo 48 da mesma lei define como “instrumentos de transparência da gestão fiscal” os “planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias”, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. Em matéria de gastos tributários, essa orientação responsável e transparente do orçamento encontra guarida no artigo 5º do mesmo diploma legal, que exige medidas de transparência de gastos tributários relativas ao projeto de lei orçamentária, como visto acima.

As Leis Complementares n.º 131/2009 (conhecida como “lei de transparência financeira”) e n.º 156/16 vieram a estabelecer novas medidas para assegurar a transparência

⁶¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 357. Na lição de Fernando Facury Scaff, “A publicidade e a transparência são essenciais em uma república e na atividade financeira como um todo, o que permite afirmar sua essencialidade no âmbito do orçamento republicano” (SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018). p. 432.

na gestão fiscal, mediante inclusões e alterações no artigo 48 da LRF, com destaque para (i) incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (ii) liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e (iii) adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União.

O artigo 48-A da LRF, incluído pela LC N.º 131/09, traz também importantes disposições a respeito de acessibilidade e cognoscibilidade de despesas e receitas públicas, ao exigir que os entes da federação disponibilizem a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: (i) quanto à despesa, todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; e (ii) quanto à receita, o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

A congregar todas essas diretrizes da LRF, Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Bastos Correia Neto assim pontuam:

“A transparência é um dos princípios fundamentais da Lei Complementar n.º 101/2000. No contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal, a relação entre transparência e responsabilidade fiscal é intrínseca: a gestão responsável é também transparente. O princípio compõe, juntamente com o planejamento e o equilíbrio nas contas públicas, o próprio cerne do conceito de ‘responsabilidade na gestão fiscal’ e encontra na lei diferentes instrumentos para sua realização”.⁶¹¹

Com isso, os autores propõem que, na vertente da despesa pública, o princípio da transparência fiscal deve conter: (i) abertura e participação social na elaboração do orçamento; (ii) clareza na formulação das leis orçamentárias; (iii) sinceridade, completude e precisão na fixação das estimativas e dos objetivos do orçamento; (iv) ampla divulgação dos

⁶¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. Transparência fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 192.

documentos orçamentários; e (v) transparência a execução do orçamento e na divulgação dos dados a ele pertinentes. Assim, na visão dos juristas, “a transparência fiscal deve estar no processo de elaboração da lei, no próprio texto legal e em sua execução”.⁶¹²

Com efeito, a função de transparência do orçamento exige, com igual importância, que as informações pertinentes à elaboração orçamentária sejam claras, precisas, sistematizadas e compreensíveis, vedadas a utilização de obscuridades, omissões ou insuficiências que possam, de qualquer modo, reduzir o nível de cognoscibilidade de todos aqueles que participam deste processo, sobretudo dos cidadãos. Essa necessidade não decorre apenas do conteúdo semântico mínimo do princípio da transparência, mas também deflui de mandamento legal, qual seja, do artigo 11 da LC 95/98, segundo o qual “as disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica”.⁶¹³

Em conexão com a transparência do orçamento está o princípio da publicidade, que decorre do direito fundamental erigido no artigo 5º, inciso XXXIII, da CF, pelo qual todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

O princípio é especificamente exigido da administração pública pelo *caput* do artigo 37 da CF, bem como pelo § 1º do mesmo dispositivo, segundo o qual “a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.” Ainda no âmbito da administração, o artigo 216, § 2º, da CF exige “à administração pública,

⁶¹² MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. Transparência fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 190.

⁶¹³ A mesma disposição legal acrescenta que a clareza é alcançada pelas seguintes medidas: usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando; usar frases curtas e concisas; construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis; buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente; usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico. A precisão, por sua vez, deve se dar mediante as seguintes providências: articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma; expressar a ideia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico; evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto; escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais; usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado; grafar por extenso quaisquer referências feitas, no texto, a números e percentuais; grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto.

na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem”. Este princípio não se resume apenas à administração, pois alcança os atos processuais administrativos (artigo 5º, inciso LX, da CF), cuja restrição possível está limitada ao interesse social e à presença de advogados (artigo 93, inciso IX, da CF).

No nível infraconstitucional, a Lei n.º 12.527/11, conhecida como a lei de acesso à informação, busca assegurar o direito fundamental de acesso à informação, por meio das seguintes diretrizes: observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; desenvolvimento do controle social da administração pública.

A partir da sistematização dos elementos ínsitos à transparência e à publicidade exigidas da administração pública nos mais diversos âmbitos e níveis, inclusive orçamentário, se mostra imprescindível cotejar estes elementos com a escolha da CF e da lei complementar em termos de transparência dos gastos tributários, no seio do ciclo orçamentário.

O primeiro passo está em examinar o modelo adotado pela CF/88, e o tratamento que lhe é atribuído pelas regras da contabilidade do setor público. Como visto acima, faz parte integrante e indissociável do projeto de lei orçamentária o “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, na dicção do artigo 165, § 6º, da CF, complementado pelo artigo 5º, II, da LRF, que inclui nessa exigência a demonstração das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

5.5.1.1. Orçamento bruto, normas contábeis demonstração apartada de gastos tributários

Num primeiro plano, o princípio do *orçamento bruto*, que guarda íntima relação com o princípio da universalidade do orçamento, determina que todas as parcelas da receita e da despesa devem constar no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução.

O objetivo dessa restrição é impedir a inclusão de valores líquidos ou de saldos resultantes do confronto entre receitas e as despesas de determinado serviço público, o que certamente reduziria a transparência ínsita à elaboração das leis orçamentárias.

Este princípio está consagrado no artigo 6º da Lei n.º 4.320/64, segundo o qual “Todas as receitas e despesas constarão da Lei do Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”. Reforçando este princípio, o § 1º do mesmo artigo estabelece o mecanismo para registro das transferências intergovernamentais, ao exigir que as cotas de receitas que uma entidade pública deve transferir a outra serão incluídas, como despesa, no orçamento da entidade obrigada à transferência, e, como receita, no orçamento da que as deve receber.

Ao comentar o princípio do orçamento bruto, assim se manifesta Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt:

“Outro aspecto prático da abrangência do orçamento é a inclusão de receitas e despesas pelos seus valores totais, evitando qualquer tipo de ‘compensação’ entre umas e outras pela qual sejam apresentados valores líquidos (de arrecadação ou de gasto). A utilização de valores ‘líquidos’ distorce o entendimento das transações: por um lado, um pequeno valor ‘líquido’ de um gasto pode esconder um total de despesas enorme, acompanhado por arrecadação do mesmo porte, o que reduz a visibilidade e a probabilidade de exame acurado das transações envolvidas. De outra parte, a não evidenciação de todas as receitas pelos valores brutos dá margem à possibilidade de apropriação de uma parcela arrecadada antes de seu registro orçamentário, em forte incentivo ao desvio de tais recursos. Por fim, a avaliação macroeconômica dos efeitos do orçamento, em termos de impacto sobre a demanda agregada, ou de competição com o setor privado por recursos (*crowding out*) fica bastante comprometida quando não se conhecem com precisão os reais fluxos de renda que o orçamento irá acarretar, em ambos os sentidos, mas apenas uma compensação aritmética deles que não corresponde à realidade das transações econômicas que virá a ocorrer efetivamente em função da execução orçamentária”.⁶¹⁴

Deste modo, receitas tributárias devem ser reconhecidas no orçamento público por seu montante bruto, sem sofrer reduções pelas despesas que lhe sejam intrínsecas.

Sem prejuízo desse princípio, o artigo 165, § 6º, da CF, complementado pelo artigo 5º, II, da LRF, estabelece que os gastos tributários não são parte integrante do orçamento, na perspectiva da estimação das receitas, uma vez que são objeto de *divulgação apartada*, por

⁶¹⁴ BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. *Instituições e teoria orçamentária* – pontos para discussão econômica e gerencial. Brasília: Senado Federal, 2012. p. 39. (Orçamento em discussão n. 20).

meio de anexo obrigatório ao projeto de lei orçamentária que contenha a estimativa da renúncia das receitas e os eventuais impactos sobre as despesas.

As normas da contabilidade pública também evidenciam que os gastos tributários transitam apenas como anexo à proposta do orçamento, uma vez que a estimativa da receita promovida na primeira fase do ciclo orçamentário não contempla a renúncia decorrente de gastos tributários.

No âmbito das regras contábeis do setor público, o tema está tratado na Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, de 21 de outubro de 2016, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade com base na delegação estabelecida pela alínea “f” do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterada pela Lei n.º 12.249/10.

A norma contábil em questão foi editada no contexto de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, e foi elaborada de acordo com a IPSAS 23 – *Revenue from Non-Exchange Transactions*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac). O objetivo dessa norma é estabelecer as exigências, para fins de demonstrações contábeis, para a receita proveniente de *transações sem contraprestação*, ou seja, aquelas nas quais a entidade recebe recursos sem nada entregar, ou entrega valor irrisório em troca. Contempla ainda outro grupo de transações sem contraprestação nas quais a entidade pode fornecer alguma compensação diretamente em troca dos recursos recebidos, mas tal compensação não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos. Nesses casos, a entidade determina se há combinação de transações com e sem contraprestação, sendo cada componente reconhecido separadamente.

Dentre as hipóteses mais recorrentes de receitas em transações em contraprestação estão as receitas tributárias, as transferências intergovernamentais e outras hipóteses de ingressos que se enquadrem nessa categoria, como subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças e doações.⁶¹⁵

⁶¹⁵ As receitas de transação *com* contraprestação são tratadas pela NBC TSP 02, de 21 de outubro de 2016, e são aquelas nas quais a entidade recebe ativos ou serviços, ou tem passivos extintos, e diretamente entrega em troca um valor aproximadamente equivalente (prioritariamente sob a forma de bens, serviços ou uso de ativos) à outra parte. Incluem as hipóteses de prestação de serviços, venda de bens e de uso, por parte de terceiros, de outros ativos que gerem aluguel, arrendamento, juros, royalties e dividendos ou distribuições assemelhadas. Existem também transações adicionais em relação às quais não fica claro, imediatamente, se são transações com ou sem contraprestação. Nesses casos, a avaliação da essência da transação determina se são com ou sem contraprestação. Por exemplo, a venda de bens é normalmente classificada como transação com contraprestação. Se, entretanto, a transação for por preço subsidiado, ou seja, o preço não se iguala a

Para compreender o tratamento contábil dos gastos tributários, é preciso debruçar-se sobre dois conceitos principais que fundamentam a NBC TSP 01, quais sejam: as *despesas pagas por meio do sistema tributário*, e os gastos tributários propriamente ditos. As primeiras, de acordo com a definição atribuída pela norma contábil, “são os montantes (valores) disponíveis aos beneficiários, independente de pagarem ou não tributos”. O item 72 da aludida norma fornece exemplo dessa categoria:

“72. Em algumas jurisdições, o governo utiliza o sistema tributário como um método conveniente de pagamento de benefícios aos contribuintes que seriam, de outra maneira, pagos utilizando-se outros meios de pagamento, tais como depósito direto do montante na conta bancária do contribuinte. Por exemplo, o governo pode pagar parte dos prêmios de seguro de saúde dos seus residentes, para encorajar a aceitação de tal seguro, tanto pela redução do passivo tributário do indivíduo ou pagando um montante diretamente à companhia de seguros. Nesses casos, o montante é devido independentemente de o indivíduo pagar tributos.”

Nessa categoria de despesas, os benefícios estão disponíveis aos recebedores, independentemente de estes serem ou não contribuintes, de forma que os benefícios advindos do gasto público não estão direta ou indiretamente atrelados a uma relação jurídico-tributária específica entre a unidade federativa e o indivíduo ou empresa alcançados pela regra. Em outras palavras, o beneficiário da despesa não tem obrigação de pagar um determinado tributo para usufruir dos respectivos proveitos. Outros exemplos hipotéticos seriam:⁶¹⁶

a) Uma obrigação do Estado a prestar assistência financeira aos alunos matriculados nas instituições de educação superior. A assistência pode ser promovida por meio de repasse financeiro às Instituições de Ensino Superior (IES) ou por meio do sistema tributário, com isenções de tributos estaduais para essas instituições, cujos benefícios são experimentados pelos alunos, mediante a redução de matrículas e mensalidades;

b) Um programa de governo em que o Estado incentive a utilização de hospitais privados, por carência de hospitais públicos em determinada região, quer seja mediante o reembolso direto ao cidadão pelo valor despendido na assistência privada à saúde, quer reduzindo o passivo tributário desse indivíduo.

aproximadamente ao valor justo dos bens vendidos, tal transação satisfaz à definição de transação sem contraprestação.

⁶¹⁶ Conforme *Renúncia de receita: reconhecimento, mensuração e evidenciação*, Governo do Estado de Santa Catarina, Brasília, out. 2018. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/676688/Item+5+-+Ren%EF%BF%BDncia+de+Receita+-+CTCONF.pdf/317dba98-a345-46f6-8356-5193531d8822>.

Acesso em: 16 nov. 2019.

De outra banda, a NBC TSP 01 considera os gastos tributários como “as disposições preferenciais da legislação tributária que fornecem benefícios fiscais a certos contribuintes e que não estão disponíveis a outros”. Exemplos dessa perspectiva contábil são providos pelo item 74 da norma em questão, nos seguintes termos:

“74. Na maioria de jurisdições, os governos utilizam o sistema tributário para encorajar certos comportamentos financeiros e para desestimular outros. Por exemplo, em algumas jurisdições, é permitido que os contribuintes deduzam os gastos com saúde da base de cálculo da tributação sobre a renda. *Esses tipos de benefícios estão disponíveis somente para os contribuintes. Se a entidade (incluindo pessoa física) não paga tributos, ela não pode se beneficiar.* Esses tipos de benefícios são chamados gastos tributários”.

Pela leitura do exemplo fornecido, torna-se claro que o critério distintivo eleito pela norma contábil entre as despesas pagas por meio do sistema tributário e os gastos tributários está na vinculação com o pagamento de tributos pelo respectivo beneficiário. Enquanto nas primeiras despesas essa relação não ocorre, no segundo caso, fazem parte ínsita à própria definição do instituto.

A NBC TSP 01 fez questão de reforçar essa circunstância, ao diferenciar expressamente as duas categorias, conforme o item 75 da mencionada norma:

“75. A distinção essencial entre despesas pagas por meio do sistema tributário e gastos tributários é que, para as despesas pagas por meio do sistema tributário, o montante está disponível aos recebedores, independentemente do fato deles pagarem tributos ou de se utilizarem de mecanismo particular para pagar seus tributos. A compensação entre a receita tributária e as despesas pagas por meio do sistema tributário não é permitida”.

A partir da distinção dessas duas categorias, a norma contábil expressamente define, em seu item 71, que “A receita tributária deve ser determinada pelo seu montante bruto. *Não deve ser reduzida pelas despesas pagas por meio do sistema tributário*”, de forma que, para essas despesas, deve haver o registro contábil específico no passivo, ficando vedada a demonstração contábil líquida, ou seja, apenas mediante a dedução da receita, sem evidenciação nas contas de ativo e de passivo. Deve haver, portanto, o registro de despesa patrimonial.

A justificativa para a aplicação do princípio do orçamento bruto para as despesas pagas por meio do orçamento tributário está em que, inexistindo obrigação do beneficiário em pagar tributos, devem ser consideradas como despesas para o governo, com

reconhecimento separado nas demonstrações, sendo que a receita tributária deve ser acrescida pelo montante dessas espécies de dispêndios.

Tratamento diverso é atribuído aos gastos tributários, que na perspectiva da NBC TSP 01 – uma vez que se relacionam especificamente a contribuintes – “são *receitas perdidas*, não despesas, e não originam entradas ou saídas de recursos, quer dizer, elas não originam ativos, passivos, receitas ou despesas ao governo tributante” (item 74, *in fine*). Por estes fundamentos, determina a norma que os gastos tributários não devem compor o montante das receitas tributárias, de forma que sua evidenciação não ocorre mediante lançamento de despesa no passivo, mas apenas na consideração direta sobre a estimação da receita.

De acordo com a norma contábil em exame, os gastos tributários não são objeto sequer de divulgação por parte da entidade, seja em notas explicativas, seja em relatórios contábeis de propósito geral. O item 106 da NBC TSP 01 não inclui as renúncias de receitas tributárias dentre as hipóteses de divulgação obrigatória, uma vez que a regra parte das receitas de transações sem contraprestação, dentre as quais já não se incluem os gastos tributários. De igual modo, o item 107 da mesma norma, que explicita o conteúdo mínimo das notas explicativas às demonstrações financeiras, se restringe a itens relacionados exclusivamente às receitas de transações sem contraprestação, tais como as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento e as principais classes da receita, o que exclui de plano os gastos tributários, tratados como uma *receita perdida* pela citada regra.

Evidencia-se assim que a definição de gastos tributários utilizada pela norma contábil está parcialmente distanciada daquela adotada na presente tese. Isto porque, para a NBC TSP 01, é essencial para caracterizar um gasto tributário que a renúncia da receita tributária esteja relacionada *diretamente* com o contribuinte, de modo que o benefício subjacente apenas ocorre por ocasião da apuração ou do pagamento do tributo por parte do público-alvo da medida. Em consequência, a norma contábil não considera como gastos tributários outras renúncias de receitas tributárias, ainda que tenham objetivo declaradamente interventor na economia, mas cujo benefício seja atribuído a pessoa natural ou jurídica diversa do sujeito passivo da relação jurídico-tributária pertinente ao tributo que contempla o tratamento diferenciado. Essa hipótese, que contempla um benefício indireto na terminologia adotada pela regra contábil, consubstancia uma *despesa paga por meio do sistema tributário*, sujeita a registro em conta patrimonial do passivo no balanço público.

Na presente tese, a referibilidade específica entre o grupo de beneficiários e a norma extrafiscal não é essencial para caracterizar o gasto tributário. Como visto em 1.4.4, em nossa

perspectiva, os gastos tributários abrangem todas as renúncias de receitas tributárias, substitutivas de despesas públicas, que constituam uma diferenciação entre contribuintes em relação a um sistema tributário de referência, destinadas a dar concretude aos objetivos do Estado brasileiro e aos primados da ordem econômica previstos na CF, de acordo com uma política pública previamente planejada. Isto pode ocorrer ainda que o objetivo interventor seja o de alcançar indivíduos diversos daqueles eleitos como contribuintes pela regra-matriz de incidência tributária. Em outras palavras, tem-se um gasto tributário na lei extrafiscal que, promovendo uma diferenciação de contribuintes, com renúncia de receitas, adote como público-alvo da intervenção um grupo de indivíduos diversos dos contribuintes atingidos alcançados pela redução da carga tributária.

No exemplo acima apresentado, uma hipotética obrigação do Estado a prestar assistência financeira aos alunos matriculados nas instituições de educação superior, por meio de isenções de tributos para as instituições de ensino – com objetivo de redução de matrículas e mensalidades, a fim de subsidiar os estudos de alunos carentes – se caracteriza como gastos tributários, ainda que a política fiscal tenha como meta assegurar o acesso destes alunos ao ensino superior, e não simplesmente o de beneficiar as instituições.

De todo modo, a NBC TSP 01 aproxima-se do artigo 165, § 6º, da CF e do artigo 5º, II, da LRF, na parte em que não integra os gastos tributários nas contas patrimoniais do orçamento. Excluídas também eventuais notas explicativas de gastos tributários às demonstrações financeiras, resta a *divulgação apartada*, por meio de anexo obrigatório ao projeto de lei orçamentária que contenha a estimativa da renúncia das receitas e os eventuais impactos sobre as despesas, provenientes dos gastos tributários.

Aqui, a investigação que se impõe é estabelecer se este sistema de divulgação fora da peça orçamentária atende aos primados da transparência, da publicidade e da universalidade, a partir dos objetivos das etapas do ciclo orçamentário.

Antes de passar a este exame, é recomendável conhecer as experiências internacionais sobre o tema, de forma a congregiar elementos adicionais para a formulação de uma crítica abalizada ao modelo atualmente vigente no Brasil.

5.5.1.2. Relatórios de gastos tributários dentro e fora do orçamento na experiência internacional

A transparência fiscal é um tema que ocupa lugar de destaque na agenda de organismos internacionais. Como salienta Taryn Parry, em trabalho autorizado e publicado pelo FMI, a falta de transparência tributária e financeira, incluindo dados inadequados, responsabilidades ocultas e falta de clareza sobre as políticas do governo, contribuiu para a perda de confiança e alimentou a instabilidade global no final dos anos 90. A transparência fiscal – definida naquele trabalho como a política do governo em estar aberto ao público sobre sua estrutura e suas funções, intenções de políticas fiscais, contas do setor público e projeções fiscais – permite uma avaliação clara do desempenho fiscal passado, da atual posição do orçamento público, dos riscos fiscais e da direção futura da política fiscal. De um modo mais geral, registra o autor que as melhorias na qualidade e pontualidade dos dados fiscais contribuem decisivamente para aprimorar a análise dos dados e a qualidade das decisões, trazendo benefícios globais.⁶¹⁷

A busca da transparência no contexto internacional também foi impulsionada pela concorrência fiscal internacional prejudicial (*harmful tax competition*), verificada a partir da segunda metade do século passado. Como assinala Sérgio André Rocha,

“A globalização, o surgimento da economia digital, que intensifica a mobilidade da renda, a competição fiscal prejudicial entre países, o novo papel dos intangíveis e serviços na economia global, todos criaram um ambiente favorável para a evasão fiscal e o planejamento tributário internacional ‘agressivo’. [...] A busca da proteção da ‘parcela de receita tributária justa’ (*fair share of tax*) a que cada país teria direito tornou-se cada vez mais presente”.⁶¹⁸

A resposta inicial a essa conjuntura foi de um avanço em direção à transparência fiscal internacional, com destaque para os trabalhos desempenhados pelo Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações (do qual o Brasil faz parte), e posteriormente a criação e desenvolvimento, pela OCDE com o apoio do G-20, do projeto sobre erosão da base tributável e transferência de lucros (*BEPS – Base Erosion and Profit Shifting*).

A transparência fiscal corresponde a um conjunto de medidas elementares para que os dados pertinentes ao orçamento público – incluindo o planejamento público, a política fiscal, as decisões orçamentárias a respeito de receitas e despesas, etapas do ciclo orçamentário, gestão e controle – sejam adequados, suficientes, organizados, acessíveis, públicos e inteligíveis. A disponibilização de informações ao público e ao legislativo

⁶¹⁷ PARRY, Taryn. *The Role of Fiscal Transparency in Sustaining Growth and Stability in Latin America*. IMF Working Paper, set. 2007, p. 4.

⁶¹⁸ ROCHA, Sérgio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 4.

proporciona maior responsabilidade do governo, bem como aprimora a confiança e percepção do público para conduzir a um apoio mais íntegro a importantes reformas fiscais necessárias para reduzir a dívida pública e eliminar vulnerabilidades. Doadores e sociedade civil também se beneficiam da disponibilidade de melhores informações fiscais, que possam ser usadas para apoiar seus esforços para promover gastos sociais, reduzir a pobreza e promover resultados mais equitativos. A iniciativa privada também necessita da transparência fiscal para realizar seu planejamento, recomendado pelo artigo 174 da CF, na medida em que as decisões de política fiscal são cruciais para as decisões corporativas de investimentos, alocação de recursos e inúmeras outras.

De modo semelhante, em estudo desenvolvido para o Banco Mundial, Zhicheng Li Swift buscou demonstrar que a transparência nas operações do governo tem várias dimensões. Primeiro, a transparência requer o fornecimento de informações confiáveis sobre as intenções e previsões da política fiscal do governo. Segundo, são necessários dados e informações detalhadas sobre as operações do governo, incluindo a publicação de documentos orçamentários abrangentes que contenham contas classificadas corretamente para o governo em geral. Terceiro, os aspectos comportamentais devem estar presentes, incluindo regras de conflito de interesses claramente estabelecidas para funcionários eleitos e nomeados, requisitos de liberdade de informação, uma estrutura reguladora transparente, contratos públicos abertos, um código de conduta para funcionários da administração tributária e auditorias de desempenho publicadas.⁶¹⁹

Esses aspectos e dimensões da transparência são consistentes com os princípios do Código de Boas Práticas em Transparência Fiscal do FMI, de acordo com o qual a transparência fiscal deve ser construída sobre quatro pilares essenciais:

a) Clareza de papéis e responsabilidades, pelo qual (i) o governo deve ser diferenciado do restante do setor público e do resto da economia, e as funções de política e gestão no setor público devem ser claras e divulgadas publicamente, e (ii) deve haver uma estrutura legal, regulamentar e administrativa clara e aberta para o gerenciamento fiscal;

b) Processos de orçamento aberto, que (i) devem seguir um cronograma estabelecido e ser guiados por objetivos macroeconômicos e fiscais bem definidos, bem como (ii) procedimentos claros para execução do orçamento, monitoramento e relatórios de execução;

⁶¹⁹ “Swift, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 17. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

c) Disponibilidade pública de informações, de natureza abrangente, sobre atividade fiscal passada, atual e projetada e sobre os principais riscos fiscais, apresentada de forma a facilitar a análise de políticas fiscais com compromisso de tempestividade e qualidade; e

d) Garantias de integridade, ou seja, os dados fiscais devem alcançar padrões aceitáveis de qualidade, sujeitos a revisões internas e salvaguardas contra erros e omissões.⁶²⁰

Em adição, maior transparência fiscal – simplificando as regulamentações tributárias e comerciais e reduzindo a discricão – pode afetar positivamente o ambiente comercial e, assim, atrair investimentos. Estudo empírico desenvolvido por Zdenek Drabek e Warren Payne para a OMC documentou o impacto positivo da transparência fiscal e melhor governança no investimento e no crescimento econômico. Os autores descobriram que baixos níveis de transparência têm um impacto negativo relevante nos investimentos estrangeiros diretos (IED). A análise empírica demonstrou que o grau de transparência é um fator importante na atratividade de um país para investidores estrangeiros. Níveis altos de não transparência podem retardar de modo significativo a quantidade de investimento estrangeiro que um país poderia esperar, de modo que, quando uma nação toma medidas para aumentar o grau de transparência em suas políticas e instituições, pode esperar aumentos substanciais no nível de investimento estrangeiro em seu país. Esse aumento do investimento se traduz em mais recursos, o que aumenta o bem-estar social e a eficiência econômica.⁶²¹

No que se refere à transparência fiscal dos gastos tributários, o tema também tem merecido atenção específica de organismos internacionais e de diversos países. Na medida em que se dissemina a concepção de cambiabilidade entre gastos tributários e despesas públicas, cresce a demanda e a necessidade pela transparência de gastos tributários nas mesmas medidas exigidas para as despesas orçamentárias.

Leonard E. Burman e Marvin Phaup apontam que o problema fundamental está em que os gastos tributários são ocultados principalmente da opinião pública. De acordo com os autores, os gastos tributários já foram denominados, na ciência política, de “O Estado de Bem-Estar Oculto” – ou, ainda, o “Estado Submerso”. Eles sustentam que a relativa invisibilidade dos gastos tributários prejudica a democracia, porque sua obscuridade

⁶²⁰ *Manual on Fiscal Transparency*, International Monetary Fund, Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2007, p. ix-xiii.

⁶²¹ Drabek, Zdenek and Warren Payne, 2001, *The Impact of Transparency on Foreign Direct Investment*, WTO Staff Working Paper ERAD-99-02 (Geneva: World Trade Organization). Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/90677/2/773895744.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2019.

dificulta aos cidadãos entender como os programas governamentais os afetam.⁶²² Os lobistas podem obter subsídios ineficazes e caros por meio da lei tributária, que, de outro modo, jamais seriam aprovados como um programa de gastos diretos. Além disso, mesmo programas que possuam justificativa suficiente e resultados eficientes podem ser mal compreendidos, quando importantes disposições são executadas na lei tributária sem a devida transparência.

A despeito da política de publicação de relatório de gastos tributários ter se espalhado por inúmeros países a partir do final do século passado, ainda restam preocupações relevantes a respeito da transparência quanto aos critérios de concessão desses dispêndios, bem como dos instrumentos para sua gestão e para o controle da legalidade e dos resultados.

Com efeito, no âmbito da União Europeia, a Diretiva do Conselho 2011/85/EU, de 8 de novembro de 2011 – que regulamenta os requisitos para padrões de orçamento público –, exige em seu artigo 14, item 2, que os Estados-membros devem publicar informações detalhadas a respeito do impacto dos gastos tributários sobre as receitas.⁶²³

Nesse sentido, estudo da Comissão Europeia que se debruçou sobre as políticas de países integrantes do bloco registrou não apenas a complexidade do conceito de gastos tributários, mas também defendeu maior transparência no uso de tais dispêndios. Como resultado, foi estabelecida uma visão comum de que o limiar de evidências para justificar novos gastos tributários deve ser alto, e que uma análise de custo-benefício completa é necessária em todos os casos. Na avaliação e revisão desses gastos, uma abordagem mais temática, focada em tipos específicos ou em agrupamentos relevantes, com ampla divulgação, foi reconhecida como uma via promissora para alcançar maior transparência.⁶²⁴

O manual de transparência fiscal do FMI, anteriormente mencionado, apresenta diversas propostas para minorar os graus de obscuridade existentes na temática dos gastos tributários, em seus variados aspectos. De modo geral, aquela entidade considera que um documento que faça parte do orçamento contenha uma descrição dos principais gastos tributários do governo, indicando o objetivo da política pública de cada disposição, sua

⁶²² BURMAN, Leonard E. Economic, policy and budgetary aspects of tax expenditures. *In: The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*, European Commission, Economic Papers, n. 523, jul. 2014, p. 20.

⁶²³ Disponível em:

https://www.dgo.pt/EstatisticasFinancasPublicas/Documents/LegislacaoComunitaria/Directiva_2011-85-UE_ConselhoEuropeu-08_11_2011.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018.

⁶²⁴ *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*, European Commission, Economic Papers, n. 523, jul. 2014.

duração e os beneficiários pretendidos. Exceto em casos particularmente complexos, os principais gastos tributários devem ser quantificados. Idealmente, os resultados estimados desses gastos anteriores em comparação com os objetivos de suas políticas também devem ser apresentados, para que sua eficácia possa ser avaliada em relação às disposições de despesas diretas. Embora possa haver sérias dificuldades na estimativa da renúncia, relatar o custo aproximado dos gastos tributários e descrever a base das estimativas pode aumentar significativamente a transparência.

A relação dos gastos tributários com o orçamento pode variar entre os diversos países que promovem alguma política de transparência sobre o tema. Num ponto extremo, uma sistemática possível seria a incorporação dos gastos tributários na própria estimativa das receitas públicas, no processo de elaboração do orçamento, de forma que a receita seria apresentada de forma bruta (com a inclusão desses dispêndios) e os respectivos montantes dos gastos seriam registrados em contas patrimoniais do passivo. Essa sistemática equipararia os gastos tributários às despesas diretas, ao menos para fins de registros contábeis no orçamento.

A partir desse paradigma, sistemas alternativos podem se apresentar, variando desde documentos anexos ao orçamento, como ocorre no caso brasileiro, até simples relatórios governamentais sem relação direta com o processo orçamentário.

Entre os países que divulgam regularmente um relatório de gastos tributários, não há padrão sobre a relação desse documento com o orçamento. Um exame de dez países realizado pelo Banco Mundial evidencia essa realidade, ao identificar os seguintes resultados:⁶²⁵

Quadro 2 – Relatório de gastos tributários: relação com o orçamento e periodicidade.

⁶²⁵ BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. p. 10. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

País	Relação com o orçamento	Frequência
Austrália	Documento separado do governo	Anual
Áustria	Anexo como parte de um relatório de subsídios para os documentos orçamentários	Anual
Bélgica	Anexo do orçamento	Anual
Canadá	Sem relação direta com o orçamento, mas fornece informações adicionais de suporte	Anual
França	Anexo do orçamento	Anual
Alemanha	Parte do orçamento, denominado de “Relatório de Subsídios”	A cada dois anos
Itália	Documento independente sem relação com o orçamento	Esporádico
Holanda	Anexo ao memorando do orçamento (não diretamente relacionado com o orçamento, mas serve como suporte adicional de informações para o parlamento)	Anual
Inglaterra	Parte do “suplemento estatístico à declaração de outono”, não relacionado ao processo orçamentário ou como anexo ao orçamento	Anual
Estados Unidos	Parte dos documentos do orçamento anual, mas não integrado ao processo orçamentário	Anual

Verifica-se pelo resultado do estudo que, independentemente de medidas de transparência que possam ser adotadas por cada um dos países examinados, não há forte preocupação com uma relação direta entre o relatório de gastos tributários e a inclusão destes nas contas patrimoniais do orçamento. Com efeito, a relação mais direta se encontra apenas na Alemanha, onde o relatório de subsídios constitui parte integrante do orçamento. Num segundo nível de proximidade, Áustria, Bélgica e França inserem o relatório de gastos tributários como um anexo do orçamento, a exemplo do modelo brasileiro. Os demais países – Austrália, Canadá, Itália, Holanda, Inglaterra e Estados Unidos – não estabelecem

vinculações específicas de seus relatórios com o processo orçamentário, com destaque para a Itália, cujo documento é totalmente independente e elaborado de forma esporádica.

O modelo de não consideração dos gastos tributários nas contas contábeis de na estimativa da receita orçamentária é padrão pelo mundo, inclusive por força das normas contábeis internacionais, anteriormente examinadas. Seja por meio de documentos anexos ao orçamento, seja por relatórios que não guardam relação íntima com este último, o padrão considera que os gastos tributários não transitam diretamente pelas contas contábeis do orçamento.

Em trabalho conduzido pela OCDE sobre o tema, a entidade considera que esse padrão não atenta, necessariamente, contra as funções primordiais do orçamento e do princípio da universalidade.⁶²⁶ De acordo com o estudo, o mais importante é que o sistema de mensuração e divulgação dos gastos tributários seja construído para permitir que todo o montante despendido do tesouro público esteja sujeito a autorização legislativa, bem como que as autoridades orçamentárias (poderes executivo e legislativo) consigam tomar as decisões de alocação e distribuição dos recursos orçamentários com qualidade e transparência. Para tanto, é imperativo que todos os gastos tributários sejam mensurados em adição às estimativas das receitas, e sejam integrados à documentação do orçamento para consideração pelas autoridades orçamentárias.

De acordo com a entidade, um controle menos rigoroso dos gastos tributários em relação a outras despesas cria um incentivo para a criação de subsídios e transferências na forma de gastos tributários, independentemente das considerações objetivas que possam justificar tal escolha. Isso coloca em risco as funções alocativas e distributivas, macroeconômicas e administrativas do orçamento, bem como a função primária de cobrança de receitas do sistema tributário.

Para atingir as mencionadas finalidades, a OCDE propõe diretrizes de melhores práticas para a divulgação de gastos tributários no processo orçamentário, que podem ser assim sumarizadas:⁶²⁷

a) Os gastos tributários devem ser identificados pelo uso de um sistema tributário de referência. O *benchmark* não precisa necessariamente representar a base tributária normativa, mas deve ser abrangente e único;

⁶²⁶ OECD, Off-budget and Tax Expenditures, OECD Journal on Budgeting – Volume 4 – No. 1, 2004, p. 134.

⁶²⁷ OECD, Best practice guidelines – off budget and tax expenditures, 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials, jun. 2004, p. 14-19. Em igual sentido: OECD Best Practices for Budget Transparency, 2002. Recomendações semelhantes são apresentadas pelo FMI, de acordo com: Manual on Fiscal Transparency,

b) Todos os gastos tributários devem ser estimados e integrados na documentação apresentada às autoridades orçamentárias. As despesas regulares e os gastos tributários devem ser mostrados nessa documentação lado a lado, pelo mesmo número de anos;

c) De acordo com as regras do déficit nominal ou estrutural, os gastos tributários devem ser incluídos no limite máximo de despesas que é definido todos os anos durante a preparação do orçamento ou em um limite especial para gastos tributários. O excesso de gastos tributários deve ser totalmente compensado;

d) Todos os gastos tributários devem ser revisados da mesma maneira que as despesas regulares no processo orçamentário anual, e procedimentos especiais de avaliação, incluindo a revisão do programa, devem ser aplicados aos gastos tributários da mesma maneira que nas demais despesas;

e) Gastos tributários devem ser atribuídos a ministérios individuais, mas a responsabilidade pelas estimativas deve permanecer com o Ministério das Finanças (ou equivalente);

f) Gastos tributários devem ser estimados por receita perdida, a par dos demais critérios possíveis de mensuração.

Nos Estados Unidos, o modelo de separação do relatório de gastos tributários com relação ao processo orçamentário não está imune a críticas. Em defesa de uma maior integração e transparência, Leonard E. Burman e Marvin Phaup defendem que o sistema deve sofrer alterações severas, incluindo a adição dos gastos tributários aos totais do orçamento, consistentes com sua equivalência às despesas públicas, com a classificação de novos gastos tributários como aumentos nos gastos, e não como uma redução nas receitas.⁶²⁸

É digno de registro, ainda, o manual de melhores práticas de mensuração de gastos tributários, editado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), que enumera diversas medidas essenciais para que os relatórios de gastos tributários sejam elaborados e divulgados, com vistas a assegurar a transparência fiscal e a relação adequada com o processo orçamentário. Em linha com as diretrizes da OCDE, a entidade propugna um padrão que abrange desde uma descrição do modelo institucional adotado em cada país, e passa pela qualidade da informação, listas e categorias de gastos tributários, descrição de suas características elementares e critérios de mensuração.⁶²⁹

⁶²⁸ BURMAN, Leonard E.; PHAUP, Marvin. Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform. NBER Working Paper No. 17268, August 2011, p. 22.

⁶²⁹ Para maior aprofundamento, vide: INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. *Handbook of best practices on tax expenditure measurements: An Iberoamerican experience*. Panamá: CIAT Executive Secretariat, 2011.

5.5.1.3. O sistema brasileiro de demonstrativo regionalizado do efeito dos gastos tributários sobre as receitas e despesas no projeto da LOA

Conforme examinado anteriormente, o sistema brasileiro de transparência dos gastos tributários compreende a elaboração de um demonstrativo anexo ao projeto da lei orçamentária anual, conforme exigência do artigo 165, § 6º, da CF, de observância obrigatória por todos os entes federativos. Este dispositivo constitucional prevê que o demonstrativo deve conter, no mínimo, os seguintes requisitos: ter caráter regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas; e abranger isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

No que se refere ao primeiro requisito, deve o demonstrativo dividir a identificação e mensuração de gastos tributários de modo regionalizado, com o fim de permitir a análise destes dispêndios em conexão com os planejamentos de desenvolvimento regional e local. Em termos práticos, a regionalização do demonstrativo deve se dar, preferencialmente, mediante cortes metodológicos por função orçamentária (programas), modalidade de gasto (área econômica de aplicação) e espécie tributária e, a partir destes grupos, apresentar de modo individual as características essenciais de cada um dos gastos tributários.

No tocante aos efeitos sobre as receitas públicas, destina-se o demonstrativo a mensurar, com método transparente e rastreável, a renúncia de receitas tributárias decorrentes de cada um dos gastos tributários, compilando-se os dados para fins de regionalização, de acordo com os parâmetros acima comentados.

No que se refere ao impacto sobre as despesas públicas, é possível afirmar que o artigo 165, § 6º, da CF o exige especialmente para os subsídios e benefícios de natureza financeira e creditícia, que constituem despesas públicas diretas do orçamento, e estão inseridos no mesmo dispositivo constitucional.

Essa disposição sugere que os gastos tributários e os benefícios financeiros e creditícios deveriam ter sua mensuração consolidada num mesmo demonstrativo, para permitir a devida comparabilidade entre subsídios diretos e indiretos do Estado, de forma a produzir informação qualificada para o exame das políticas públicas no curso da deliberação orçamentária. Essa comparação seria útil para definir, no mínimo, eventuais conflitos de objetivos interventores entre subsídios diretos e indiretos, ou a concorrência de programas para a mesma finalidade, gerando ineficiência do gasto público.

Este é o modelo adotado na Alemanha, onde o governo central publica o “relatório de subsídios”, que compreende uma definição abrangente de auxílios estatais a entidades públicas e privadas e a indivíduos, desde transferências diretas de recursos, até benefícios de natureza tributária. O modelo é eficiente, porque permite, dentre outros objetivos, uma maior comparabilidade entre cada uma das modalidades (direta e indireta) e uma avaliação relativa de resultados.⁶³⁰

Por derradeiro, as modalidades de gastos tributários inseridas no artigo 165, § 6º, da CF – isenções, anistias e remissões – são meramente exemplificativas, dado que a finalidade do dispositivo constitucional é a de dar transparência a todas as formas de renúncias de receitas públicas derivadas de natureza tributária. A confirmar essa característica, o mesmo artigo compreende outros “subsídios de natureza tributária”, de modo a não deixar dúvidas quanto à sua abrangência material.

Não há na legislação infraconstitucional quaisquer outros requisitos mínimos que devam ser atendidos pelo demonstrativo, tais como, dentre outros que podem ser considerados: divisão das regiões, critérios de identificação de gastos tributários, parâmetros de mensuração, informações relacionadas ao planejamento, relação direta com a LDO e o PPA, demonstração dos resultados, comparação com outros exercícios, etc.

A ausência de critérios mínimos previstos em regulamentação concede uma liberdade ampla à administração tributária para elaborar o demonstrativo, o que cria dificuldades importantes para os sistemas de gestão e controle a respeito da qualidade das informações prestadas e a utilidade para o processo orçamentário. A prática mundial – da qual não se diferencia a brasileira – demonstra que, na medida em que cresce a desregulamentação, reduz-se a transparência e o compromisso com os objetivos precípuos do demonstrativo.

Antes de apresentar uma proposta de padrão para que os demonstrativos de gastos tributários no Brasil atendam às suas funções precípuas, de acordo com os ditames da CF e da lei complementar, é importante verificar a prática atual dos entes federativos brasileiros na elaboração de suas demonstrações, para que as eventuais críticas possam redundar numa proposta abrangente, real e factível.

⁶³⁰ Conforme o Relatório de Subsídios, dividido entre os benefícios financeiros, creditícios e tributários, disponível em: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/2018-01-24-26th-subsidy-report-summary-download.pdf?__blob=publicationFile&v=8. Acesso em: 24 jul. 2019.

5.5.1.4. O “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA” da União Federal

Conforme descrito em 1.3, o Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil elabora anualmente o chamado “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)”, que cumpre o papel atribuído pelo artigo 165, § 6º, da CF e pelo artigo 5º, II, da CF. Até o ano de 2019, o demonstrativo consolidava todas as informações pertinentes à evidenciação dos gastos tributários, desde os conceitos elementares, até critérios de mensuração e divisões por região e programas governamentais.

A partir do Demonstrativo dos Gastos Tributários – PLOA 2020,⁶³¹ serão publicados 2 (dois) arquivos, a saber: o primeiro, em formato PDF, abrangerá o conteúdo teórico e gerencial acerca dos gastos tributários; e o segundo, em formato de planilha eletrônica, conterá quadros com as estimativas de renúncia segmentadas por uma série de atributos, como função orçamentária, tributo e região geográfica.

Em paralelo, a RFB emitiu em 2019 outros dois documentos, que servem de premissas conceituais para o demonstrativo anteriormente mencionado. O primeiro é o documento denominado “Gasto Tributário – Conceito de Critérios de Classificação”,⁶³² que contém bases conceituais e metodológicas para identificar os gastos tributários, tais como o conceito destes gastos e o paradigma do sistema tributário de referência. O segundo documento se denomina “Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários”, e está centrado em estabelecer os métodos que são adotados pela RFB para mensurar a renúncia de receita tributária decorrente destes dispêndios indiretos.⁶³³ Uma vez que todos estes documentos devem ser compreendidos em plena integração, serão considerados, em conjunto, como o “Demonstrativo de Gastos Tributários” da União para o PLOA 2020.

O demonstrativo parte de um conceito de gasto tributário, que na visão da RFB,

“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 – STR, reduzindo a arrecadação potencial e,

⁶³¹ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2020/dgt-ploa-2020-base-conceitual-v1-0.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

⁶³² Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

⁶³³ <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/anexo-metodologico-versao-1-1.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.”

O conceito adota abertamente como elementos a cambiariedade com despesas diretas, a finalidade interventora, a comparação com um sistema tributário de referência e a renúncia de receitas tributárias. Afirma o próprio demonstrativo que o conceito adotado teve como referência os critérios propugnados pela OCDE e o CIAT.

A RFB utiliza historicamente o critério da *perda de arrecadação* para a mensuração dos gastos tributários, que simula uma tributação regular sobre o volume das operações desoneradas que efetivamente ocorreram, ou esperadas para o futuro, mantendo os demais fatores constantes. Por definição, não leva em consideração as alterações de comportamento dos contribuintes.⁶³⁴

Como critério de identificação dos gastos tributários, o demonstrativo elege o *sistema tributário de referência*, em linha com o conceito previamente adotado. Para identificar este sistema, o demonstrativo adota o denominado “enfoque legal”, ou seja, a partir da legislação tributária, em abandono às perspectivas conceitual – que se baseia numa definição teórica do tributo – e de subsídio análogo, que considera gasto tributário somente as concessões tributárias que são análogas a um subsídio direto. Fixada essa premissa, o demonstrativo estabelece aquilo que denomina de “bases de incidência tributária”, ou seja, busca extrair da legislação tributária cada uma das bases imponíveis dos tributos (renda e consumo) para que sirvam de paradigma e permitam identificar tratamentos diferenciados em relação a cada um dos tributos que se enquadram nessas bases. Essa etapa permitiu ao demonstrativo definir um sistema de referência para cada um dos tributos examinados.

Com essas premissas, o demonstrativo apresenta os gastos tributários de modo individual, com a discriminação dos seguintes itens: descrição, regulamentação, prazo de vigência, fonte de informações, função orçamentária (programas), regionalização e metodologia de cálculo.

Por fim, os gastos tributários são organizados e apresentados por diversas formas e critérios, com alta transparência, mediante 25 quadros demonstrativos. Os quadros apresentam os valores de gastos tributários por função orçamentária e por tributo, consolidados por região geográfica do país e comparados com os valores do PIB e da receita administrada pela RFB.

⁶³⁴ Os critérios de mensuração serão abordados em 5.5.1.7.

O demonstrativo da União anexo ao PLOA 2020 estima o gasto tributário para o citado ano em R\$ 331,18 bilhões, representando 4,35% do Produto Interno Bruto e 21,80% das receitas administradas pela RFB. O valor representa uma elevação nominal de 8,09% em relação ao ano anterior.⁶³⁵ Em termos regionais, as regiões Sudeste e Sul obtiveram as maiores participações dos benefícios, com 50,83% e 14,59% respectivamente. De outro turno, a região centro-oeste possui uma renúncia tributária de apenas 9,39% de sua arrecadação. Por sua vez, as regiões Norte e Nordeste possuem os maiores percentuais de participação da renúncia em relação às suas respectivas arrecadações, com 111,19% e 41,19% respectivamente. Ou seja, de acordo com o demonstrativo, a região Norte teria renúncias de receitas tributárias superiores à própria arrecadação, o que já evidencia, de plano, problemas metodológicos na mensuração dos gastos tributários.⁶³⁶

Por fim, o demonstrativo aponta que o Simples Nacional é o gasto tributário de maior participação no valor total (25,13%), seguido dos Rendimentos Isentos e Não Tributáveis – IRPF (10,48%), entidades sem fins lucrativos – imunes e isentas (9,22%), Agricultura e Agroindústria (8,84%) e Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio (8,64%).

5.5.1.4.1. Críticas

Em termos gerais, o demonstrativo de gastos tributários elaborado para o PLOA 2020 da União contém importante grau de transparência, uma vez que apresenta de modo claro, público e acessível todos os conceitos, critérios e metodologias essenciais para chegar às suas conclusões. Dentre estes parâmetros se encontra uma definição de gastos tributários, os critérios para estabelecer um sistema tributário de referência e as metodologias de cálculo, de forma individualizada para cada gasto.

Além disso, como ponto forte, o demonstrativo apresenta o efeito regionalizado sobre as receitas, segundo variados critérios que permitem uma compreensão abrangente a respeito do impacto dos gastos tributários nas diversas regiões do país.

A evolução do demonstrativo ao longo dos anos é evidente, e denota um esforço genuíno das autoridades fazendárias da União em alcançar os verdadeiros fins deste

⁶³⁵ O demonstrativo esclarece que o aumento foi impactado pela inclusão, a partir de 2020, do gasto tributário correspondente às “Letras hipotecárias, certificados de recebíveis e letras de crédito do agronegócio e do setor imobiliário”.

⁶³⁶ De acordo com o Quadro I da planilha eletrônica anexa ao demonstrativo, foi estimado que a Região Norte teria renúncias de receitas na ordem de R\$ 40.391.725,57, frente a uma arrecadação esperada de R\$ 36.325.881,43, excluída da estimativa de receitas apenas a Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS).

relatório, de modo a subsidiar as autoridades orçamentárias em seus misteres de deliberação, execução e controle do orçamento.

Não obstante os acertos apontados, é certo que o demonstrativo merece observações e críticas construtivas, com único objetivo de contribuir para seu constante aprimoramento em direção à efetividade no atingimento de seus resultados.

De início, aponta-se que o conceito de gastos tributários utilizado se vale do adjetivo “indireto” para qualificá-los. No entanto, é da própria natureza do gasto tributário o seu caráter de gasto indireto, na medida em que ocorre sempre por meio da lei tributária, e não pelas despesas diretas previstas no orçamento. Desta forma, a expressão “gastos tributários indiretos” é redundante e atécnica, porque coloca como adjetivo uma característica ínsita à denominação do instituto.

A par disso, é preciso mencionar que, não obstante a tarefa louvável empreendida pelo demonstrativo em estabelecer um sistema tributário de referência, tal sistema não pode ser considerado como definitivo, para fins de interpretação dos gastos tributários nele contidos, uma vez que sua construção, no demonstrativo, se faz de modo dogmático e sem conexão com casos concretos.

Como visto em 2.4.4, na hipótese dos gastos tributários, a adoção da teoria estruturante implica admitir que tanto o sistema tributário de referência quanto a própria norma extrafiscal terão seu verdadeiro significado e conteúdo construídos a partir de casos concretos, submetidos à aplicação. Não há modo de conceber um trabalho pronto a respeito do sistema tributário de referência, *ante casum*, para então compará-lo a uma lei que esteja sob investigação; ambos os fatores – Constituição e lei – estão em permanente construção e transformação, redundando em inúmeras normas-decisão que poderão, a seguir, ser objeto de comparação.

Por isso, o sistema tributário de referência adotado no demonstrativo se revela somente como o *programa normativo*, pois é o resultado da interpretação dos dados da linguagem jurídica do texto (legislação tributária), de forma indutiva, ou seja, extraindo da doutrina e mesmo da jurisprudência a construção do seu significado, de modo a delimitar o âmbito de aplicação do texto.⁶³⁷

⁶³⁷ A reforçar esta constatação, assim estabelece o demonstrativo: “A utilização da legislação tributária vigente como referência deriva principalmente do princípio da legalidade tributária e do princípio da reserva legal, dispostos no art. 150, III da Constituição Federal de 1988 e no artigo 97 da Lei n° 5.172/1966, Código Tributário Nacional – CTN. Segundo esses princípios, somente a lei, em sentido estrito, pode instituir, majorar ou reduzir tributos e é ela que estabelece os elementos essenciais do tributo: fato gerador, sujeito passivo, base

Numa perspectiva integrada das três leis orçamentárias, o demonstrativo apresenta limitações. Com efeito, não há referências que permitam relacionar os gastos tributários identificados e mensurados no demonstrativo com os programas, objetivos e ações do PPA, tampouco com as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecidas na LDO. Nem mesmo com os programas de ação estabelecidos nos anexos da LOA é possível identificar algum relacionamento. Ainda que os anexos ao demonstrativo apresentem os gastos tributários divididos por “função orçamentária” e “modalidade de gasto”, não há esclarecimentos ou elementos mínimos que permitam relacionar cada um dos gastos com algum programa específico, seus objetivos ou as metas que são pretendidas.

Desta forma, no que se refere ao princípio da unidade orçamentária, o demonstrativo é restrito e não se insere no contexto das leis do orçamento, reduzindo sua utilidade. Não é possível considerar que o legislativo terá informações suficientes para uma deliberação qualificada do orçamento a partir deste demonstrativo, uma vez que não terá condições de julgar a conveniência e oportunidade de cada um dos gastos tributários frente ao planejamento ínsito ao orçamento-programa. Se o parlamentar desconhece a política fiscal subjacente ao gasto, fica comprometida a qualidade da deliberação orçamentária.

Não se considera que essa limitação poderia ser evitada no demonstrativo da compatibilidade da programação do orçamento com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO, exigido como anexo obrigatório da LOA pelo artigo 5º, I, da LRF. Isso porque tal demonstrativo não tem o condão de relacionar cada um dos gastos tributários às demais leis orçamentárias, tarefa que cabe ao documento imposto pelo artigo 165, § 6º, da CF.

Esse problema se manifesta em outras omissões do demonstrativo em exame, sobretudo na ausência dos objetivos interventores pretendidos por cada um dos gastos tributários. Com efeito, o documento apenas promove uma descrição sucinta das características de cada gasto, relaciona a base legal e o prazo de vigência, sem qualquer referência aos objetivos almejados com a intervenção, o fundamento na ordem econômica ou mesmo a política fiscal subjacente.

de cálculo, alíquotas e penalidades. Todavia, a lei, apesar de ser a principal, não é única fonte a ser considerada para a construção do sistema tributário de referência. *Alguns princípios ou regras que norteiam a aplicação dos tributos não estão expressos ou não são abordados na legislação e, por isso, é importante a busca por outras fontes para auxiliar na interpretação e compreensão do tributo e para traçar as suas principais características. Nesse sentido, as doutrinas jurídica, contábil e econômica, a jurisprudência e as teorias econômicas sobre a tributação são fontes que contribuem para o delineamento da estrutura de implementação dos principais tributos presentes no Brasil”. Gasto Tributário - Conceito e Critérios de Classificação.* Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

A omissão em tela empobrece a qualidade das informações e reduz o nível de escrutínio popular e parlamentar, na medida em que faltam parâmetros essenciais para uma revisão crítica dos objetivos interventores dos gastos tributários. Com isso, cabe ao intérprete buscar, a partir do sistema tributário de referência e da ordem econômica, quais seriam as possíveis finalidades interventoras aumentando a insegurança jurídica dos gastos e dificultando sistemas de gestão e controle.

Pelas mesmas razões apontadas, o demonstrativo não traz qualquer dado analítico sobre os resultados alcançados em exercícios anteriores, para fins de análise de custo-benefício, necessidades de alterações ou conveniência de prorrogação. Desta forma, a deliberação do legislativo se faz sem qualquer vestígio de eficiência dos gastos tributários, impossibilitando uma decisão qualificada a respeito do orçamento.

Apenas a título de referência, cite-se que o Comitê de Orçamento do Senado norte-americano envia anualmente ao congresso um compêndio contendo uma descrição detalhada de todos os gastos tributários no nível federal, com alto grau de transparência e publicidade, em atendimento ao *Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974*, que exige dos comitês de orçamento o exame acurado de cada uma das despesas públicas indiretas. O compêndio para o orçamento de 2019⁶³⁸ relaciona, para cada gasto tributário, não apenas uma descrição detalhada, mas também (i) os impactos específicos que pretendem ser atingidos aos beneficiários, (ii) a justificativa e racionalidade do gasto em termos de política pública, com um histórico detalhado de reformas e resultados, (iii) uma avaliação crítica, e (iv) uma seleção de referências bibliográficas para maior aprofundamento técnico.

Do ponto de vista conceitual, o demonstrativo brasileiro incorre em equívocos que comprometem de modo muito significativo os resultados da mensuração da renúncia de receitas, em montante expressivo em relação ao total apurado. Alguns exemplos podem ilustrar essa constatação.

O gasto tributário com maior representatividade no total da mensuração é o Simples Nacional, que corresponde a nada menos do que 25,13% do valor total. No entanto, conforme explanado em 2.5.4.3, não concebemos este sistema simplificado de arrecadação de tributos como um gasto tributário. Trata-se apenas de um regime tributário alternativo, sedimentado no princípio da praticabilidade, que a seu modo, também busca determinar a

⁶³⁸ Cf. CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. Tax Expenditures - Compendium of Background Material on Individual Provisions. *U.S. Government Publishing Office*, Washington, DC, Dec. 2018. Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/CPRT-115SPRT34119/pdf/CPRT-115SPRT34119.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2019.

renda de acordo com os ditames do artigo 43 do CTN, bem como as demais bases imponíveis dos tributos sujeitos ao sistema.

Acresce-se que este regime está constitucionalmente previsto nos artigos 146, III, “d”, e parágrafo único, 170, IX, e 179 da CF, correspondendo a uma técnica utilizável com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como observado, também a doutrina considera o Simples Nacional como regime alternativo sustentado na praticabilidade, representada no escólio de Regina Helena Costa.⁶³⁹

Mesmo havendo no Simples Nacional um caráter extrafiscal, não se nota neste sistema uma renúncia de receitas tributárias, em suposta comparação ao regime do lucro “real” ou a um modelo “ideal” de renda. Como afirmado antes, são todos adequados para a identificação da renda da empresa, tal como prevista no artigo 43 do CTN. É válido ainda mencionar, como estudado anteriormente, que o regime atende à capacidade contributiva das empresas de menor porte, segundo julgamento do STF tomado no RE 627.543/RS, em 30 de outubro de 2013. A ausência do caráter de renúncia de receitas públicas, portanto, impede não apenas a caracterização de um gasto tributário, mas também a mensuração da suposta perda de arrecadação, durante o processo orçamentário.⁶⁴⁰

Apenas neste problema conceitual já se torna comprometida a qualidade da mensuração dos gastos tributários, dada a enorme significância do Simples Nacional no total das estimativas apresentadas no demonstrativo anexo ao PLOA 2020.

Outro equívoco flagrante está em considerar como gastos tributários a suposta perda de arrecadação de tributos decorrente das imunidades constitucionalmente estabelecidas. Neste aspecto, dentre outras hipóteses, ocupam o terceiro lugar de maiores “perdas” aquelas com “entidades sem fins lucrativos – imunes e isentas”, que representam 9,22% do total das estimativas. De acordo com o demonstrativo, essas renúncias seriam referentes, em parte, à imunidade do IRPJ, da CSLL, da COFINS da Contribuição Previdenciária Patronal para as

⁶³⁹ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. Malheiros: São Paulo, 2007, p. 53-54.

⁶⁴⁰ Em igual sentido pondera Fernando Facury Scaff, ao comentar a inclusão do Simples Nacional no demonstrativo de gastos tributários da União para o PLOA 2019: “O Simples Nacional, com impacto de 28,48% do total de renúncias fiscais segundo o levantamento da Receita Federal, é um regime tributário estabelecido por lei em atenção ao que determina o artigo 170, IX da Constituição. Pode-se até discutir se os valores atualmente vigentes são ou não adequados dentro do quadro geral do país, porém inegavelmente há uma imprecisão metodológica em se identificar um regime tributário com uma renúncia fiscal. [...] Sem dúvida, o regime tributário denominado Simples Nacional pode e deve receber críticas, porém igualá-lo a uma renúncia fiscal não parece ser adequado, distorcendo a métrica e o conceito”. SCAFF, Fernando Facury. *Os contribuintes e seus dois maridos: a incidência e a renúncia fiscal*. Conjur, já. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jan-22/contas-vista-contribuintes-dois-maridos-incidencia-renuncia-fiscal>. Acesso em: 19 nov. 2019.

entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, nos termos do artigo 150, VI, “c”, e 195, § 7º, ambos da CF.

Conforme demonstrado em 2.5.7, a ausência absoluta de competência tributária para instituir tributos sobre situações que estejam abrangidas pela imunidade, em qualquer de suas categorias, exige reconhecer que, nessas hipóteses, não há possibilidade de identificar-se um gasto tributário. A impossibilidade de tributar essas hipóteses decorre da própria Constituição, e não da vontade do legislador alicerçada em alguma política pública. Ao contrário: a lei que instituir tributo com avanço sobre o limite da imunidade é inconstitucional, o que impede (e torna desnecessário) qualquer exame a respeito de sua natureza de gasto tributário.

A justificativa sucinta apresentada no demonstrativo para considerar essas hipóteses como gastos tributários está assim apresentada:

“A isenção/imunidade do IRPJ é um Gasto Tributário porque há um incentivo à filantropia; à recreação; à educação; à assistência social e saúde; à associação civil; à cultura; à ciência; políticas que divergem das finalidades arrecadatórias e do Sistema Tributário de Referência do Imposto de Renda.”

Há dois grandes equívocos na justificativa apresentada. Num primeiro plano, ela considera que o caráter extrafiscal da imunidade seria suficiente para suportar a existência de um gasto tributário. Entretanto, ainda que tenham tais previsões o objetivo de intervenção econômica, a instituição dos tributos (objeto de imunidade) sobre estes fatos jurídicos é vedada, o que impossibilita o exame de gastos tributários, pelas mesmas razões acima apontadas. Em segundo, a imunidade faz parte do próprio sistema constitucional tributário, tomado como sistema de referência, o que impede considerar qualquer diferenciação. Ausente um dos elementos de comparabilidade, qual seja, a lei tributária cujo caráter extrafiscal se investiga (por vedação constitucional), por decorrência lógica, não há condições de perquirir a respeito de desvios perante um sistema tributário de referência.

Pelas mesmas razões, o demonstrativo incorre em equívoco ao inserir as imunidades de tributos federais existentes na Zona Franca de Manaus (ZFM) como gastos tributários, partindo da premissa de que seriam renúncias de receitas tributárias. O tema tem enorme relevância, na medida em que estes “gastos” representam 8,64% do total apurado, assumindo o quinto lugar na ordem de grandeza das renúncias.

O caráter de imunidade das normas tributárias pertinentes à ZFM foi afirmado pelo STF em controle concentrado de constitucionalidade, quando do julgamento da ADI 310,

em 19 de fevereiro de 2014. Naquela oportunidade, o Plenário da Corte decidiu, de modo unânime, que o “quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, *adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária*”.

Sendo de natureza imunizante, a não incidência de determinados tributos federais em operações afetadas pela área de livre comércio – tal como estabelecido pelos artigos 3º a 9º do Decreto-Lei n.º 288/67 – não pode se caracterizar como renúncias de receitas tributárias, pelas mesmas razões anteriormente abordadas, pertinentes à imunidade.

Outro equívoco conceitual que se aponta ao demonstrativo está em reconhecer como gastos tributários as deduções de despesas médicas e educacionais do imposto de renda das pessoas físicas (IRPF). Mesmo diante do artigo 43 do CTN – que abarcou tanto a teoria da renda-produto quanto a teoria da renda como acréscimo patrimonial –, ao menos parte das despesas médicas e educacionais passíveis de dedução não representam *consumo*, mas mera *conformação da renda*, na qualidade de despesas necessárias à sobrevivência digna.

Trata-se de considerar que estes gastos se incorporam no mínimo existencial, porque a educação e a saúde constituem direitos fundamentais e são verdadeiras premissas para o alcance da liberdade. Impedir a dedução destes gastos do imposto de renda significa, portanto, avançar sobre parcela do patrimônio protegida pela capacidade contributiva, que somente admite a manifestação de riqueza do contribuinte naquilo que sobejar o estritamente essencial para sua sobrevivência. A não tributação do mínimo vital, portanto, decorre de uma exigência da justiça tributária, constituindo pressuposto de segurança jurídica.

Poderia se objetar que a garantia e o fornecimento de educação obrigatória e gratuita pelo Estado, na forma do artigo 208 da CF, tornaria desnecessária a permissão da dedução do imposto de renda relativa às despesas educacionais incorridas com entidades privadas. No entanto, é preciso ponderar que inúmeros serviços educacionais essenciais à formação do indivíduo, tais como o ensino superior, técnico ou profissionalizante, não são integralmente providos pelo Estado de modo universal e gratuito, de forma que, ao menos nessas hipóteses, o respectivo dispêndio do cidadão não representa consumo, mas apenas conformação da renda.

O mesmo se pode afirmar em relação às deduções com despesas médicas. De acordo com o artigo 196 da CF, a saúde é *direito de todos e dever do Estado*, com caráter de *universalidade da cobertura e do atendimento* (artigo 194, parágrafo único, inciso I), contando com aplicação de recursos mínimos nas três esferas de governo (artigo 198, § 2º).

No entanto, tratamentos médicos que sejam negados pelo Estado por situações de insuficiência de atendimento, ou mesmo em casos não cobertos pelos serviços públicos de saúde, podem exigir do cidadão a busca de serviços providos pela iniciativa privada. Esses casos não parecem corresponder a simples consumo (acréscimo de bem-estar), na medida em que se caracterizam como indispensáveis à sobrevivência do indivíduo.

Havendo dificuldade de estabelecer as parcelas de *consumo* e de mínimo vital para definir a natureza da dedutibilidade do imposto de renda com serviços de saúde e educação, a melhor solução não parece ser a de considerar todo o montante como gasto tributário, haja vista que parte significativa do valor tem origem em gastos incorridos pelos cidadãos com serviços não providos pelo Estado nessas duas áreas.

Os desvios acima apontados concorrem, ao menos em parte, para uma imprecisão relevante das mensurações de gastos tributários constantes do demonstrativo. Numa simples somatória, os gastos relativos ao Simples Nacional, à ZFM e às entidades imunes representam quase 43% do total das estimativas, de forma que a informação distorcida pode gerar graves consequências e redundar na formulação de políticas públicas enviesadas e distantes da realidade.

Por derradeiro, o demonstrativo contém somente a relação dos subsídios indiretos da União (gastos tributários), uma vez que não contempla os benefícios de natureza creditícia e financeira igualmente exigidos como anexo ao PLOA pelo artigo 165, § 6º, da CF. Trata-se, portanto, de documento incompleto e que desatende à determinação constitucional.

Sem prejuízo dessa constatação, as informações do demonstrativo elaborado pela RFB são transportadas para o relatório denominado “Orçamento de Subsídios da União”, elaborado desde o ano de 2017, que tem como objetivo demonstrar e examinar a evolução da política de subsídios daquele ente federativo.

O “3º Orçamento de Subsídios da União” foi publicado em abril de 2019 e teve “o objetivo de apresentar, em um único documento, o total dos subsídios da União: benefícios creditícios, financeiros e tributários, no período de 2003 a 2018”.⁶⁴¹ Deste modo, trata-se de um documento com abrangência de dezesseis anos de série histórica e contempla os subsídios diretos (financeiros e creditícios) e indiretos (gastos tributários) da União, tal como preconiza no artigo 165, § 6º, da CF. No entanto, este relatório não consta como anexo ao

⁶⁴¹ Relatório disponível em: <http://www.economia.gov.br/central-de-conteudos/publicacoes/boletim-subsidios/arquivos/2019/3o-orcamento-subsidios-da-uniao.pdf/view>. Acesso em: 18 nov. 2019.

PLOA, de forma que não tem sido utilizado para a finalidade de subsidiar a deliberação do orçamento, em descumprimento ao mencionado dispositivo constitucional.

5.5.1.5. Os demonstrativos de gastos tributários de Estados e Municípios

Apesar de obrigatório a todos os entes federativos pelo comando do artigo 165, § 3º, da CF e pelo artigo 5º, II, da LRF, a elaboração do demonstrativo de gastos tributários pelos entes subnacionais para subsidiar o PLOA é muito deficiente, precária e incompleta, sendo muitas vezes inexistente.

Em pesquisa empírica realizada para esta tese mediante acesso os projetos de lei orçamentária de todos os Estados da Federação, do Distrito Federal e das capitais dos Estados, relativamente à LOA 2019, a situação encontrada foi alarmante. Como regra geral, os demonstrativos de gastos tributários não atendem minimamente aos requisitos constitucionais e legais, constituindo mera formalidade sem qualquer serventia para a deliberação orçamentária.

A seguir, apresentam-se alguns resultados da pesquisa para ilustrar essa realidade.

No tocante à mera existência do demonstrativo de gastos tributários, a situação nos Estados é a apresentada no Quadro 3:

Quadro 3: Elaboração do demonstrativo de gastos tributários pelos Estados e DF

Ente federativo	Número da LOA	Há anexo de Gastos Tributários?
Acre	Lei nº 3.470, de 28 de dezembro de 2018	Não
Alagoas	Lei nº 8.091, de 23 de janeiro de 2019	Não
Amapá	Lei nº 2.385, de 18 de dezembro de 2018	Não
Amazonas	Lei nº 4.745, de 31 de dezembro 2018	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF)
Bahia	Lei nº 14.036, de 20 de dezembro 2018	Sim (art. 5º, II da LRF)
Ceará	Lei nº 16.795, de 27 de dezembro de 2018	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF)

Distrito Federal	Lei nº 6.254, de 09 de janeiro de 2019	Sim (sem fundamentação)
Espírito Santo	Lei nº 10.978, de 18 de janeiro de 2019	Sim (art. 4º, § 2º, V e art. 5º, II da LRF)
Goiás	Lei nº 20.419, de 18 de fevereiro de 2019	Sim (art. 5º, II da LRF)
Maranhão	Lei 10.988, de 31 de dezembro de 2018	Não
Mato Grosso	Lei nº 10.841, de 08 de março de 2019	Não
Mato Grosso do Sul	Lei nº 5.310, de 21 de dezembro de 2018	Não
Minas Gerais	Lei nº 23.290, de 09 de janeiro de 2019	Sim (art. 5º, II da LRF)
Pará	Lei nº 13.808, de 15 de janeiro de 2019	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF)
Paraíba	Lei nº 11.295, de 15 de janeiro de 2019	Sim (sem fundamentação)
Paraná	Lei nº 19.766, de 17 de dezembro de 2018	Não
Pernambuco	Lei nº 16.275, de 26 dezembro de 2017	Sim (art. 5º, II da LRF)
Piauí	Lei nº 7.175, de 07 de janeiro de 2019	Sim (art. 5º, II da LRF)
Rio de Janeiro	Lei nº 8.271, de 27 de dezembro de 2018	Sim (sem fundamentação)
Rio Grande do Norte	Lei nº 10.475, de 18 de janeiro de 2019	Não
Rio Grande do Sul	Lei nº 15.237, de 21 de dezembro de 2018	Sim
Rondônia	Lei nº 4.455, de 7 de janeiro de 2019	Sim
Roraima	Lei nº 1.310, de 30 de abril de 2019	Não
Santa Catarina	Lei nº 17.698, de 16 de janeiro de 2019	Não
São Paulo	Lei nº 16.923, de 07 de janeiro de 2019	Sim
Sergipe	Lei nº. 8.495, de 28 de dezembro 2018	Não
Tocantins	Lei nº 3.434, de 2 de abril de 2019	Não

Verifica-se pelos resultados que, dos 26 Estados e o Distrito Federal, nada menos que 12 entes federativos simplesmente não possuem os respectivos demonstrativos de gastos tributários anexos ao PLOA 2019, em descumprimento direto e flagrante da CF e da LRF. Dentre os entes restantes, quatro Estados (Amazonas, Ceará, Espírito Santo e Pará) fundamentam seus demonstrativos, exclusiva ou conjuntamente, no artigo 4º, § 2º, V, da LRF, que se refere ao demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita de composição obrigatória da LDO.

No âmbito das capitais dos Estados, a situação não é mais promissora. Confira-se não Quadro 4:

Quadro 4: Elaboração do demonstrativo de gastos tributários pelas capitais

Ente Federativo	Número da LOA	Há anexo de Gastos Tributários?
Rio Branco	Lei Complementar nº 60, de 26 de dezembro de 2018	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF)
Maceió	Lei nº 6.830, de 18 de janeiro de 2019	Não
Macapá	Lei nº 2.328, 18 de janeiro de 2019	Não
Manaus	Lei nº 2.386, de 02 de janeiro de 2019	Sim (art. 4º, § 2º, V e art. 5º, II da LRF)
Salvador	Lei nº 9.435, de 28 de dezembro de 2018	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF)
Fortaleza	Lei nº 10.841, de 26 de dezembro de 2018	Não
Vitória	Lei nº 9.371, de 02 de janeiro de 2019	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF)
Goiânia	Lei nº 10.301, de 28 de dezembro de 2018	Sim (art. 5º, II da LRF)
São Luís	Lei nº 6.405, de dezembro de 2018	Não
Cuiabá	Lei nº 6.345, de 15 de janeiro de 2019	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF)
Campo Grande	Lei nº 6.158, de 7 de janeiro de 2019	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF)
Belo Horizonte	Lei nº 11.145, de 26 de dezembro de 2018	Não
Belém	Lei nº 9.412, de 18 de dezembro de 2018	Sim (sem fundamentação)
João Pessoa	Lei nº 13.705, de 18 de janeiro de 2019	Não
Curitiba	Lei nº 15.375, de 27 de dezembro de 2018	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF)
Recife	Lei nº 18.536, de 11 de dezembro de 2018	Sim (art. 5º, II da LRF)
Teresina	Lei nº 5.321, de 21 de dezembro de 2018	Não
Rio de Janeiro	Lei nº 6.481, de 14 de janeiro de 2019	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF e art. 5º, II da LRF)
Natal	Lei nº 6.873, de 17 de janeiro de 2019	Não
Porto Alegre	Lei nº 12.488, de 27 de dezembro de 2018	Não
Porto Velho	Lei nº 2.560, de 19 de dezembro de 2018	Não

Boa Vista	Lei nº 896, de 12 de dezembro de 2018	Sim (art. 4º, § 2º, V da LRF)
Florianópolis	Lei nº 10.472, de 28 de dezembro de 2018	Não
São Paulo	Lei nº 17.021, de 27 de dezembro de 2018	Sim (art. 5º, II da LRF)
Aracaju	Lei nº 5.149, de 20 de dezembro de 2018	Não
Palmas	Lei nº 2.425, de 20 de dezembro de 2018	Sim (art. 5º, II da LRF)

A pesquisa demonstrou que, das 26 capitais dos Estados, 12 não possuem qualquer espécie de demonstrativo de gastos tributários anexo ao PLOA 2019, de modo a descumprir diretamente a exigência constitucional.

Mesmo dentre as unidades federativas subnacionais que possuem relatórios de gastos tributários no processo orçamentário, a qualidade da informação é muito reduzida. Para tanto, a pesquisa centrou-se em identificar elementos básicos dos relatórios, exigidos pela CF ou que decorrem do princípio da transparência orçamentária. Com esse objetivo, foi examinada a presença dos seguintes parâmetros nos demonstrativos: medidas de compensação; regionalização; divisão por tributo; setor econômico; base legal; sistema de referência; e metodologia de cálculo.

A situação encontrada é a demonstrada no Quadro 5, que relaciona cada Estado e sua respectiva capital (somente os entes que possuem demonstrativo no PLOA 2019):

Quadro 5: Requisitos elementares dos demonstrativos de gastos tributários

Ente federativo	Medida de compensação	Regiões	Tributos	Setor econômico	Base legal	Sistema de referência	Método de cálculo
Rio Branco	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não
Amazonas	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Manaus	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não
Bahia	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não
Salvador	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não
Ceará	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Distrito Federal	Não	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
Espírito Santo	Não	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Não
Vitória	Não	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Não
Goiás	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não
Goiânia	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
Cuiabá	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não
Campo Grande	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não
Minas Gerais	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não
Pará	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não

Belém	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não
Paraíba	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não
Curitiba	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Pernambuco	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não
Recife	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não
Piauí	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não
Rio de Janeiro (Estado)	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Rio de Janeiro (Capital)	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Boa Vista	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não
São Paulo (Estado)	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não
São Paulo (Capital)	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Palmas	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não

Algumas informações relevantes podem ser extraídas dos dados compilados não Quadro 5. Num plano geral, verifica-se que nenhum dos entes federativos subnacionais que possuem demonstrativos de gastos tributários insere em seu documento todos os elementos acima investigados, e que são considerados, nesta tese, como elementares e decorrentes diretamente das exigências constitucionais.

De modo mais específico, verifica-se que, dos 27 entes subnacionais examinados:

- a) Apenas Minas Gerais e Pernambuco dividem os gastos tributários por regiões;
- b) Somente 15 indicam o setor econômico alcançado pelos gastos tributários;
- c) Apenas 12 mencionam a base legal dos gastos tributários;
- d) Somente cinco (Manaus, Distrito Federal, Espírito Santo, Vitória e Goiânia) estabelecem alguma referência conceitual ou normativa para identificar gastos tributários; e
- e) Somente o Distrito Federal apresenta uma metodologia de cálculo para mensurar a renúncia de receitas tributárias.

Foram ainda identificados gastos tributários na legislação dos entes federativos que simplesmente não estavam inseridos nos respectivos demonstrativos, de forma que houve omissão quanto a determinadas renúncias de receitas. Alguns exemplos não exaustivos são apresentados no Quadro 6:

Quadro 6: Gastos tributários não incluídos no demonstrativo

Ente federativo	Exemplo(s) de gasto(s) não incluído(s) no demonstrativo
Amazonas	Lei 3.735/12 - Dispõe sobre incentivos fiscais nas operações com dispositivo de cristal líquido produzido na Zona Franca de Manaus
Manaus	Lei nº 2.213/17 - Concede incentivo fiscal para a realização de projetos culturais; Lei 459/98 - Institui o ITBI e dispõe sobre isenções e não incidências desse tributo
Bahia	Conforme determina o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017, o Estado da Bahia publicou o Decreto nº 18.270 de 16 de março de 2018, informando os benefícios fiscais de ICMS concedidos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. No anexo desse decreto constam 225 “benefícios fiscais” concedidos, sendo que o anexo de renúncias fiscais da LOA de 2019 traz apenas 9 itens, e não inclui outros tributos além do ICMS, como ITCMD, IPVA e taxas
Ceará	Conforme determina o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017, o Estado do Ceará publicou o Decreto nº 32.563/2018, informando os benefícios fiscais de ICMS concedidos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. No anexo desse decreto constam 210 “benefícios fiscais” concedidos, sendo que no anexo de renúncias fiscais da LOA de 2019 constam apenas 4 normas, e não se incluem outros tributos além do ICMS, como ITCMD, IPVA e taxas
Distrito Federal	Conforme determina o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017, o Distrito Federal publicou a Portaria SEF Nº 71/2018, informando os “benefícios fiscais” de ICMS concedidos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. No anexo de renúncias fiscais da LOA de 2019 não constam esses benefícios, apenas os aprovados por Convênio CONFAZ
Goiânia	Artigo 11 da Lei nº 5.040/75 - dispõe sobre isenções de IPTU; artigo 140 da Lei nº 5.040/75 - dispõe sobre isenção de taxa de licença; artigo 151 da Lei nº 5.040/75 - dispõe sobre isenção de taxa de expediente e serviços diversos
Pará	Conforme determina o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017, o Estado do Pará publicou o Decreto nº 2.014/2018, informando os “benefícios fiscais” de ICMS concedidos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. No anexo desse Decreto, o Estado apresenta 88 normas que concedem benefícios, ao passo que o anexo de renúncias fiscais da LOA de 2019 contém somente 5 gastos tributários de ICMS. Ainda, a LOA 2019 apresenta um item genérico denominado "Regimes Tributários Diferenciados - RTD". Por fim, a LOA não apresenta renúncias de taxas
Belém	Lei 7.933/98 - Dispõe sobre isenção de ISS; Lei nº 8.792/10 - Institui o ITBI e dispõe sobre isenções

Curitiba	Artigo 85 da Lei Complementar nº 40/2001 - Dispõe sobre isenção de ISS; Artigo 91-A da Lei Complementar nº 40/2001 - Dispõe sobre isenção de taxa de fiscalização; Lei Complementar nº 40/2001 - Institui o ITBI e dispõe sobre suas isenções
Rio de Janeiro	No PLOA de 2019 não foram incluídas as renúncias fiscais de todos os tributos estaduais, apenas do ICMS
Rio Grande do Sul	O demonstrativo apresentado no Projeto de Lei demonstra apenas os créditos presumidos de ICMS, com muitos itens não publicados por justificativa genérica de “sigilo fiscal”. O quadro não apresenta renúncias tributárias de outros tributos.

Por derradeiro, a pesquisa buscou investigar se a LOA 2019 desses entes federados subnacionais possui o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas do Anexo de Metas da LDO, tal como obriga o artigo 5º, I, da LRF. O resultado se encontra no Quadro 7:

Quadro 7 Elaboração do demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas do Anexo de Metas da LDO

Ente federativo	A LOA possui o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas do Anexo de Metas da LDO?
Acre	Não
Rio Branco	Não
Alagoas	Não
Maceió	Não
Amapá	Não
Macapá	Não
Amazonas	Sim
Manaus	Sim
Bahia	Sim
Salvador	Sim
Ceará	Sim
Fortaleza	Não
Distrito Federal	Sim
Espírito Santo	Sim
Vitória	Sim
Goiás	Não
Goiânia	Sim
Maranhão	Não
São Luís	Sim
Mato Grosso	Não

Cuiabá	Não
Mato Grosso do Sul	Não
Campo Grande	Sim
Minas Gerais	Não
Belo Horizonte	Não
Pará	Sim
Belém	Sim
Paraíba	Não
João Pessoa	Não
Paraná	Não
Curitiba	Sim
Pernambuco	Sim
Recife	Sim
Piauí	Não
Teresina	Sim
Rio de Janeiro (Estado)	Sim
Rio de Janeiro (Capital)	Não
Rio Grande do Norte	Sim
Natal	Sim
Rio Grande do Sul	Sim
Porto Alegre	Não
Rondônia	Não
Porto Velho	Sim
Roraima	Não
Boa Vista	Sim
Santa Catarina	Não
Florianópolis	Não
São Paulo (Estado)	Não
São Paulo (Capital)	Não
Sergipe	Não
Aracaju	Sim
Tocantins	Não
Palmas	Sim

Como se verifica do Quadro 7, dos 53 entes pesquisados, 28 editaram leis orçamentárias sem o anexo em questão, de modo que não houve a necessária correlação com o anexo de Metas Fiscais da LDO do mesmo período.

Como conclusão geral da pesquisa, é possível afirmar, sem sobra de dúvidas, que a situação de renúncias de receitas tributárias no âmbito dos Estados, de suas capitais e do

Distrito Federal é alarmante e totalmente obscura, tanto no que se refere a uma lista de gastos tributários quanto à mensuração da perda de arrecadação. Deste modo, o nível de transparência de gastos tributários nesses entes subnacionais tende a zero, em afronta flagrante ao artigo 165, § 6º, da CF e ao artigo 5º, II, da LRF. Não há como conceber um processo orçamentário minimamente íntegro, eficiente e qualificado quando o Poder Executivo desconhece os efeitos de suas próprias renúncias tributárias sobre suas receitas, o Poder Legislativo delibera sem qualquer informação útil de subsídios indiretos e os órgãos de execução e controle do orçamento não possuem referências mínimas.

A gravidade da situação denuncia uma prática que torna letra morta o orçamento-programa em matéria de gastos tributários, em suas principais funções de transparência, planejamento e efetividade de direitos fundamentais. A reboque, ficam esquecidos os princípios orçamentários da publicidade, clareza, exatidão, unidade e universalidade, perpetuando as consequências socioeconômicas nefastas advindas da ineficiência dos gastos públicos.

5.5.1.6. Proposta de padrão mínimo para a elaboração do demonstrativo de gastos tributários anexo ao PLOA

O cenário acima descrito é objeto de propostas para que a transparência e o planejamento orçamentários sejam efetivamente prestigiados pelos demonstrativos de gastos tributários. No Estado de Santa Catarina, por exemplo, a Secretaria da Fazenda propõe registro dos gastos tributários em contas de controle do orçamento, bem como a elaboração de nota explicativa, comparando, por tipo de renúncia, os valores efetivamente renunciados, apurados e informados pela área competente, com os valores estimados para o exercício.⁶⁴²

De modo semelhante, Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt defende que os gastos tributários são elementos cuja presença explícita no processo orçamentário revela-se imprescindível, porque uma renúncia de receita tem, para o governo, equivalente efeito de uma despesa no mesmo valor. De acordo com Bittencourt, “o legislador faz um *trade-off*

⁶⁴² Conforme *Renúncia de receita: reconhecimento, mensuração e evidenciação*, Governo do Estado de Santa Catarina, Brasília, out. 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/676688/Item+5+-+Ren%EF%BF%BDncia+de+Receita+-+CTCONF.pdf/317dba98-a345-46f6-8356-5193531d8822>. Acesso em: 16 nov. 2019.

implícito entre os benefícios fiscais concedidos e as despesas autorizadas”, de modo que essa escolha deve ser explicitada dentro da decisão orçamentária global.⁶⁴³

De outra banda, o mencionado “Subgrupo Renúncia Fiscal” (vide 4.4.6) da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação examinou quatro diferentes cenários para controle orçamentário de gastos tributários, quais sejam: (i) evidenciação das renúncias pela utilização do anexo previsto no artigo 165 da CF; (ii) inclusão das renúncias no orçamento público, como se fosse uma despesa pública indireta; (iii) deduções de receitas orçamentárias; e (iv) por meio de registro contábil patrimonial. A conclusão do Grupo é a de que apenas a utilização do demonstrativo constitucional anexo ao PLOA não cumpre com as regras legais de evidenciação das receitas presentes na Lei n.º 4.320/64. Após o exame das alternativas, como visto em 4.4.6, o Grupo propõe a definição de um demonstrativo, para consolidação nacional dos gastos tributários efetivamente fruídos, cujas informações estejam disponíveis para o escrutínio público. O demonstrativo deveria ser composto dos valores efetivamente realizados, e não pelos valores previstos, já divulgados pelo anexo ao PLOA e à LDO. Referido demonstrativo deve detalhar os benefícios fiscais efetivamente fruídos, de acordo com a modalidade da renúncia tributária, financeira ou creditícia, com detalhes sobre os setores beneficiados por tipo de renúncia e por tributo.⁶⁴⁴

Cotejando-se as previsões dos artigos 165, § 6º, da CF e 5º, II, da LRF com o conteúdo semântico dos princípios orçamentários do planejamento e da transparência – e valendo-se das lições construídas por outros países –, é possível inferir quais os elementos mínimos que, em tese, devem constar do demonstrativo de gastos tributários que constitui o anexo obrigatório do PLOA.

A ressalva que se apresenta neste ponto é a de que a sistemática de evidenciação de gastos tributários como um anexo ao PLOA – e não por meio das contas patrimoniais do orçamento – não é necessariamente negativa, desde que a elaboração dos demonstrativos e sua efetiva utilização do ciclo orçamentário sejam promovidas de acordo com os ditames constitucionais e legais. Em tese, o modelo brasileiro de divulgação apartada de gastos

⁶⁴³ BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. *Instituições e teoria orçamentária* – pontos para discussão econômica e gerencial. Brasília: Senado Federal, Brasília, 2012. (Orçamento em discussão n. 20). p. 52.

⁶⁴⁴ Subgrupo Renúncia Fiscal: Relatório sobre a Discussão para a elaboração de Instrução de Procedimentos Contábeis. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/732802/Item+7+-+Ren%C3%B4ncia+de+Receitas/12b857f2-4c3e-4937-b2a5-fce18ee60a41>. Acesso em: 10 nov. 2019. <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/732802/Item+7+-+Ren%C3%B4ncia+de+Receitas/12b857f2-4c3e-4937-b2a5-fce18ee60a41>. Acesso em: 10 nov. 2019.

tributários, como anexo do PLOA, está consentâneo com o princípio da universalidade do orçamento, que guarda relação direta com o princípio do orçamento bruto. Isto porque, apesar de os gastos tributários não transitarem por contas patrimoniais do orçamento, são objeto de divulgação obrigatória como anexo ao PLOA, integrando-se direta e especificamente com o processo orçamentário.

Feita a ressalva, a proposta a seguir apresentada contempla requisitos mínimos para que um demonstrativo de gastos tributários anexo ao PLOA cumpra com suas funções de transparência e rastreabilidade no ciclo orçamentário, servindo de instrumento eficiente para que a proposta orçamentária e as posteriores deliberações estejam suportadas por dados suficientes, de modo que as decisões sejam qualificadas, públicas e sujeitas a controle. Nesse desiderato, o demonstrativo deve conter, no mínimo, os seguintes conteúdos, de forma organizada, clara, pública e acessível:

a) Abrangência material: o demonstrativo deve conter todos os gastos tributários e os benefícios creditícios e financeiros, de modo analítico e comparado;

b) Descrição geral: cada gasto tributário deve conter uma descrição geral, contendo, além dos demais elementos aqui propostos, a identificação do tributo, base legal e vigência;

c) Regiões: o efeito dos subsídios diretos e indiretos sobre as receitas deve ser regionalizado, de acordo com os padrões geográficos de planejamento adotados por cada ente federativo;

d) Referência conceitual: os gastos tributários devem ser identificados pelo uso de (i) um conceito de gastos tributários, e (ii) um sistema tributário de referência, abrangentes e únicos, com clareza de critérios e de procedimentos de identificação;

e) Mensuração: todos os gastos tributários devem ser estimados segundo uma metodologia transparente e verificável;

f) Fontes: é preciso indicar a fonte dos dados utilizados na mensuração dos gastos tributários, de modo individualizado, tanto de dados tributários quanto de outras naturezas, com especificação de eventuais limitações de acesso ou de qualidade da informação;

g) Compensação de perdas: a renúncia da receita deve ser acompanhada das medidas de compensação, lado a lado com cada gasto tributário;

h) Competências: a identificação e a descrição dos gastos tributários devem ser atribuídas aos ministérios, com pertinência temática em relação a cada gasto e auxílio das áreas técnicas do orçamento, concentrando-se a mensuração e divulgação nas autoridades fazendárias;

g) Unidade: os gastos tributários devem ter referência individual e específica aos programas governamentais, objetivos, metas e iniciativas estabelecidos no PPA e na LDO, de modo a evidenciar seus objetivos primordiais;

h) Beneficiários: devem ser identificados os beneficiários (público-alvo) pretendidos com a introdução dos gastos tributários, em conexão com os programas governamentais;

i) Indicador: cada gasto tributário deve conter um indicador quantitativo objetivo para medição de sua efetividade, em conexão com as metas orçamentárias;

j) Resultados: devem ser estimados os resultados dos gastos tributários de exercícios anteriores, em comparação com os objetivos de suas políticas, para que sua eficácia possa ser avaliada em relação às disposições de despesas diretas;

k) Gestão: o demonstrativo deve apontar as medidas de gestão e revisão dos gastos tributários da mesma maneira que as despesas diretas do orçamentário anual, incluindo a revisão do programa.

5.5.1.7. Critérios de mensuração dos gastos tributários

Os diversos critérios mundialmente utilizados para a mensuração de gastos tributários no seio do ciclo orçamentário e as divergências sobre sua utilidade justificam uma análise detida e apartada. Não obstante, este tema está diretamente ligado ao planejamento de gastos tributários, incluindo os requisitos mínimos de evidenciação em demonstrativos anexos ao orçamento, como se verificou nas seções anteriores.

De modo geral, as mensurações de gastos tributários podem ser realizadas por três diferentes critérios, que serão a seguir examinados, seguidos das respectivas críticas.

O critério da *perda de arrecadação (Revenue Forgone Method)* é, seguramente, o mais difundido entre os países integrantes da OCDE.⁶⁴⁵ Consiste na apuração da perda de arrecadação decorrente da criação de um gasto tributário, por meio do qual se simula uma tributação “regular” (ou seja, com parâmetros anteriores à introdução do gasto) sobre o

⁶⁴⁵ Conforme: OECD. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Washington: Secretary-General of the OECD, 2010b. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/ocde2011/ocde_tax.pdf. Acesso em: 10 abr. 2018.

volume dos eventos desonerados que efetivamente ocorreram, ou que sejam esperados para o futuro, mantendo os demais fatores constantes.

Uma das principais críticas usualmente endereçadas para este método consiste na desconsideração das respostas comportamentais dos contribuintes, frente à introdução ou extinção do gasto tributário.⁶⁴⁶ Na medida em que a extrafiscalidade ínsita ao gasto tributário é introduzida ou retirada do ordenamento, é inevitável considerar que os indivíduos ou empresas apresentarão alterações comportamentais para adequarem-se à nova sistemática. Aliás, em muitos casos, este é justamente o objetivo precípua do gasto tributário: induzir comportamentos que correspondam à prática dos fatos jurídicos que estejam no antecedente da regra-matriz de incidência.

A título de exemplo, ao introduzir gastos tributários que reduzem o custo fiscal de investimentos em projetos específicos, como de infraestrutura, é de se esperar que o fluxo destes capitais aumente em detrimento do incentivo comportamental. Desse modo, a manutenção constante de todos os fatores no cálculo, em especial a quantidade de eventos, conduz a uma imprecisão de resultados, exceto se o gasto tributário for completamente ineficiente para atingir seus objetivos. O método tende, de igual modo, a superestimar o ganho de arrecadação decorrente da eliminação do gasto tributário, especialmente nos casos em que a atividade econômica é significativamente reduzida quando o gasto é retirado.

Outro desafio do método, relacionado à questão comportamental, estaria em considerar que determinados gastos tributários podem ser eficientes do ponto de vista fiscal, se o impacto adverso na receita tributária for mais do que compensado pelos efeitos de incentivo à atividade econômica. Por exemplo, a redução de encargos tributários sobre a contratação de empregados, como incentivo à formalização das relações de trabalho e a geração de empregos, pode ter o efeito de aumentar a base de contribuintes da previdência social, num montante superior à estimativa inicial da perda de arrecadação.⁶⁴⁷

Outra crítica recorrente consiste no fato de que o método não considera interações entre diferentes gastos tributários, e que podem impactar diretamente os resultados da mensuração. Por exemplo, a conjugação de gastos tributários consistentes em incentivos para a construção de casas populares pode representar uma transferência de renda familiar para a

⁶⁴⁶ Nesse sentido: MÄÄTÄ, Kalle. Economic and legal general report. *Yearbook for Nordic tax research 2012*. Tax expenditures. Copenhagen: DJOF Publishing, 2012. p. 47-48.

⁶⁴⁷ Estudo empírico específico realizado sobre essa circunstância foi conduzido por: FATICA, Serena. Work-related tax expenditures in the EU: impact on tax revenues. In: BAUGER, Lovise. *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*. European Commission, Jul. 2014. p. 24-28. (Economic Papers, 523).

aquisição dos imóveis, reduzindo a alocação de recursos para o consumo de produtos que estejam também desonerados. Com isso, a perda de arrecadação com gastos tributários relativos à desoneração de gêneros alimentícios pode ser inferior à prevista, caso o consumo destes produtos for reduzido pelo efeito alocativo da renda familiar para despesas de outra natureza.⁶⁴⁸

Critica-se ainda o método por considerar que os resultados não são comparáveis com as despesas orçamentárias, que seria o principal propósito de criar gastos tributários no orçamento público. Deste modo, a falta de critérios de comparabilidade entre gastos indiretos e diretos impede a representação confiável do orçamento.⁶⁴⁹

Por fim, aponta-se ainda o desafio enfrentado por esse método, pelo fato de que as perdas de receita são comumente calculadas com base em uma determinada alíquota fixa de referência do tributo. No entanto, quanto mais altas as alíquotas marginais tributo (quando houver), maior a perda de receita atribuída a um gasto tributário, o que nem sempre é levado em consideração.⁶⁵⁰

O segundo método consiste no *ganho de arrecadação (Revenue Gain Method)*, que fornece uma estimativa *ex ante* da receita adicional que seria obtida pela eliminação de gastos tributários, quando os efeitos comportamentais são considerados. Trata-se de método muito mais complexo, porque exige modelos eficientes de previsão de comportamentos, que levam em conta inúmeros fatores e dados, usualmente não disponíveis. A quantidade de potenciais interações entre disposições tributárias e programas governamentais torna quase infinito o espectro deste método, aumentando o grau de subjetividade nas escolhas e reduzindo a acurácia dos resultados.

O terceiro método é o do *gasto equivalente (outlay equivalence method)*, segundo o qual os gastos tributários são mensurados pela estimativa do valor de despesas diretas que seriam necessárias para alcançar os mesmos objetivos pretendidos pelos primeiros. Nesse método, é necessário adicionar os tributos que tipicamente incidem sobre as despesas diretas,

⁶⁴⁸ Uma característica essencial do modelo de micro simulação EUROMOD, conforme apontado em 3.3.1, é que ele incorpora a interação entre diferentes instrumentos fiscais e subsídios que, nos sistemas fiscais da UE, conseguem avaliar o impacto fiscal dos gastos tributários de modo global. Nesse sentido: BARRIOS, Salvador; FIGARI, Francesco; GANDULLIA, Luca; RISCADO, Sara. *The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union*. Sevilha: European Commission, 2016. (JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms, n. 1).

⁶⁴⁹ Nesse sentido: BARTLETT, Bruce. The end of tax expenditure as we know them? Washington, DC, *Institute for Research on the Economics of Taxation Policy Bulletin*, n. 84, June 2001. p. 6. Disponível em: <http://iret.org/pub/BLTN-84.PDF>. Acesso em: 14 maio 2018.

⁶⁵⁰ Nesse sentido: BARTLETT, Bruce. The end of tax expenditure as we know them? Washington, DC, *Institute for Research on the Economics of Taxation Policy Bulletin*, n. 84, June 2001. p. 7. Disponível em: <http://iret.org/pub/BLTN-84.PDF>. Acesso em: 14 maio 2018.

pois caso contrário, os gastos tributários pareceriam mais econômicos aos respectivos beneficiários do que as despesas orçamentárias comuns.

Conforme mencionado, apesar das críticas, o método da perda de arrecadação é majoritariamente utilizado pelos países afora. Estudo da OCDE demonstrou que Canadá, França, Alemanha, Japão, Coreia do Sul, Holanda, Espanha e Reino Unido utilizam essa prática na mensuração de gastos tributários.⁶⁵¹

Dentre os países nórdicos, a Finlândia e a Noruega adotam o critério da perda de arrecadação para mensurar os gastos tributários, ao passo que a Dinamarca aplica em suas mensurações tanto o critério da perda de receita, quando do gasto equivalente. Somente a Suécia adota a metodologia do gasto equivalente de modo exclusivo para estimar as renúncias decorrentes de gastos tributários.⁶⁵²

O método do ganho de arrecadação é raramente aplicado, e encontra-se apenas na estimativa de determinados gastos tributários elaborada pela Austrália em apoio ao processo orçamentário.⁶⁵³

Os Estados Unidos também utilizam o método da perda de arrecadação, mas a técnica é aplicada de duas formas distintas. A primeira é empregada pelo *Joint Committee on Taxation – JCT*, um comitê apartidário do Congresso originalmente instituído pela *Revenue Act* de 1926. O Comitê opera com uma equipe profissional experiente de economistas, advogados e contadores, que auxiliam membros da maioria e das minorias em ambas as casas do Congresso sobre legislação tributária. De acordo com o JCT, o método da perda de arrecadação é aplicado de acordo com a seguinte técnica:

“Sob a metodologia do *Joint Committee on Taxation*, cada gasto tributário é mensurado pela diferença entre a obrigação tributária de acordo com a lei atual e a obrigação tributária que resultaria se a provisão de gastos tributários fosse revogada e os contribuintes pudessem tirar proveito de qualquer uma das disposições remanescentes de gastos tributários aplicáveis à receita ou as despesas associadas aos gastos tributários revogados”.⁶⁵⁴(grifos nossos).

⁶⁵¹ Conforme: OECD. Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010b. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/ocde2011/ocde_tax.pdf. Acesso em: 10 abr. 2018.

⁶⁵² Cf. MÄÄTÄ, Kalle. Economic and legal general report. In: *Yearbook for Nordic tax research 2012: Tax expenditures*. Copenhagen: DJOF Publishing, 2012. p. 13-72. p. 48-49.

⁶⁵³ Cf. OECD. *Choosing a broad base –low rate approach to taxation*. OECD Publishing, 2010a. (OECD Tax policy studies, n. 19).

⁶⁵⁴ ESTIMATES of federal tax expenditures for fiscal years 2016-2020. The Joint Committee on taxation, Washington, DC, Jan. 2017. p. 18-19.

A título de exemplo para ilustrar a especificidade dessa técnica, a mensuração de exclusão de um gasto tributário que incentive as empresas a pagar o plano de saúde dos funcionários (tal como a isenção da contribuição previdenciária patronal) é medida pela diferença entre a obrigação tributária de acordo com a lei atual (com a isenção) e a obrigação tributária que resultaria se a exclusão fosse revogada, e os contribuintes (empresas ou empregados) pudessem reivindicar o próximo melhor tratamento tributário em relação à situação anterior, tal como o custeio do seguro saúde pelos funcionários com dedução integral do imposto de renda das pessoas físicas. Em suma, determinados efeitos comportamentais são considerados no método de perda de receitas.

De outro lado, a técnica adotada pelo tesouro norte-americano aproxima-se daquela empregada na maioria dos países da OCDE, porque não considera consequências comportamentais decorrentes dos gastos tributários. Nesse sentido, o tesouro mensura cada gasto tributário pela diferença entre o passivo tributário de acordo com a lei atual e o passivo tributário que resultaria se a provisão do gasto tributário fosse revogada e os contribuintes fossem proibidos de tirar proveito de qualquer das disposições remanescentes de gastos tributários aplicáveis às receitas ou despesas associadas aos gastos tributários revogados.⁶⁵⁵

No âmbito dos países ibero-americanos, é disseminada a adoção do critério da perda de arrecadação, mas com uma variante metodológica entre cada localidade. Países como Brasil, Guatemala e México promovem avaliações de projeção futura, considerando uma estimativa de eventos que ocorrerão no ano seguinte ao orçamento, bem como consideram eventos passados para avaliar o impacto de gastos tributários que venham de exercícios anteriores (*ex post*). Isto significa utilizar dados reais do passado (especialmente para mensurar a revogação de gastos), e dados projetados para o futuro. Outros países, como Argentina, Chile, República Dominicana, Equador, Peru e Espanha utilizam somente a técnica de projeção futura, sem realizar uma avaliação posterior. Apenas o Uruguai realiza a mensuração de gastos tributários somente com base em avaliação *ex post*, de forma a criar os dispêndios e depois checar as consequências.⁶⁵⁶

O demonstrativo de gastos tributários da União adota o método da perda de arrecadação, de modo a projetar os eventos que ocorrerão no exercício subsequente

⁶⁵⁵ ESTIMATES of federal tax expenditures for fiscal years 2016-2020. The Joint Committee on taxation, Washington, DC, jan. 2017. p. 19.

⁶⁵⁶ INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. *Handbook of best practices on tax expenditure measurements: An Iberoamerican experience*. Panamá: CIAT Executive Secretariat, 2011. p. 40.

relacionados à incidência do gasto. As demais variáveis do cálculo são mantidas constantes, especialmente o comportamento dos contribuintes. Além disso, não há exame de interação entre gastos tributários, ou entre estes e outras despesas diretas, tais como subsídios financeiros e creditícios. Por fim, o demonstrativo não contempla eventuais incentivos à atividade econômica que pudessem reduzir, anular ou até mesmo superar a perda de arrecadação com o gasto tributário.

No âmbito dos 26 Estados, de suas respectivas capitais e do Distrito Federal, conforme o Quadro XX em 5.5.1.5, somente o Distrito Federal faz referência a qual critério de mensuração de gastos tributários foi adotado, sendo o da perda de arrecadação. Nenhum dos demais entes federativos investigados (e que possuem o demonstrativo) faz qualquer menção sobre quais teriam sido os critérios para avaliar a renúncia da receita pública, em absoluta ausência de transparência e publicidade.

A par das críticas enfrentadas pelo critério da perda de receita, é preciso considerar que os demais métodos são de difícil implantação. A mensuração do ganho de receita, que envolve a avaliação de componentes comportamentais, exigiria uma quantidade de informações e técnicas muito significativa, incluindo medidas que, em geral, não estão disponíveis aos governos, em especial de análises a partir da teoria de escolha racional pelos agentes econômicos,⁶⁵⁷ moderadas por aspectos da economia comportamental, destinados a explorar vieses decisórios (heurísticas) destes agentes.⁶⁵⁸ Não parece factível considerar que estes estudos serão feitos anualmente pelos governos, frente a desafios estruturais, burocráticos e institucionais próprios da administração pública.

O método da despesa equivalente também se mostra de complicada adoção. Ainda que seja recomendável uma comparação de gastos tributários com despesas diretas alocadas nos mesmos programas de governo, é de extrema complexidade mensurar quais despesas diretas atingiriam idênticos resultados dos gastos indiretos. Diversas variáveis de natureza comportamental, eficiência de gastos, comparabilidade de resultados e alternativas possíveis

⁶⁵⁷ A teoria da escolha racional é um modelo para compreender formalmente o comportamento social e econômico, e parte da premissa básica de que o comportamento social agregado resulta do comportamento de atores individuais, cada um dos quais está tomando suas decisões individuais. A teoria também enfoca os determinantes das escolhas individuais (individualismo metodológico), assumindo que um indivíduo, frente a decisões com escolhas, decide racionalmente pela alternativa que melhor maximiza suas utilidades esperadas. Nesse sentido: SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999; BACKER, Gary; MURPHY, Kevin. A theory of rational addiction. *Journal of Political Economy*, v. 96, n. 4, p. 675-700, Aug. 1988; e POSNER, Richard. *Economic analysis of law*. 7. ed. Washington: Aspen pub, 2007.

⁶⁵⁸ A economia comportamental assume que o indivíduo, frente a incertezas, toma decisões enviesadas, mediante escolhas não racionais. Nesse sentido: KAHNEMAN, Daniel. *Thinking, fast and slow*. New York: Farrar, Straus and Giroux, 2011; THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness*. London: Penguin Books, 2009.

tornam extremamente complexa essa metodologia, sobretudo quando relacionada à previsão de eventos futuros.

Deste modo, mostra-se mais aconselhável apenas comparar os resultados de políticas públicas semelhantes, custeadas por despesas diretas e indiretas, relacionando-as com os objetivos e metas do orçamento-programa, para buscar a compreensão de eficiência relativa, mas, ainda assim, com algum grau de incerteza, frente a desafios não inicialmente previstos pela decisão política.

Por essas razões, não se vislumbram óbices à adoção do método de perda de arrecadação para mensurar os gastos tributários, desde que a utilização seja transparente, com indicação das fontes de dados, correção de desvios e sistemas constantes de gestão, no seio do adequado planejamento da política pública e dos elementos mínimos de um demonstrativo de gastos tributários.

5.6. *Propostas de concessão ou ampliação de gastos tributários e o equilíbrio orçamentário*

O artigo 14 da LRF enumera as exigências mínimas para concessão de gastos tributários, aplicáveis a todas as leis que instituírem, ampliarem tais dispêndios ou prorrogarem sua vigência, e devem apresentar relação e unidade com as leis do orçamento. O artigo 14 da LRF está assim redigido:

“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.*

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

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

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

O dispositivo acima transcrito se encontra no contexto da regra de ouro adotada pela LRF, consistente no *equilíbrio orçamentário*, ou seja, o combate sistêmico aos déficits primários. Nessa diretriz, se encontra a ideia, muito difundida entre os liberais, que busca introduzir um regramento de eficiência ótima da administração, tal como a redução de gastos com pessoal, assegurando o aumento de receitas e limitando o endividamento, sobretudo de Estados e Municípios. Trata-se de uma aproximação com a lógica da gestão prudencial da iniciativa privada, apesar de a lei não conter disposições específicas de combate à corrupção ou de lisura de atos administrativos.⁶⁵⁹

Conforme salienta Misabel Abreu Machado Derzi, a regra do equilíbrio orçamentário constitui um rompimento com as ideologias políticas até então adotadas por diversos países, incluindo o Brasil, que estavam guiados pelo *equilíbrio econômico e social*, ou seja, a busca de objetivos como a distribuição equitativa da renda, pleno emprego e o combate às desigualdades. Na visão da jurista, a regra do equilíbrio orçamentário não assegura ações afirmativas no campo da previdência social e da seguridade, que são instrumentos importantes da justiça social.⁶⁶⁰

É preciso mesmo ponderar que, nos períodos de pleno emprego e justiça social, mostra-se adequado que o Estado restrinja seus gastos de consumo e investimentos, de modo a controlar com rigor a intervenção econômica e guiar sua política fiscal com destaque para a função estabilizadora, assegurando a perenidade do crescimento, guiada pelo equilíbrio

⁶⁵⁹ Disposição semelhante aplicável à criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete *aumento da despesa* se encontra no artigo 16 da LRF.

⁶⁶⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Lei de responsabilidade fiscal: normas gerais de direito financeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2. p. 345. A jurista pontua que o intervencionismo estatal, preconizado por Keynes, defendia um relativo desequilíbrio orçamentário em períodos de desemprego dos meios de produção, para estímulo ao pleno emprego, combate à recessão e consequente crescimento da receita.

fiscal. No entanto, em momentos de desigualdade patente, desemprego, instabilidade macroeconômica e precariedade de serviços públicos, é possível considerar a necessidade de déficit orçamentário responsável, focado em questões estruturais de investimento e ações afirmativas de distribuição da renda e geração de emprego. O equilíbrio orçamentário, na expressão de Aliomar Baleeiro, não deve ser um *fim em si mesmo*, mas um instrumento de estabilização econômica e de “remoção dos pontos de estrangulamento oriundos da precariedade da rede de serviços públicos”.⁶⁶¹

O caput do artigo 14 da LRF faz referência a qualquer “concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”, o que abrange todas as leis que alcancem estes resultados. Conforme abordado em 2.5.2.3, a concessão ou ampliação de gastos tributários estão submetidas ao princípio da legalidade, de modo que o veículo introdutor destes dispêndios no ordenamento jurídico deve ser a lei (ou a medida provisória), vedados quaisquer outros atos normativos infralegais. Deste modo, de acordo com o direito positivo vigente, o artigo 14 da LRF endereça-se às leis que criam gastos tributários, nos limites constitucionais aplicáveis.

Numa interpretação finalística da norma, inspirada pelo primado do equilíbrio orçamentário, a expressão “incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita” deve abranger todas as modalidades de gastos tributários, ainda que estejam carimbados com nomes diversos, evitando-se a quase infinita criatividade do legislador para estabelecer subterfúgios à própria caracterização da renúncia de receita.

Por isso, as sete hipóteses enumeradas no § 1º do artigo 14 da LRF – 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 – são meramente exemplificativas, haja vista a existência de outras modalidades de gastos tributários, tais como a suspensão ou o diferimento, que adiam o pagamento do tributo para momento posterior ao fato gerador, em geral sem atualização monetária do respectivo montante. Se não bastasse, o próprio § 1º ora comentado utiliza a expressão “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, de modo a admitir expressamente a técnica de interpretação extensiva.

Merece uma análise apartada a referência da lei a *isenções de caráter não geral*, como hipótese de renúncia de receitas. O artigo 179 do CTN assim dispõe:

⁶⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Ver. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 433.

“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”.

Como bem esclarece Aliomar Baleeiro, as isenções de caráter geral são aquelas de aplicabilidade imediata, sem necessitar o preenchimento de requisitos especiais ou determinadas contraprestações do contribuinte, como investir numa indústria nova. De outra banda, as isenções de caráter especial exigem um requerimento fundamentado à autoridade administrativa para sua concessão, para fins de verificação prévia de atendimento de requisitos inerentes ao benefício, muitas vezes relacionados a contrapartida dos contribuintes.⁶⁶²

Poderia o intérprete ser levado à conclusão de que as isenções não gerais tratadas pelo § 1º do art. 14 da LRF seriam apenas aquelas efetivadas por despacho da autoridade administrativa, mediante 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. Porém, certamente não foi essa a finalidade da LRF. Isto porque a especificidade da isenção não geral do CTN não tem qualquer relevância para o propósito de equilíbrio orçamentário, e, deste modo, não haveria sentido lógico em estabelecer essa restrição interpretativa. Tanto as isenções gerais quanto as especiais representam renúncias de receitas tributárias; por conseguinte, suas proposições devem obedecer aos requisitos da LRF.

A presença da renúncia de receitas como núcleo das exigências do artigo 14 da LRF merece um exame específico para as hipóteses nas quais o próprio fato gerador do tributo não ocorreria se não fosse a concessão do gasto tributário. Tome-se o exemplo de um gasto tributário estadual que concede redução do ICMS a empresas que se instalem numa zona industrial específica, em terreno de propriedade do próprio Estado. Numa hipótese em que o terreno está desocupado, e de que o gasto tributário seja indispensável para a atração de empresas, seria possível defender que o próprio fato gerador do ICMS somente ocorreria por

⁶⁶² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.382.

força da introdução do gasto tributário, a impossibilitar a caracterização de renúncia de receitas?⁶⁶³

Em nossa perspectiva, ainda que fique evidenciada a indispensabilidade pragmática do gasto tributário para a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária alcançada pela norma do benefício, será caracterizada a renúncia de receitas públicas, na medida em que estarão preenchidos os requisitos elementares caracterizadores do gasto tributário. Mesmo sendo o gasto uma própria condicionante prática (não jurídica) para que a norma introdutora do gasto tributário tenha aplicabilidade, tal evidência não desnatura o caráter da renúncia de receitas.

Superadas estas observações iniciais, impende examinar o primeiro requisito eleito no *caput* do artigo 14 da LRF, consistente na estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar a vigência do gasto tributário e nos dois seguintes. Essa exigência foi parcialmente integrada à Constituição, mediante a inserção do artigo 113 ao ADCT, promovida pela EC 96/2016, que possui a seguinte redação: “Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”.

Trata-se de obrigatoriedade para que a proposta de concessão ou ampliação do gasto tributário promova os cálculos para estimar as perdas correspondentes à renúncia da receita pública, tanto para o exercício de vigência quanto para os dois seguintes. Essa mensuração é essencial não apenas em nome da transparência, gestão e controle dos gastos tributários, mas também para permitir que as demais medidas exigidas pelo artigo 14 da LRF sejam cumpridas. Em geral, os cálculos são apresentados na exposição de motivos da lei ou medida provisória introdutora do gasto tributário, sem maiores referências de fontes de dados e metodologias.

O *caput* do dispositivo impõe, ainda, que a proposição legislativa deve atender ao disposto na LDO do mesmo exercício, que contém as regras e limites para que gastos tributários possam ser instituídos, tanto a partir das normas relativas a “alterações da legislação tributária”, quando de restrições definidas especificamente para a renúncia de receitas públicas. Deste modo, é vedada a proposta de criação ou ampliação de gasto tributário que esteja em desacordo com as disposições previamente estabelecidas na LDO.

⁶⁶³ Na análise de caso análogo ao exemplo sugerido, relativo ao ISS, Regis Fernandes de Oliveira considera que não haveria renúncia, na medida em que, “se a empresa não se localizar no Município, não gerará recursos e se nele se instala, não haverá redução da receita orçamentária” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 759).

Vencidos estes requisitos elementares, deve a proposta legislativa cumprir com ao menos uma de duas condições alternativas, a saber:

a) Demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12 da LRF, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais da LDO. Nessa hipótese, a estimação da renúncia precisa ter constado na previsão da arrecadação, de acordo com as normas técnicas e legais, os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante, bem como deve estar compatível com as metas de resultados fiscais estabelecidas na LDO; ou

b) Estar acompanhada de medidas de compensação, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Caso o proponente opte pela adoção de medidas de compensação, deverá fazê-lo por meio das vias mencionadas acima, sendo vedado, por exemplo, considerar o excesso de arrecadação previsto no artigo 43, § 3º, da Lei n.º 4320/64.⁶⁶⁴ Em adição, a opção por essa alternativa impõe que o gasto tributário apenas entrará em vigor quando implantadas as medidas de compensação, tal como condiciona o § 2º do artigo 14 da LRF.

O artigo 14, § 3º, da LRF apresenta duas hipóteses nas quais as exigências do dispositivo não são aplicáveis. Na primeira, as condicionantes não incidem sobre as alterações de alíquotas dos chamados “impostos regulatórios” (II, IE, IPI e IOF), que podem ser promovidas pelo Poder Executivo, na forma do artigo 153, § 1º, da CF. Neste ponto, a LRF considera que não há propriamente renúncia de receitas tributárias, dado o caráter marcadamente extrafiscal destes impostos. Em adição, a exigência dos requisitos do artigo 14 da LRF para estas hipóteses retiraria o dinamismo próprio das alterações de alíquota mencionadas, limitando o propósito interventor da economia estabelecido na disposição constitucional.

A segunda hipótese é pertinente ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança, que corresponde à remissão, como modalidade de extinção do crédito tributário estabelecida no artigo 156 do CTN. A situação se encontra expressamente prevista no artigo 172, III, do CTN, que atribui à lei o poder de autorizar a administração a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial

⁶⁶⁴ “§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício”.

do crédito tributário, atendendo à sua diminuta importância. Em atenção à praticabilidade, é inegável reconhecer a “diminuta importância do crédito tributário” nos casos em que seu valor é inferior aos próprios custos ordinários de cobrança. Nessa hipótese, a renúncia da receita é diretamente compensada pela economia da despesa, de modo que fica desnecessária a demonstração dos requisitos do artigo 14 da LRF (desde que comprovada, obviamente, a relação negativa entre o valor diminuto do crédito remido e as despesas de cobrança correspondentes).

As obrigações estabelecidas no artigo 14 da LRF foram reforçadas no nível federal pelo artigo 32 do Decreto n.º 9.191/17, que “estabelece as normas e as diretrizes para elaboração, redação, alteração, consolidação e encaminhamento de propostas de atos normativos ao Presidente da República pelos Ministros de Estado”.

Mencionado dispositivo exige que as propostas de ato normativo, caso impliquem em renúncia de receita, deve ser acompanhada de parecer de mérito com os seguintes itens: (i) a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor e nos dois subsequentes, da qual deverá constar, de forma clara e detalhada, as premissas e as metodologias de cálculo utilizadas; (ii) indicação sobre a consideração da medida nas metas de resultados fiscais previstas na LDO; (iii) declaração de que a medida apresenta adequação orçamentária e financeira com a LOA, e compatibilidade com o PPA e a LDO; e (iv) exposição justificada sobre o atendimento às condições previstas no artigo 14 da LRF.

Em que pese as exigências do artigo 14 da LRF e do Decreto n.º 9.191/17, seu descumprimento é contumaz por parte dos proponentes de leis que contenham gastos tributários, em especial daquelas de iniciativa do Poder Executivo. Em estudo conduzido por Wagner Pralon Mancuso e Davi Cordeiro Moreira, entre a entrada em vigor da LRF até o ano de 2013, foram apresentadas nada menos que 33 proposições legislativas contendo gastos tributários no nível da União Federal, sendo que apenas 11 delas compreendiam as estimativas de renúncia de receitas.⁶⁶⁵

A situação não se alterou nos últimos anos, conforme comprovam os relatórios anuais de Conformidade Financeira e Orçamentária do TCU, específicos para os requisitos de instituição de gastos tributários previstos na LRF. No ano de 2016, das *cinco* leis que introduziram ou aumentaram gastos tributários da União, apenas *uma* cumpria com as

⁶⁶⁵ MANCUSO, Wagner Pralon; MOREIRA, Davi Cordeiro. Benefícios tributários valem a pena? Um estudo de formulação de políticas públicas. *Revista de Sociologia e Política*, v. 21, n. 45, p. 107-121, mar. 2013, p. 117.

condições do artigo 14 da LRF, e ainda assim, estava contrária aos limites da LDO 2016.⁶⁶⁶ Em 2017, das seis leis introdutoras (ou ampliadoras) de gastos tributários, *nenhuma* observou os requisitos do artigo 14 da LRF, bem como estavam *todas* contrárias aos limites da LDO 2017.⁶⁶⁷

Nesse estado de inobservância endêmica da LRF, não é demais lembrar que a conduta pode se caracterizar como ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário, nos termos do artigo 10, inciso VII, da Lei n.º 8.429/92, que inclui nessa categoria o ato de “conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie”. Deste modo, a inobservância do artigo 14 da LRF e do artigo 113 do ADCT pode levar até mesmo à perda da função pública e à suspensão de direitos políticos.

A presença dos gastos tributários nas demais etapas do ciclo orçamentário, nomeadamente, o processo legislativo, a execução e o controle, serão examinados na Parte III, que contempla os instrumentos de governança e controle dos gastos tributários pelas autoridades orçamentárias. Isto porque estas medidas de gestão dos gastos tributários têm lugar marcante durante o processo de aprovação do orçamento nas casas legislativas, bem assim, durante a execução das deliberações orçamentárias e no controle dos gastos, de forma que, do ponto de vista didático, merecem exame no contexto da governança.

⁶⁶⁶ Conforme TCU, Conformidade Financeira e Orçamentária, Lei de Responsabilidade Fiscal – Parte II, 2016. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D66559C015DA4C3E0796951>. Acesso em: 20 nov. 2019.

⁶⁶⁷ Conforme TCU, Conformidade Financeira e Orçamentária, Lei de Responsabilidade Fiscal – Parte II, 2017. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F64480C8C01644D3397EF6906>. Acesso em: 20 nov. 2019.

PARTE III – GOVERNANÇA E CONTROLE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

6. INSTRUMENTOS DE GOVERNANÇA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Superadas as etapas de formação dos gastos tributários, divididas entre a definição da política fiscal, o planejamento público e o processo orçamentário, a última perspectiva de estudo do direito financeiro sobre estes dispêndios concentra-se nos instrumentos de gestão e controle por parte das autoridades orçamentárias (Executivo e Legislativo). A governança de gastos tributários deve ser promovida de modo integrado, a fim de que a gestão esteja consentânea com as políticas e os planejamentos subjacentes, bem como com as escolhas realizadas no âmbito do orçamento. Apenas um exercício efetivo dos instrumentos legais e administrativos de governança dos gastos tributários será capaz de lhes atribuir segurança

jurídica, para que possam cumprir com eficiência seus objetivos de intervenção econômica na promoção dos fins da Constituição Financeira.

Em 5.2, a governança orçamentária foi abordada como instrumento de realização das funções do orçamento, incluindo a eficiência na entrega de benefícios sociais, *accountability*, transparência, simetria informacional, avaliação de desempenho e sistemas de controle. A *governança orçamentária* realça, portanto, os estudos focados nas ações governamentais que submetem as definições de gastos públicos, com especial atenção para o modo pelo qual o orçamento é capaz de tornar concreta e eficiente as decisões políticas.

Como um subproduto da governança orçamentária, examinam-se no presente tópico as medidas e instrumentos de governança específicos dos gastos tributários, para a qual se aplicam todas as premissas anteriormente examinadas.

Como visto, a forma como o orçamento é governado constitui uma importante barreira em direção à sua capacidade de alcançar a efetiva redução das desigualdades sociais.⁶⁶⁸ A adoção dos primados de responsabilidade fiscal (*fiscal accountability*) em todas as fases do ciclo orçamentário é indispensável para relacionar a tributação, como principal fonte de recursos públicos, o desenvolvimento, a partir da prestação de serviços públicos e ações sociais eficientes.

Sob princípios internacionalmente aceitos, a prestação de contas fiscais, que faz parte do conteúdo da responsabilidade fiscal, implica que um Estado seja responsabilizado por seu povo e por seus órgãos eleitos por suas escolhas financeiras e por suas ações no uso de fundos públicos. Todo governo tem uma obrigação de fornecer uma contabilidade completa e transparente sobre a maneira de como cumpriu suas responsabilidades. De acordo com o modelo de *fiscal accountability* de José Edgardo Campos e Sanjay Pradhan, adotado pelo Banco Mundial,⁶⁶⁹ a prestação de contas fiscais consiste em três metas ou níveis de gerenciamento de gastos pelos quais os governos devem prestar contas, a saber: nível 1, que corresponde ao controle geral, dentro de limites sustentáveis, envolvendo estruturas de gastos de médio prazo, disciplina financeira e cumprimento de leis e orçamentos; nível 2,

⁶⁶⁸ Nesse sentido: SABATES, Ricardo; SCHNEIDER, Aaron. *Taxation, accountability and the poor*. Seminar Report, Department of International Development, UK, World Bank. Brighton, UK: Institute of Development Studies at the University of Sussex, 2003.

⁶⁶⁹ Campos, José Edgardo L and Sanjay Pradhan. Budgetary institutions and expenditure outcomes: binding governments to fiscal performance. *World Bank Policy Research Working Paper*, n. 1646, Sept. 1996. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/pt/481221468774864173/pdf/multi-page.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2019.

que consiste na priorização estratégica da alocação de recursos; e nível 3, que abrange o gerenciamento eficiente e econômico de programas.

Com o objetivo de analisar a responsabilidade fiscal sob os três níveis acima, os dados sobre gastos tributários são essenciais no intuito de permitir que os governos atinjam os critérios de prestação de contas sobre estes dispêndios. Para esse efeito, além da adequada identificação do parâmetro confiável para estabelecer a natureza de um gasto tributário (no caso desta tese, o sistema tributário de referência), é preciso que instrumentos de gestão e de controle das autoridades orçamentárias sejam previstos e executados, de modo transparente, para que as políticas subjacentes consigam servir ao alcance dos objetivos pretendidos.

De modo abrangente, a governança dos gastos tributários corresponde ao conjunto de medidas e instrumentos necessários e suficientes para garantir a segurança jurídica destes dispêndios durante o ciclo orçamentário, o que inclui a correta identificação, mensuração, implantação, gestão e controle dos gastos tributários no âmbito das autoridades orçamentárias. Congrega, portanto, medidas de responsabilidade fiscal, em sua acepção de prestação de contas fiscais, para que os governos possam ser responsabilizados pelo povo e demais órgãos de controle por eventuais desvios na execução da governança, trazendo prejuízo ao erário, com ineficiência de despesas públicas.

A adequada governança pressupõe a transparência a respeito da estrutura e das funções do governo relativas aos gastos tributários, com atribuição de responsabilidades, prestação de contas e controles externos. De igual modo, as informações elaboradas por cada um dos órgãos de gestão e controle de gastos tributários durante o ciclo orçamentário devem ser públicas, não apenas para a necessária confiança inerente à segurança jurídica, mas também para que os sistemas de controle sobre os gastos tributários e as responsabilidades governamentais possam funcionar de acordo com seus propósitos.

É sob inspiração destes postulados que o *Government Performance and Results Act of 1993* (GPRA), dos Estados Unidos, exige uma avaliação periódica dos resultados e do desempenho de gastos tributários, de forma integrada entre os diversos departamentos governamentais que se relacionam com a instituição e execução destes dispêndios.⁶⁷⁰ As avaliações ainda consideram as interações entre os programas de despesas públicas diretas e os gastos tributários relacionados, com o objetivo de fomentar maior senso de

⁶⁷⁰ Disponível em: <https://www.congress.gov/bill/103rd-congress/senate-bill/20/text>. Acesso em: 21 nov. 2019. Vide também: GAO. *Tax expenditures: IRS data available for evaluations are limited*. United States Government Accountability Office, Report to Congressional Requesters, abr. 2013. Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/660/654273.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2019.

responsabilidade dos administradores públicos. Trata-se de informação fornecida ao parlamento, que se destina a auxiliar no processo de deliberação orçamentária.

Na Alemanha, Michael Thöne desenvolveu para o Ministro das Finanças um esquema geral de controle de gastos tributários, em nome da governança e da transparência. O sistema atende a diversas funções: garantir que as avaliações sejam baseadas numa compreensão transparente do papel dos subsídios e dos gastos tributários na economia; assegurar que todos os gastos tributários estejam sujeitos às mesmas questões, instituindo assim padrões de qualidade existentes para as avaliações; e, tanto quanto possível, estabelecer comparabilidade nos indicadores econômicos e referências de metas utilizadas para os gastos tributários.⁶⁷¹

O modelo alemão reconhece que cada gasto tributário exige uma avaliação única, em razão de suas especificidades, ainda que o maior grau de padronização possível seja desejado. Não obstante, o programa contínuo de avaliação de gastos tributários naquele país deve conter os seguintes itens para cada um dos dispêndios: (i) breve descrição e sua evolução ao longo do tempo; (ii) medição do volume real; (iii) registro de avaliações e descobertas anteriores de pesquisa acadêmica; (iv) avaliação central, que inclui fundamentação, relevância, instrumentos de controle e teste de eficiência; e (v) conclusões e propostas de ações a ser adotadas.

Outra aproximação do tema foi sugerida por Gordon J. Lenjosek, do departamento de finanças do Canadá, onde os gastos tributários também fazem parte importante da agenda governamental.⁶⁷² De acordo com o autor, três critérios devem ser adotados para a avaliação de desempenho de gastos tributários, a saber:

a) Relevância: a medida é consistente com as prioridades políticas e aborda realisticamente uma necessidade concreta?

b) Eficácia: A medida atende a seus objetivos de maneira eficaz, dentro do orçamento e sem resultados indesejados?

c) Eficiência: a medida é o meio mais adequado e eficiente atingir objetivos, relativamente a projetos alternativos ou outras abordagens?

⁶⁷¹ Cf. THÖRNE, Michael. 18 Billion at One Blow: Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures. In: 104TH ANNUAL CONFERENCE ON TAXATION, 2011. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, v. 104, nov. 2011, p. 41-51.

⁶⁷² LENJOSEK, Gordon J. A framework for evaluating tax measures and some methodological issues. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. p. 19. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

Afirma o autor que os gastos tributários afetam a alocação e a distribuição de recursos na economia, de forma que a avaliação de seu desempenho é uma medida integrante e necessária da política fiscal, em suas funções primordiais.

No Brasil, são diversos os órgãos e instrumentos das autoridades orçamentárias para a realização de avaliações periódicas de gastos tributários, a respeito de sua justificativa constitucional, eficácia e eficiência, em cotejo com o planejamento público, as leis orçamentárias e as políticas fiscais. Como se verá a seguir, o país não padece de âmbitos para exercer a governança de gastos tributários, mas sim da ausência de efetivo exercício dos instrumentos disponíveis, o que conduz à realidade exposta nas seções anteriores, de completo descalabro no que se trata de transparência e planejamento de gastos tributários.

Para tanto, serão examinados os instrumentos de governança dos gastos tributários no âmbito do controle interno de cada poder, durante a execução orçamentária, relacionando-os com outros órgãos de apoio existentes, bem como, no caso do Poder Legislativo, o modo de funcionamento do controle externo dos gastos tributários.

Antes desta etapa, é essencial a ressalva de que os sistemas de controle interno e externo da execução orçamentária, em matéria de gastos tributários (e, no geral, para todas as demais receitas e despesas), somente conseguirá cumprir fielmente com seu papel constitucional se tiverem sido observados todos os requisitos e condições exigíveis para a adequada elaboração das leis do orçamento. Desse modo, desde que todas as medidas exigíveis de transparência e de planejamento dos gastos tributários, examinadas nas seções anteriores, tenham sido implantadas de acordo com as imposições constitucionais e legais, poderão os sistemas de governança dos gastos exercer plenamente suas funções institucionais, contribuindo efetivamente para cumprir o desenho constitucional do ciclo orçamentário.

6.1. Governança do Poder Executivo

A partir da introdução do gasto tributário no ordenamento jurídico, deve o Poder Executivo, em sua responsabilidade pela execução orçamentária, exercer efetiva governança de eficiência destes gastos, a partir de instrumentos de avaliação periódica sobre as ações de implantação, medição de resultados, alcance de metas e necessidades de correções. Estas medidas são destinadas a estabelecer se cada gasto tributário, durante seu ciclo de existência,

pode justificar sua relevância, a partir da comparação de resultados concretos com metas predefinidas.

Após sanção e publicação da LOA e a publicação do Decreto de programação financeira exigido pelo artigo 8º da LRF, tem início a execução orçamentária, a partir de 1º de janeiro. Faz parte integrante da execução orçamentária, além de suas funções elementares de aplicação dos créditos orçamentários, a transparência contínua e a gestão dos planejamentos, para que o uso dos recursos públicos atinja os objetivos e metas estabelecidos previamente.

A exigência de governança executiva dos gastos tributários durante a execução orçamentária decorre da própria CF, a partir do exame das funções precípua da Constituição Financeira, que visa à redução das desigualdades por meio do desenvolvimento. Não há forma de conceber possíveis correções de rotas apenas por ocasião da elaboração de leis orçamentárias, sendo imperioso que avaliações periódicas de desempenho de gastos tributários devam ser o norte para as decisões de execução orçamentária.

6.1.1. Controle interno da Controladoria-Geral da União (CGU)

O artigo 70 da CF determina que a fiscalização orçamentária da União quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções *e renúncia de receitas* será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, *e pelo sistema de controle interno de cada Poder*. Como se verifica, a norma constitucional inclui expressamente na fiscalização do orçamento o exame das renúncias de receitas, a ser realizado pelos sistemas de controle interno de cada um dos poderes da República.

O controle interno está ainda reforçado no artigo 74 da CF, segundo o qual cada um dos Poderes deverá manter sistema dessa natureza, de forma integrada, com a finalidade de (i) avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; (ii) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (iii) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e (iv) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

No que se refere às renúncias de receitas, dentro das quais se encontram os gastos tributários, relacionam-se diretamente com determinadas funções do controle interno do poder executivo, que podem ser assim sintetizadas:

a) *Avaliação do cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União:* na medida em que a transparência e o planejamento dos gastos tributários exigem sua correlação direta com os programas governamentais eleitos no PPA, o controle interno deve avaliar a execução do orçamento para verificar se os gastos tributários são objeto de adequada implantação, organização e funcionamento, para que possam cumprir efetivamente com os objetivos e metas de cada um dos programas aos quais pertencem. Desse modo, a avaliação dos gastos tributários deve se dar no contexto de cumprimento de cada uma das metas de programas de governo previstas no PPA, para os quais estes dispêndios foram instituídos;

b) *Comprovação de legalidade:* A execução orçamentária deve compreender o exame da conformidade dos gastos tributários com o direito positivo, em todos os seus aspectos elementares, com especial atenção para sua legitimidade, no que se refere à justificativa de intervenção prevista na ordem econômica estabelecida na CF; e para sua relevância, no que toca à existência de situação de fato que demande a manutenção do gasto tributário em sua configuração original, ou que exija adaptações;

c) *Avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência:* neste âmbito, cabe ao controle interno da execução orçamentária mensurar os resultados concretos obtidos com cada gasto tributário, especialmente pela comparação dos índices ou fatores econômicos de intervenção previamente estabelecidos no planejamento com aqueles efetivamente ocorridos por força da intervenção econômica. Essa avaliação deve se dar por duas perspectivas igualmente relevantes. No tocante à eficácia, compreendida como a capacidade de atingir os resultados inicialmente pretendidos, será identificada por meio do alcance dos efeitos econômicos (objetivos e metas) de cada programa governamental, de modo a demonstrar a correção da decisão política de instituição do gasto tributário e das decisões administrativas de sua implantação. No que se refere à eficiência, tomada como a execução das tarefas com o menor custo possível diante dos melhores resultados, é preciso que o controle interno determine se o alcance dos objetivos tenha ocorrido do modo mais econômico, sem perda de qualidade, ou se o emprego dos recursos públicos, independentemente dos resultados obtidos, poderia ter sido mais bem realizado de outro modo.

d) *Aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado*: na perspectiva de cambiabilidade entre gastos tributários e despesas diretas, deve-se considerar que cabe ao controle interno avaliar o emprego efetivo dos montantes relativos à renúncia de receitas públicas pelos respectivos beneficiários, com foco na legislação de controle e nos objetivos precípuos dos gastos, como uma medida elementar para evitar a malversação dos recursos em prol de objetivos não pretendidos pela política pública.

Não é difícil identificar uma íntima e direta relação entre cada um dos itens acima descritos, todos pertencentes ao controle interno de execução orçamentária relativo aos gastos tributários. Não há como conceber a consecução dos programas governamentais do PPA sem a eficácia e eficiência dos gastos tributários, que por sua vez, depende de avaliação de resultados, relacionados ao planejamento do orçamento-programa, com a fiscalização de utilização dos recursos pelos particulares. Como consequência, a falha em exercer o controle interno em qualquer dos aspectos acima apontados conduz inexoravelmente à insuficiência da fiscalização orçamentária dos gastos tributários, trazendo obscuridade e insegurança jurídica para essa modalidade de intervenção econômica.

Realizadas as fiscalizações pertinentes dos gastos tributários no sistema de controle interno do poder executivo, e sendo identificada a necessidade de intervenções corretivas, devem os órgãos vinculados à implantação, gestão e fiscalização dos gastos tributários agirem de pronto, com o objetivo de corrigir os desvios em direção da eficácia e eficiência destes dispêndios.

A decisão de alterar o rumo de gastos tributários deve se basear no planejamento do orçamento-programa e de suas metas e objetivos, mediante a comparação dos resultados efetivos com aqueles pretendidos por ocasião do planejamento. Havendo incompatibilidade entre as previsões orçamentárias e a realidade das consequências obtidas como gasto tributário, é imperioso que as medidas legais ou administrativas sejam adotadas com tempestividade para corrigir a rota e aumentar a eficiência do gasto, justificando sua existência.

Isto não significa, em absoluto, interromper a vigência de gastos tributários previstos em lei, que podem se constituir em direito adquirido e cuja revogação está sujeita às condicionantes examinadas em 2.5.3.1, em especial a anterioridade, além das hipóteses de gastos com prazo determinado ou que estejam condicionados a contrapartidas dos contribuintes. Medida dessa natureza seria atentatória à segurança jurídica e feriria princípios constitucionais elementares, que garantem os contribuintes da surpresa e visam assegurar a confiança no Fisco.

No entanto, dados os inúmeros elementos que conformam um gasto tributário, incluindo os planos de ação, requisitos de fruição, controle de benefícios e diversos outros, há espaço importante para que o administrador público promova as avaliações necessárias e, frente a uma situação de ineficácia ou de ineficiência, adote as medidas suficientes para reverter o quadro. Para tanto, devem agir os sistemas permanentes de governança dos gastos tributários, que atuam durante a fase de execução orçamentária, com destaque para a revisão dos atos administrativos frente ao planejamento.

No âmbito da administração pública federal, o controle interno está afetado à Controladoria-Geral da União – CGU, órgão ligado diretamente à presidência da república e conduzido à categoria de ministério pelo artigo 3º, I, da Lei n.º 13.341/16. Nos Estados, Distrito Federal e Municípios, o controle interno é comumente exercido por controladorias locais, que constituem órgãos da administração direta.

No exercício do controle interno de fiscalização orçamentária da União, a CGU define por meio de seu Plano Tático as ações de avaliação de serão prioridade para o período anual ou bienal, dentre as inúmeras atribuições afetas ao órgão, que variam desde infraestrutura, serviços públicos, segurança pública, programas de governo, dívida pública federal, subvenções e diversos outros. O tema das renúncias tributárias foi incluído no Plano Tático de 2017,⁶⁷³ com a seguinte justificativa:

“O universo de renúncia tributária é amplo, desde esporte e cultura até energia elétrica e exportação de produtos. O tema é importante em razão de seus impactos, mensurados em mais R\$ 190 bilhões, e da existência de poucas avaliações sobre a efetividade dos controles existentes.”

A própria CGU fundamentou o interesse na avaliação dos gastos tributários a partir de manifestação da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda – SPE, por meio da Nota Técnica SPE nº 10.054/14, que ressaltou a importância da avaliação da qualidade dos gastos tributários como ferramenta para viabilizar políticas públicas, tendo em vista o contexto de escassez de recursos públicos, em diversos aspectos: custos envolvidos, eficiência alocativa, eficácia e efetividade.

A diretriz da CGU foi restringida para o exame de dez renúncias tributárias federais, a partir dos enfoques acima mencionados. De modo geral, a CGU identificou problemas graves de transparência, controles, eficiência e eficácia em todas as renúncias, e considerou

⁶⁷³ Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/plano-tatico/arquivos/plano-tatico-2017.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

que as fragilidades encontradas são diversas e denotam baixo grau de boa governança do tema pelos gestores.⁶⁷⁴

A situação identificada motivou a CGU a incluir o tema de renúncias tributárias no Plano Tático de 2018-2019, para que continue a ser objeto de esforço de revisão nos anos subsequentes.

O relatório da CGU de controle interno do Poder Executivo a respeito dos gastos tributários, embora represente uma iniciativa fundamental, ainda padece de melhorias importantes, para que a fiscalização orçamentária possa atender plenamente às competências atribuídas pelo artigo 74 da CF.

Com efeito, apesar de esforços recentemente empreendidos, a CGU não tem por padrão incluir em suas ações prioritárias a avaliação periódica dos gastos tributários, sendo que as medidas anteriormente descritas ficaram restritas a apenas dez hipóteses de renúncias tributárias, antes mais de duzentos gastos tributários inseridos no demonstrativo anualmente elaborado pela RFB como anexo ao PLOA.

Além da maior abrangência quantitativa do controle interno, é preciso incorporar medidas de avaliação qualitativa, notadamente no tocante à análise do cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo, a comprovação de legalidade, a avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, e, por fim, a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Deste modo, a governança executiva dos gastos tributários em relação ao sistema de controle interno exige maior aprofundamento técnico, completude e transparência, para que os gastos tributários sejam objeto de exame que possa demonstrar sua relevância ou que exijam correções durante a execução orçamentária, tais como o aperfeiçoamento de mecanismos de concessão, o controle da aplicação de recursos pelos particulares, a fiscalização de projetos, o processamento de prestação de contas, a produção de dados estatísticos e a criação de índices de avaliação de resultados, dentre diversos outros.

⁶⁷⁴ Alguns exemplos podem ser citados: Lei de Informática, na qual se constatou ineficiência do MCTIC ao exercer a competência técnica, relativa à análise das prestações de contas dos investimentos em P&D realizados em contrapartida aos gastos tributários; Inovar-Auto, em que se verificaram fragilidades no acompanhamento das contrapartidas a ser executadas pelas empresas beneficiárias e deficiência na avaliação da efetividade do programa; Lei Rouanet, no qual se identificou que há carência de apresentação de informações e indicadores que permitam avaliar aspectos qualitativos, inexistindo elementos para aferição da sua efetividade em relação à geração de impactos sociais e econômicos junto ao público-alvo da política pública; e Lei de Incentivo ao Esporte, na qual se verificaram fragilidades e inconsistências das informações do sistema, inexistência de segregação de funções e de procedimentos estruturados voltados ao acompanhamento e monitoramento da execução dos projetos executados, e, ainda, a existência de significativo passivo de processos aguardando análise da prestação de contas.

Registre-se, por oportuno, que o controle interno deve funcionar de modo integrado e colaborativo com o controle externo, a ser examinado em 6.2.3, conforme imposição do artigo 74, § 1º, da CF. Assim, sempre que tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, os responsáveis pelo controle interno devem informar ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária. Nesse âmbito, Fernando Facury Scaff salienta que a norma apresenta coerência, na medida em que objetiva impedir que o controle interno sirva de anteparo para escamotear possíveis irregularidades identificadas em seus trabalhos.⁶⁷⁵

6.1.2. Órgãos e funções auxiliares

Para a tarefa de controle interno, deve a CGU atuar em conjunto e cooperação com os demais órgãos e departamentos executivos relacionados aos gastos tributários, que também possuem responsabilidade funcional e competência administrativa para participar ativamente da governança destes dispêndios.

Nesse âmbito, o já mencionado Decreto nº 9.203/17, que “dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”, inclui em seu artigo 4º (diretrizes da governança pública) a tarefa de “*avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios*”. Os mecanismos, as instâncias e as práticas de governança incluirão, no mínimo, formas de acompanhamento de resultados, soluções para melhoria do desempenho das organizações e instrumentos de promoção do processo decisório fundamentado em evidências.

A articulação entre a CGU, na qualidade de ministério afetado ao sistema de controle interno da fiscalização orçamentária, e os demais ministérios relacionados à gestão de gastos tributários, com destaque para a Casa Civil e o Ministério da Economia, deve ser dar por meio do Comitê Interministerial de Governança – CIG, que poderá instituir grupos de trabalho específicos com o objetivo de assessorá-lo no cumprimento das suas competências.

No sentido de obter maior governança dos gastos tributários previstos no orçamento, o Ministério da Fazenda (atualmente incorporado no Ministério da Economia) adotou determinadas iniciativas para alcançar maior transparência e condições de avaliação

⁶⁷⁵ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 449.

de resultados. Nesse sentido, cite-se: Nota Técnica 10.078/MF/SPE, que avalia os gastos tributários pertinentes à cesta básica; Nota Técnica 133/MF/SEAE, que realiza uma análise das deduções do IRPF com gastos em saúde; Nota Técnica MF/SPE 10.054/2014, que trata da execução de três pilotos de avaliação de políticas econômicas; e a Nota Técnica MF/SPE 10.003/2016, que se refere ao desenvolvimento de portfólio com metodologias de avaliação de impacto de gastos tributários.

Outra frente de avaliação periódica dos gastos tributários, no âmbito da governança executiva federal, e que pode atuar em colaboração com o sistema de controle interno, se encontra no Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAPP), instituído pelo Decreto n.º 9.834/19, em substituição ao Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais (CMAP), criado pela Portaria Interministerial n.º 102/16, e ao Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União, previsto no Decreto n.º 9.588/18. Cabe ao CMAPP avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por *gastos diretos ou subsídios da União*, e monitorar a implantação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança. De acordo com o artigo 1º, parágrafo único, inciso II, do Decreto, consideram-se subsídios da União o conjunto de benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia de que trata o § 6º do artigo 165 da CF.

Como um departamento do CMAPP, foi criado o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União, que deve elaborar os critérios para a seleção de políticas públicas a ser avaliadas, os referenciais de metodologias de avaliação, as recomendações de critérios técnicos para a elaboração de estudos de viabilidade de propostas de políticas públicas aos órgãos gestores, e as propostas de alteração das políticas públicas avaliadas.

Por ocasião do funcionamento do antigo CMAP, criado pela Portaria Interministerial n.º 102/16, diversas ações de monitoramento e avaliação de gastos tributários foram adotadas, conforme demonstra o documento que sintetiza os estudos e propostas promovidos entre 2016 e 2018.⁶⁷⁶ Após avaliar a pertinência de diversas políticas públicas da União, algumas delas dotadas de gastos tributários, o estudo concluiu que as ações de planejamento, monitoramento e avaliação baseada em evidências são claramente necessárias ao desempenho de qualquer política pública voltada a garantir direitos e o bem-

⁶⁷⁶ Cf. SACCARO JR., Nilo Luiz; ROCHA, Wilsimara Maciel; MATION, Lucas Ferreira (org.). *CMAP 2016 a 2018: estudos e propostas do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais*. Rio de Janeiro: IPEA, 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/181127_comite_de_monitoramento.pdf. Acesso em: 25 nov. 2019.

estar social. Para esse objetivo, ressalta o estudo, ganha relevo a necessidade de interoperabilidade governamental e a instituição de uma prática que estimule o compartilhamento de bancos de dados entre órgãos e entidades da administração pública, a fim de produzir estudos consistentes, aos quais se deve dar ampla publicidade.

Como decorrência das normas pertinentes à governança de políticas públicas acima citadas, de modo conjunto, a CGU, os Ministérios da Fazenda e do Planejamento (atualmente fundidos no Ministério da Economia), a Casa Civil e o Ipea editaram, em 2018, um guia prático de análise *ex post* para avaliação de políticas públicas, que segue as diretrizes de governança estabelecidas no mencionado Decreto n.º 9.203/17. O guia contém uma metodologia detalhada de avaliação utilizada na tomada de decisão dos gestores públicos em prol do aprimoramento das políticas em execução, cujos resultados servem para a implantação ou o aperfeiçoamento da política, ou, ainda, para a tomada de decisão sobre sua adoção ou expansão.⁶⁷⁷

Para esse desiderato, o guia diferencia o *monitoramento* da *avaliação* de políticas públicas. O monitoramento consiste num processo contínuo ao longo da implantação, realizado pelo próprio órgão responsável pela política pública, que tem como propósito controlar a entrega de insumos, o calendário de trabalho e verificar se os produtos estão de acordo com as metas. Esse procedimento permite identificar problemas e falhas durante a execução que prejudicam as ações, os processos ou os objetivos da política pública e, assim, reúne condições para corrigir rumos ou ajustar os planos de implantação.

A avaliação, a seu turno, compreende um processo objetivo de exame e diagnóstico da política pública sob análise, que considera o modo pelo qual a política está sendo implantada, seus efeitos desejados e adversos, os principais atores, e a forma como os recursos públicos estão sendo utilizados. Deve ser conduzida preferencialmente por outros órgãos independentes, não diretamente responsáveis pela execução da política pública, como os órgãos centrais (Casa Civil; Ministério da Fazenda – MF, atualmente incorporado no Ministério da Economia; Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – MP; e a CGU), o Ipea e o Tribunal de Contas da União (TCU), bem como pelas universidades e fundações privadas.

Pela conjugação de todos os instrumentos de controle interno da execução orçamentária com os órgãos e comitês da administração pública federal, acima sucintamente

⁶⁷⁷ Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex post*. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/guiaexpst.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2019.

examinados, é possível asseverar que a governança executiva dos gastos tributários conta com foros adequados de monitoramento e de avaliação dos gastos tributários instituídos pela União, ao menos em termos de distribuição de competências, mecanismos de integração e metodologias organizadas. Com o arcabouço normativo existente e as experiências já realizadas em termos de governança de gastos tributários, é possível afirmar que o pleno e adequado funcionamento desses mecanismos permitiria atender às funções do controle interno definidas no artigo 74 da CF, bem como ao propósito de monitoramento de implantação de políticas públicas pelos ministérios afetados à execução dos gastos tributários.

Como afirmado anteriormente, a plenitude de funcionamento dos controles de avaliação e monitoramento somente será alcançada se todas as medidas de controle *ex ante* dos gastos tributários, com destaque para o planejamento integrado e a transparência, forem integralmente adotados, de modo a permitir que os sistemas de avaliação *ex post* cumpram com seu desiderato de corrigir a rota de políticas ineficazes ou ineficientes, em prejuízo do erário público e em detrimento da segurança jurídica dos gastos tributários.

Todos estes instrumentos podem servir para auxiliar o chefe do Poder Executivo a cumprir a determinação do artigo 21, § 3º, da LDO 2019 (Lei n.º 13.707/2018), segundo o qual o Presidente “encaminhará ao Congresso Nacional plano de revisão de despesas e receitas, *inclusive de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia*, para o período de 2019 a 2022, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos financeiros anuais”. Este plano deverá ainda conter as medidas voltadas à *redução de renúncia e ao aumento de receita*, ao combate à sonegação, à progressividade tributária e à recuperação de créditos tributários; e estabelecerá, em relação aos “benefícios tributários”, prazo de vigência para cada benefício, bem como cronograma de redução, de modo que a renúncia total da receita, no prazo de dez anos, não ultrapasse 2% do produto interno bruto.⁶⁷⁸

6.2. Governança do Poder Legislativo

No âmbito do Poder Legislativo, há órgãos e instrumentos institucionais que possuem função delimitada pelo ordenamento jurídico para governar os mais relevantes

⁶⁷⁸ Dispositivo vetado na LDO determinava que as renúncias deveriam ser reduzidas em pelo menos 10% (cerca de R\$ 30 bilhões) já em 2019 e que as respectivas medidas legislativas seriam encaminhadas até 31 de agosto de 2018.

aspectos dos gastos tributários, desde a necessária conexão com o planejamento, até a avaliação de eficiência desses dispêndios. Os principais órgãos e âmbitos de gestão são a seguir examinados.

6.2.1. Controle interno

Os órgãos de controle interno do Poder Legislativo federal cumprem com as funções determinadas no artigo 74 da CF em relação à fiscalização dos administradores públicos pertencentes a cada uma das casas legislativas. Deste modo, os mecanismos de controle estão adstritos à aplicação de recursos públicos pelas duas Casas, de acordo com seus respectivos orçamentos. A fiscalização orçamentária pertinente à estimativa das receitas e a execução das despesas não pertinentes a ambas as Casas ficam a cargo do controle externo, que será adiante examinado.

No âmbito do Senado, o controle interno é exercido pela Secretaria de Controle Interno (SCINT/SF), que tem por atribuições aquelas estabelecidas na Resolução n.º 13, de 25 de junho de 2018, que contempla, dentre outras, as atividades de avaliar a regular e efetiva aplicação dos recursos públicos do Senado Federal, bem como prestar consultoria, na área de sua competência, à Mesa, à Comissão Diretora e seus membros, ao Presidente e à Diretoria-Geral, sob os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da efetividade, da eficiência e da eficácia, no âmbito do Senado Federal.

Semelhante atuação é desempenhada pela Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados, na forma da Resolução n.º 69, de 21 de junho de 1994, segundo a qual cabe àquele órgão, dentre outras funções, exercer o acompanhamento e a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, a verificação e avaliação dos resultados obtidos pelos administradores públicos, no âmbito da Câmara dos Deputados.

A competência dos órgãos de controle interno do Poder Legislativo federal demonstra que não há abrangência de mecanismos de controle sobre gastos tributários, uma vez que estes não fazem parte do orçamento das duas casas legislativas. Na medida em que o Senado Federal e a Câmara dos Deputados não recebem a incumbência de execução de gastos tributários, a limitação funcional de seus órgãos de controle interno termina por não alcançar o controle dessa espécie de dispêndio de recursos públicos.

6.2.2. Órgãos e funções auxiliares

Independentemente do sistema de controle interno, o Poder Legislativo federal possui órgãos ou funções auxiliares cujo objetivo abrange o exame de legalidade, eficiência, eficácia e efetividade de gastos tributários, e que devem colaborar para o aprimoramento das políticas públicas pertinentes a esses dispêndios e cooperar com o controle externo do orçamento.

6.2.2.1. Instituição Fiscal Independente do Senado Federal (IFI)

A IFI foi criada no final de 2016 com o objetivo de ampliar a transparência nas contas públicas. Suas quatro funções, conforme fixado pela Resolução nº 42/2016, são: (i) divulgar suas estimativas de parâmetros e variáveis relevantes para a construção de cenários fiscais e orçamentários; (ii) analisar a aderência do desempenho de indicadores fiscais e orçamentários às metas definidas na legislação pertinente; (iii) *mensurar o impacto de eventos fiscais relevantes*, especialmente os decorrentes de decisões dos Poderes da República, incluindo os custos das políticas monetária, creditícia e cambial; e (iv) projetar a evolução de variáveis fiscais determinantes para o equilíbrio de longo prazo do setor público.

Dentre essas competências, com destaque para o cálculo do impacto de eventos fiscais relevantes, a IFI deve atuar para acompanhar a evolução dos gastos tributários, sem opinar sobre a conveniência ou não de cada uma das desonerações. Nesse sentido, no relatório de acompanhamento fiscal de maio de 2018,⁶⁷⁹ por exemplo, a IFI detectou que a rapidez do aumento de gastos tributários no triênio 2012-2014 e a grave situação fiscal do país exigiam melhores mecanismos de controle, que atuassem não apenas na fase de introdução ou ampliação, mas também durante sua vigência, especialmente no que tange à avaliação dos resultados alcançados.

Para esse objetivo, além das medidas elementares exigidas no artigo 150, § 6º, da CF (lei específica para a instituição de gastos tributários) e do artigo 14 da LRF, outros instrumentos devem ser agregados. Dentre eles, aponta a IFI, a exigência de metas fiscais para as três esferas de governo prevista no § 1º do artigo 4º da LRF poderia exercer controle sobre o total de gastos tributários, mas os mecanismos dessa lei estão mais voltados aos

⁶⁷⁹ Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/541284/RAF16_MAI02018.pdf. Acesso em: 27 nov. 2019.

gastos diretos, a exemplo do art. 9º do mesmo diploma, que contempla a limitação de empenho e movimentação financeira, e dos artigos 18 a 23, focados nas despesas de pessoal.

Ressalta ainda a IFI que a ausência de controles mais efetivos de gastos tributários permite a estes tornarem-se um possível meio de contornar os limites dirigidos às despesas, já que operam, em certa medida, como substitutos dos gastos diretos. Em termos administrativos, aponta o órgão que uma condição indispensável para o monitoramento e avaliação de gastos tributários é a existência de um órgão gestor formalmente designado, o que não existe na legislação, especialmente no caso dos chamados “benefícios de auto fruição”, em que a intervenção da administração pública é mínima.

Diversos outros riscos decorrentes da falta de avaliação dos gastos tributários foram apontados pela IFI, tais como a identificação de objetivo, indicador e meta; a definição de prazos de vigência, revalidação ou avaliação periódica; propensão à ampliação das perdas de receita e das distorções associadas a esses gastos; elevação da regressividade do sistema tributário; aumento da ineficiência na alocação dos recursos públicos; elevação da complexidade da estrutura tributária, dentre outros.

O diagnóstico de impacto de eventos fiscais relevantes relativos aos gastos tributários, promovido pela IFI, deve servir de instrumento de integração com os demais órgãos de controle interno dos Poderes da República e do órgão de controle externo, com o objetivo de auxiliar na criação e melhoria dos mecanismos de avaliação e controle dos gastos tributários que sejam efetivos na aferição de resultados, de modo a informar a formulação de políticas públicas, do planejamento e das medidas necessárias para assegurar maior transparência, eficiência, eficácia e efetividade desses dispêndios.

6.2.2.2. Avaliação periódica da funcionalidade do Sistema Tributário Nacional

A Emenda Constitucional nº 42/03, mediante a inserção do inciso XV ao artigo 52 da CF, deu ao Senado Federal uma nova competência: avaliar periodicamente a funcionalidade do sistema tributário nacional, em sua estrutura e componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

De acordo com os artigos 99-A e 393-B do Regimento Interno do Senado, essa competência cabe à Comissão de Assuntos Econômicos, e deve ser exercida em periodicidade anual.

O tema dos gastos tributários insere-se necessariamente em ambos os espectros delimitados pelo mencionado dispositivo constitucional, inclusive de forma integrada.

No tocante à análise *funcionalidade do sistema tributário nacional*, o artigo 393-D do Regimento Interno do Senado determina que deve compreender uma ampla gama de aspectos,⁶⁸⁰ incluindo expressamente as *renúncias fiscais* (inciso VI). Deste modo, considerando a *funcionalidade* do sistema, é preciso examinar os gastos tributários em cotejo com todos os fatores sistêmicos relacionados a esses dispêndios, que incluem a complexidade e qualidade da legislação, custos de conformidade, atendimento à justiça fiscal e aos demais princípios constitucionais tributários, observância das necessidades orçamentárias, obrigações acessórias, equilíbrio federativo e redução das desigualdades, dentre outros. Trata-se, deste modo, de uma competência ampla, complexa e que exige esforços relevantes para que possa ser exercida em sua plenitude.

Na perspectiva do *desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios*, os gastos tributários devem ter lugar de destaque, sobretudo no que se refere às adequadas e suficientes medidas de planejamento, transparência, implantação, gestão e controle desses dispêndios, para que a avaliação periódica seja capaz de contribuir efetivamente para a contínua melhoria de todos esses aspectos.

No Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional e o desempenho das administrações tributárias de 2017,⁶⁸¹ a avaliação a respeito dos gastos tributários foi extremamente sucinta e objetiva, apenas reproduzindo os dados coletados pela IFI, acima mencionados, com considerações genéricas a respeito da necessidade de estudos que justifiquem a relação de custo-benefício, bem como a avaliação periódica e independente de resultados.

Certamente, o relatório mencionado – ao menos em matéria de gastos tributários – não cumpre com as funções demandadas pelo artigo 52, inciso XV, da CF, haja vista que não tem profundidade e consistência para identificar, com maior objetividade, os inúmeros

⁶⁸⁰ São eles: “I - complexidade e qualidade da legislação; II - custos de conformidade à normatização tributária; III - qualidade dos tributos, especialmente quanto: a) à justiça fiscal; b) ao atendimento aos princípios constitucionais tributários; c) ao atendimento às necessidades orçamentárias; d) ao custo das obrigações acessórias; IV - carga tributária; V - equilíbrio federativo, especialmente quanto: a) à participação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios no total da receita tributária, antes e depois das transferências constitucionais e legais; b) à participação das transferências constitucionais e legais na receita tributária dos entes federados; VI - renúncias fiscais; VII - harmonização normativa; VIII - redução das desigualdades regionais; IX - compatibilidade com a legislação de outros países ou blocos econômicos”.

⁶⁸¹ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229607&disposition=inline>. Acesso em: 27 nov. 2019. Não foram encontrados relatórios da mesma natureza para os exercícios de 2018 e 2019.

desafios enfrentados na gestão e no controle desses dispêndios, tampouco para influenciar os sistemas de controle interno e externo do orçamento ou na revisão de políticas públicas e dos planejamentos. Desse modo, é preciso que os recursos suficientes sejam direcionados pelo Senado para que suas funções constitucionais sejam plenamente exercidas, tal como se espera de todos os Poderes da República.

6.2.2.3. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO)

O artigo 166, § 1º, da CF atribui a uma comissão mista permanente de Senadores e Deputados as competências de (i) examinar e emitir parecer sobre os projetos das leis orçamentárias e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República; e (ii) examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária. Essas funções são atualmente desempenhadas pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), composta de 84 membros titulares: 63 Deputados e 21 Senadores.

No que se refere à gestão e controle de gastos tributários que já tenham sido introduzidos no ordenamento jurídico, insere-se na competência da CMO pertinente ao acompanhamento e fiscalização orçamentária, na medida em que tais dispêndios fazem parte do orçamento. Ainda que não estejam previstos como despesas diretas, os gastos tributários trazem impacto significativo para a estimativa das receitas e equiparam-se em essência com as despesas, de modo que devem receber o mesmo nível de governança aplicável a estas últimas, inclusive durante a fiscalização orçamentária.

Em que pese a competência constitucional, não foram identificados relatórios ou pareceres relevantes da CMO a respeito da gestão de gastos tributários no seio da fiscalização orçamentária, nem mesmo por seus comitês permanentes, com destaque para o Comitê de Avaliação, Fiscalização e Controle de Execução Orçamentária (CFIS) e o Comitê de Avaliação da Receita (CAR). Referidos colegiados apenas se debruçam sobre a temática dos gastos tributários, e ainda de modo superficial, quando da emissão de pareceres sobre os projetos de lei orçamentária.⁶⁸²

⁶⁸² Como se verifica, por exemplo, no Parecer n.º 30/18, da CMO, que examinou o Projeto de Lei do Congresso Nacional n.º 27, de 2018, o qual “Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2019”. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/orcamento/OR2019/par_receita/02_Par_Receita.pdf. Acesso em: 28 nov. 19.

Deste modo, deve a CMO exercer com maior fidelidade sua competência constitucional de fiscalização orçamentária em matéria de gastos tributários, sobretudo no que se refere aos sistemas de gestão e controle de resultados, de modo a contribuir com a construção dos instrumentos e práticas necessárias para assegurar transparência, eficácia e eficiência desses dispêndios. Essa providência deve ser materializada, no mínimo, nos relatórios pertinentes ao acompanhamento e à fiscalização da execução orçamentária e financeira, nos termos dos artigos 70 a 72 e 166, § 1º, inciso II, da CF, bem como nos relatórios de gestão fiscal previstos no artigo 54 da LRF.

6.2.3. Controle externo e Tribunal de Contas

Nos termos do artigo 71 da CF, o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, de forma integrada com todos os demais controles, devendo ser dotado de eficácia, eficiência e transparência.⁶⁸³ Por pertencer ao Poder Legislativo, o controle externo é também político, na acepção de juízo de conveniência e oportunidade sobre as decisões do governo, em especial aquelas relacionadas com a elaboração e execução do orçamento e na prestação de contas. Nas palavras de Heleno Taveira Torres,

“Esta escolha do Constituinte, para o *controle externo*, de atuação do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao lado daquele controle popular, evidencia o monopólio do controle democrático sobre as contas públicas e a realização do gasto público, numa formulação coerente com os valores do Estado Democrático de Direito”.⁶⁸⁴

O auxílio do Tribunal de Contas da União no controle externo do Poder Legislativo, enunciado pelo *caput* do artigo 71 da CF, compreende basicamente três funções principais: *auxiliar* o Poder Legislativo, exercer *jurisdição administrativa* e, de modo *anômalo*, estabelecer as quotas-partes do Fundo de Participação dos Estados e do Fundo de Participação dos Municípios.⁶⁸⁵

⁶⁸³ Nos termos do artigo 75 da CF, o modelo deve ser reproduzido pelos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

⁶⁸⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 459.

⁶⁸⁵ Cf. SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 449.

A função auxiliar do Tribunal de Contas discriminada no artigo 71, inciso I, da CF corresponde à apreciação das contas prestadas anualmente pelo Chefe do Poder Executivo, emitindo-se parecer sobre sua regularidade, na forma de opinião. Nesta seara, a competência privativa de julgamento das contas é do Poder Legislativo, nos termos do artigo 49, IX, da CF, ao qual cabe a última palavra sobre o tema.

A mesma função auxiliar está evidenciada em outras competências enunciadas no artigo 71 da CF, tais como realizar as inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta (inciso IV), prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas (inciso VII) e representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (inciso XI).

A locução “auxílio” adotada pelo *caput* do artigo 71 da CF não significa concluir que o Tribunal de Contas possui algum nível de subordinação com o Poder Legislativo, ou mesmo uma natureza secundária. O dispositivo constitucional é claro ao inserir o Tribunal de Contas como órgão central do controle externo da administração, atribuindo-lhe diversas funções que denunciam, sem qualquer embargo, a impossibilidade de submissão daquela Corte aos desígnios do Legislativo, exceto nas hipóteses expressamente fixadas.

A função de jurisdição administrativa – ainda que não definitiva, nos termos do artigo 5º, inciso XXXV, da CF – corresponde ao poder do Tribunal de Contas de julgar diretamente as “contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público” (artigo 71, II, da CF). Trata-se de função judicante que outorga ao controle externo o poder-dever de controlar a legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade, eficiência e todos os demais princípios constitucionais aplicáveis aos atos da administração pública.

Ainda se compreende na função de jurisdição administrativa as competências mencionadas nos incisos III, V, VI, VIII, IX e X do artigo 71 da CF, que correspondem, respectivamente, a: apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações

instituídas e mantidas pelo Poder Público; fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário; assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; e sustar, se não atendido o prazo estabelecido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal.

A doutrina é harmoniosa em destacar que a jurisdição administrativa, apesar de não produzir coisa julgada – na medida em que essa tarefa é exclusiva do Poder Judiciário – não transforma o TCU em mero “tribunal de passagem”, numa concepção de que as decisões daquela Corte apenas transitam da fase administrativa para a sua revisão judicial.⁶⁸⁶ Como ressalta Fernando Facury Scaff,⁶⁸⁷ a jurisprudência do STF delimita competências relevantes ao Tribunal de Contas, atribuindo-lhe funções judicantes claras, tal como nas Súmulas n.º 6 e n.º 347, e na Súmula Vinculante n.º 3, todas do STF.⁶⁸⁸

A competência do TCU para fiscalizar as renúncias de receitas, dentre as quais se inserem os gastos tributários, está naturalmente apoiada nos artigos 70 e 71 da CF, tanto nas funções auxiliares quanto naquelas de caráter jurisdicional administrativo. Com efeito, a equiparação do gasto tributário às despesas diretas do Estado, sobretudo para fins de gestão e controle, submete os primeiros a toda competência do controle externo, como decorrência lógica da necessidade de controle dos gastos públicos. Como asseverou Regis Fernandes de Oliveira, ao examinar os controles interno e externo:

⁶⁸⁶ Nesse sentido: SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 450; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 460; e OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 865.

⁶⁸⁷ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 450.

⁶⁸⁸ Súmula n.º 6: A revogação ou anulação, pelo Poder Executivo, de aposentadoria, ou qualquer outro ato aprovado pelo Tribunal de Contas, não produz efeitos antes de aprovada por aquele tribunal, ressalvada a competência revisora do Judiciário. Súmula n. 347: “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público”. Súmula Vinculante n.º 3: “Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.”

“Qual é o campo de atuação de tais agentes públicos? Deve ser o mais amplo possível, a saber, incidindo sobre todo e qualquer gasto. [...] Não há como negar que isso, hoje, é possível. Nada pode escapar à vigilância dos agentes de controle. Em segundo plano, não em ordem de subordinação, os Tribunais de Contas teriam competência para o exame imediato de toda e qualquer despesa, por menor que seja? Com certeza sim, a partir da generosa interpretação do inc. IV do art. 71 da CF/1988. Ora, se lhe cabe realizar inspeções e auditorias ‘contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial’ (inc. IV do art. 71) em quaisquer unidades administrativas, como recusar a interpretação de que cabe a ele impor tolerância zero ao gasto público?”⁶⁸⁹

Dentre as hipóteses de função auxiliar do Tribunal de Contas, os gastos tributários podem ser inseridos na função de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Poder Executivo, que devem conter a discriminação dos dispêndios indiretos do Estado, na forma de subvenções (artigo 71, I, da CF).⁶⁹⁰ Devem também ser amplamente considerados nas inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta (inciso IV), bem como na representação ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (inciso XI).

No que se refere à função de jurisdição administrativa, os gastos tributários serão objeto de controle externo por ocasião do julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público (artigo 71, II, da CF). Na medida em que estas entidades podem estar encarregadas da gestão de gastos tributários, desde sua implantação até a fiscalização, as contas prestadas serão revisadas pelo controle externo em termos de eficiência e de eficácia. Em consequência, eventuais irregularidades com a aplicação de

⁶⁸⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 868-869.

⁶⁹⁰ Na prestação de contas do Presidente da República relativa a 2018, houve a discriminação dos gastos tributários compreendidos no período de 2013 a 2015, por tipo de tributo e de gasto, bem como a projeção para os exercícios subsequentes, com discriminação do valor previsto e do realizado. Foi também apresentada, de modo apartado, a lista de gastos tributários instituídos em 2018, contendo ainda as medidas de compensação exigidas pelo artigo 14 da LRF. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2018/pcpr-2018.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2019.

recursos oriundos de gastos tributários podem exigir do Tribunal de Contas a aplicação de penalidades aos responsáveis, bem como assinalar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei. Ao cabo, poderá a função jurisdicional administrativa até mesmo sustar a execução do ato impugnado, se não atendidas as providências reparadoras exigidas.

No nível infraconstitucional, o controle externo dos gastos tributários está disciplinado no artigo 1º, § 1º, da Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU). De acordo com o dispositivo, o TCU, no *juízo das contas* e na *fiscalização* que lhe compete, decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a *aplicação de subvenções e a renúncia de receitas*.

Como afirmado anteriormente, a redação do disposto deixa claro que o exame dos gastos tributários está inserido tanto na função auxiliar do Poder Legislativo quanto na função de jurisdição administrativa, exercidas pelo TCU.

Estas atribuições funcionais foram ainda mais explicitadas pelo artigo 257 do Regimento Interno do TCU,⁶⁹¹ segundo o qual o controle externo das renúncias de receitas se dará, preferentemente, mediante “auditorias, inspeções ou acompanhamentos nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias, sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos, entidades e fundos, quando couber, na forma estabelecida em ato normativo”. Nos termos do parágrafo único desse dispositivo, a fiscalização terá entre seus objetivos verificar a *legalidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades acima mencionados*, bem como o *real benefício socioeconômico das renúncias de receitas*.⁶⁹²

O arcabouço normativo que delimita a função do TCU no controle externo de gastos tributários apresenta grande amplitude, uma vez que abrange todos os aspectos essenciais de monitoramento e gestão, com especial enfoque para a medição dos resultados efetivos, de natureza socioeconômica, pretendidos pela intervenção estatal. Esta aferição pressupõe, por decorrência lógica, identificar os níveis de eficácia, eficiência e efetividade de cada gasto tributário, comparando-os com os objetivos da política fiscal e do planejamento prévio.

⁶⁹¹ Aprovado pela Resolução TCU n.º 155, de 4 de dezembro de 2002.

⁶⁹² Em cotejo com essa disposição, o artigo 191 do mesmo Regimento determina que as contas dos órgãos e fundos indicados no artigo 257 deverão ser acompanhadas de demonstrativos que expressem as situações dos projetos e instituições beneficiadas por renúncia de receitas, bem como do impacto socioeconômico de suas atividades.

A fiscalização do TCU a respeito dos gastos tributários tem se intensificado nos últimos anos, e apresenta diversos precedentes importantes que revelam, sem sombra de dúvidas, o monitoramento e a constante preocupação daquele Tribunal a respeito da gestão e do controle de gastos tributários no nível federal. A seleção de alguns acórdãos da Corte pode exemplificar essa assertiva, sem o objetivo de esgotar toda a jurisprudência que já se formou a respeito da matéria.

Inicia-se com o Acórdão 747/2010, proferido em sessão do Plenário em 14 de abril de 2010, que se debruçou sobre os procedimentos de controle da concessão e da ampliação dos gastos tributários, previstos no artigo 14 da LRF, que deveriam ser promovidos pelos órgãos relacionados com as propostas legislativas e com as demonstrações destes gastos no ciclo orçamentário. O levantamento identificou o massivo descumprimento dos requisitos estabelecidos no artigo 14 da LRF nas iniciativas de criação ou ampliação de gastos tributários, e diante desta realidade, o TCU adotou as seguintes deliberações:

a) recomendar à RFB que defina uma metodologia para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas;

b) Determinar ao Ministério da Fazenda diversas providências, a saber: (i) observar, quando da prorrogação de renúncias de receitas, as condições estabelecidas no art. 14 da LRF; (ii) adotar, quando da concessão ou renovação de renúncias de receitas, medidas com vistas ao atendimento da exigência contida no § 1º do artigo 91 da LDO/2010 (Lei nº 12.017/09), quanto ao prazo máximo de vigência dos respectivos projetos de lei e medidas provisórias; (iii) não adotar, como medidas de compensação às renúncias, os ajustes na programação orçamentária e financeira da despesa pública nem o excesso de arrecadação; (iv) promover a sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo, e assegurar que tal procedimento seja transparente e passível de controle;

c) Determinar ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que: (i) providencie o encaminhamento, ao Congresso Nacional, do demonstrativo próprio das medidas de compensação às renúncias de receitas, juntamente com o PLOA, para fins de cumprimento do inciso II do artigo 5º da LRF; (ii) insira, no Anexo de Metas Fiscais da LDO, o demonstrativo das medidas de compensação às renúncias de receitas, de que trata o inciso V do § 2º do art. 4º da LRF.

Ao final, a Corte estabeleceu o prazo de 100 dias para atendimento das determinações exaradas no Acórdão.

Por meio do Acórdão 809, exarado na sessão de 2 de abril de 2014, o TCU promoveu um monitoramento das deliberações do Acórdão 747/2010, e identificou o cumprimento apenas parcial daquelas medidas. Em especial, o julgamento considerou plenamente desatendidas certas deliberações, que foram novamente reforçadas, com foco na necessidade de o Ministério da Fazenda, quando da proposição de ato normativo que conceda renúncias de receitas tributárias de sua iniciativa ou submetido à sua apreciação, observe o teor do artigo 14 da LRF, tanto da estimativa de impacto orçamentário-financeiro, como das medidas de compensação.

O tema voltou à pauta do TCU por ocasião do Acórdão n.º 1.205, de 14 de maio de 2014, que contempla os resultados do levantamento de natureza operacional realizado com o objetivo mapear e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, contemplando as etapas de instituição, previsão, monitoramento da concessão e da execução, avaliação e controle, com o fito de suportar a elaboração de diretrizes de planejamento de auditorias a ser realizadas pelas unidades especializadas do TCU, visando avaliar a capacidade de gestão dos órgãos gestores de renúncia de receitas.

De acordo com a decisão, a solicitação de levantamento decorreu “da possibilidade de existirem graves falhas na estrutura de governança das renúncias tributárias, como indefinição de objetivos e metas, irregularidades na aplicação dos recursos ou na prestação de contas, ausência de fiscalização, falta de avaliação de resultados e deficiências na transparência”.

A situação encontrada foi de significativa ausência de órgãos, competências e procedimentos de avaliação de resultados de gastos tributários na administração federal, o que reduzia os níveis de planejamento, de transparência e de eficiência na gestão e no controle desses dispêndios. Como decorrência, o Plenário fez diversas deliberações, com destaque para:

- a) A necessidade de utilizar lei específica que trate exclusivamente da matéria ou do correspondente tributo, em atenção ao art. 150, § 6º da CF;
- b) A verificação de prazo de vigência previsto para cada gasto tributário, de forma a garantir revisões periódicas dos benefícios tributários;
- c) A criação de mecanismos de acompanhamento e avaliação dos gastos tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com o fim de verificar

se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem e a pertinência de atribuir o papel de supervisão desses gastos tributários a algum órgão do Poder Executivo;

d) A orientação dos ministérios setoriais responsáveis pela gestão de ações governamentais financiadas por renúncias tributárias quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações;

e) A inclusão de gastos nos programas temáticos do PPA, quando de sua revisão ou quando da elaboração do próximo plano, com os montantes relativos às renúncias tributárias associadas;

f) A divulgação dos cadernos metodológicos que explicitam a forma de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários e, também, os pressupostos utilizados para enquadramento da desoneração como gasto tributário, com o fim de conferir transparência à metodologia de cálculo das previsões de renúncias tributárias constantes desse demonstrativo;

g) A verificação da pertinência de regulamentar a gestão das ações governamentais financiadas por renúncias tributárias, considerando as atividades a ser desenvolvidas, inclusive procedimentos de controle e de avaliação;

h) A definição de objetivos, indicadores e metas para essas ações, de forma a possibilitar a avaliação dos resultados alcançados por tais políticas, em atenção ao princípio da eficiência.

Por meio do acórdão n.º 793, de 6 de abril de 2016, o TCU promoveu o monitoramento das deliberações tomadas por ocasião do mencionado acórdão n.º 1.205/14, em termos de sua observância pelos órgãos da administração federal afetados pelas recomendações e determinações. O monitoramento demonstrou que somente uma parcela das deliberações havia sido atendida, sendo necessárias novas recomendações pertinentes à necessidade de cumprimento dos requisitos do artigo 14 da LRF nas propostas de conceder ou ampliar gastos tributários, a observância da lei específica exigida pelo artigo 150, § 6º, da CF e a divulgação das metodologias de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários.

Todos os acórdãos mencionados acima (747/2010, 809/2014, 1.205/2014 e 793/2016) foram objeto de monitoramento por meio do acórdão n.º 2.756, de 28 de novembro de 2018, que teve como propósito apresentar um quadro atualizado dos reflexos

das principais decisões do Tribunal na área de gastos tributários e, porventura, relacionar os resultados das auditorias de conformidade com a situação de implantação das recomendações e determinações anteriores do Tribunal. Novamente, o monitoramento identificou diversas deliberações anteriores não atendidas, com destaque para:

a) Necessidade de a RFB, no prazo de 90 dias, publicar em linguagem acessível a metodologia de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários, indicando os parâmetros metodológicos utilizados, em obediência ao disposto no inciso XXXIII do artigo 5º da CF e no artigo 8º da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/11);

b) Necessidade de o Ministério da Fazenda encaminhar, no prazo de 30 dias, plano de implantação das ações contempladas no “Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União”⁶⁹³, incluindo cronograma de implementação de cada ação, com destaque para as seguintes ações: elaboração de relatório de subsídios da União, contendo análise pormenorizada da evolução dos benefícios creditícios e financeiros da União e dos gastos tributários; e proposição de modelo de governança para as políticas financiadas por benefícios creditícios e financeiros ou gastos tributários da União, contemplando as etapas de formulação, monitoramento, gestão e avaliação.

Por derradeiro, cita-se o acórdão n.º 1.270, de 6 de junho de 2018, que teve como foco verificar a regularidade do processo de concessão de renúncias tributárias relacionadas às áreas sociais e de desenvolvimento. Como resultado da situação identificada, especificamente em matéria de gastos tributários, o acórdão determinou ao Ministério da Fazenda que publique, no prazo de 180 dias, relação com as desonerações e regimes especiais em vigor, não se restringindo aos gastos tributários, contemplando: descrição sintética do mecanismo, legislação instituidora, tributo sobre o qual incide a desoneração ou regime especial, prazo de vigência, estimativa de perda de arrecadação por exercício e indicação sobre o enquadramento do mecanismo no conceito de gasto tributário, com o respectivo embasamento, e atualize a publicação anualmente.

Pelo exame dos acórdãos do TCU, é possível verificar o descumprimento reiterado de suas recomendações e deliberações por parte dos agentes públicos encarregados da gestão e do controle de gastos tributários, em especial dos requisitos mínimos estabelecidos na CF e na lei complementar. Não obstante a qualidade técnica do monitoramento do controle externo a respeito dos gastos tributários, os resultados atuais demonstram a ineficiência dos mecanismos deste controle auxiliar ao Poder Legislativo, ao menos no que se refere à efetiva

⁶⁹³ Referido modelo ainda não foi criado, estando pendente na lista de projetos do Ministério da Economia, conforme se verifica em: <http://www.fazenda.gov.br/pmimf/projetos-do-mf>. Acesso em: 30 nov. 2019.

observância de suas determinações, haja vista que a ausência de penalidades ou de consequências concretas para os agentes públicos vem constituindo, aparentemente, numa situação de inobservância endêmica por seus destinatários.

A realidade atual, abordada nas seções anteriores, denuncia a ausência de mecanismos efetivos de planejamento, transparência, gestão e controle de resultados dos gastos tributários por parte da administração pública federal, à revelia das inúmeras determinações do TCU. Os requisitos constitucionais e legais para a instituição, ampliação, gestão e controle dos gastos tributários continuam desatendidos durante todo o ciclo orçamentário, e demonstram a premência de mecanismos mais eficientes para que a administração pública cumpra com seus deveres de planejamento e transparência com a despesa pública.

No âmbito do controle externo, seria possível cogitar medidas como: a recomendação da rejeição de prestação de contas do Chefe do Poder Executivo; a rejeição das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, mediante caracterização de prejuízo ao erário público; a aplicação aos responsáveis das sanções cabíveis, incluindo multa proporcional ao dano causado ao erário; a sustação da execução de atos irregulares decorrentes da ausência de gestão de gastos tributários; e a representação ao Poder competente sobre as irregularidades ou abusos apurados, incluindo para fins de verificação de possível ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário, nos termos do artigo 10, inciso VII, da Lei n.º 8.429/92.

6.3. Ministério Público de Contas

Ao Ministério Público de Contas são aplicáveis os mesmos direitos, proibições e forma de investidura relativos ao Ministério Público, na forma do artigo 130 da CF, apesar de aquele órgão não integrar a estrutura, tanto no nível federal quanto no estadual, do Ministério Público cuja composição foi taxativamente delineada no artigo 128 da CF.⁶⁹⁴

A Lei Orgânica do TCU (Lei n.º 8.443/92) criou o Ministério Público de atuação junto àquela Corte, atribuindo-lhe as funções de “promover a defesa da ordem jurídica, requerendo, perante o Tribunal de Contas da União as medidas de interesse da justiça, da administração e do Erário”. Sendo o tema da renúncia de receitas expressamente inserido na

⁶⁹⁴ Conforme ADI 789, rel. Min. Celso de Mello, e ADI 328, rel. Min. Ricardo Lewandovski.

competência dos Tribunais de Contas, conforme artigo 70 da CF e artigo 1º, §1º da Lei nº 8.443/92, compete ao Ministério Público de Contas zelar pela legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, pertinentes aos gastos tributários. Estas tarefas estão claramente inseridas na promoção da ordem jurídica, na adoção das medidas de interesse da justiça, da administração e do Erário, sem necessidade de maiores digressões.

Desta forma, cabe ao Ministério Público de Contas adotar as medidas que julgar necessárias para coibir toda a espécie de desvio na utilização de gastos tributários, incluindo deficiências de legalidade, transparência, publicidade, eficácia, eficiência, impessoalidade, moralidade, gestão e outras, atuando perante o respectivo Tribunal de Contas no sentido de incubar procedimentos de auditoria e inspeções, dentre outros cabíveis, para que a Corte possa exercer seus misteres constitucionais anteriormente examinados. São diversos os exames de legalidade cabíveis, com destaque para os requisitos exigidos pela LRF para a instituição ou expansão de gastos tributários (artigos 5º e 14), bem como as exigências formais estabelecidas pelos artigos 150, §6º (lei específica) e 165, §6º (demonstrativo de renúncias), ambos da CF.

Dentre estes procedimentos se encontra a instauração de inquérito civil público, destinado a coletar informações e apurar possíveis desvios e irregularidades relativas aos gastos tributários adotados pelo governo ou geridos por órgãos e entidades públicas e privadas, cujas conclusões podem redundar na adoção de medidas de fiscalização pelo Tribunal de Contas e na imposição de medidas de correção e de penalidades cabíveis.

Cabe ainda ao Ministério Público de Contas a representação perante o respectivo Tribunal de Contas, com o relato dos fatos e fundamentos jurídicos, e os requerimentos cabíveis (inclusive em sede liminar), para que o Tribunal promova os atos e ordens que considerar necessários à cessação dos desvios de gastos tributários identificados, aplique as penalidades cabíveis e comunique outros órgãos porventura competentes para apuração de responsabilidades de outras naturezas.

Além disso, pode o Ministério Público de Contas opinar pela rejeição das contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo, caso contenham irregularidades pertinentes às renúncias de receitas tributárias, com especial atenção para os requisitos de gestão e transparência necessários à governança dos gastos tributários.

6.4. Controle de gastos tributários pelo Poder Judiciário

A inafastabilidade da jurisdição constitui um dos pilares do sistema jurídico processual brasileiro, e está erigida à categoria de cláusula pétrea pelo artigo 5º, inciso XXXV da CF. O conteúdo deste princípio denuncia que nenhuma lesão ou ameaça a direito pode ser excluída da apreciação do Poder Judiciário, único Poder da República dotado de competência para aplicar o direito (jurisdição) com caráter de definitividade.

A abrangência da competência jurisdicional atribuída ao Poder Judiciário demonstra que os atos administrativos ou legislativos em matéria de gastos tributários não podem ser excluídos da apreciação judiciária, sem que tal medida represente ofensa à repartição dos Poderes ou em desequilíbrio do sistema constitucional de competências administrativas, políticas e judiciárias.

A apreciação do Poder Judiciário a respeito de atos condizentes com a instituição, gestão e controle de gastos tributários necessita uma abordagem dividida em dois aspectos igualmente relevantes, quais sejam, o de legalidade e o de mérito. Cada um deles guarda nuances específicas, que exigem uma investigação específica, ainda que coordenada.

6.4.1. Controle de legalidade

A revisão de atos administrativos ou normativos pelo Poder Judiciário sob a perspectiva de observância dos aspectos formais é uma unanimidade na doutrina e na jurisprudência, sobretudo porque se refere às funções mais basilares da jurisdição estatal. Por aspectos formais, consideram-se os requisitos constitucionais e infraconstitucionais exigidos para a conformidade do ato administrativo ou normativo perante o ordenamento jurídico – ou seja, o atendimento à legalidade, em todas as suas decorrências –, cuja verificação pela jurisdição estatal é basilar e inafastável.

6.4.1.1. Controle de legalidade dos atos administrativos pertinentes a gastos tributários

Dentre os diversos elementos do ato administrativo, positivados no artigo 2º da Lei n.º 4.717/65 (Lei da Ação Popular) – a competência, a forma, a finalidade, o motivo e o objeto –, cabe ao Poder Judiciário intervir, sempre qualquer deles se mostrar incompatível com qualquer norma superior que lhe retire a validade. Na hipótese dos gastos tributários, diversos exemplos podem ser apresentados para ilustrar a intervenção judiciária a respeito da legalidade de atos administrativos, a partir de seus elementos estruturais.

No que toca à competência, é recorrente que a edição de normas complementares aos gastos tributários por órgãos ou agentes governamentais seja indispensável para dar executoriedade aos programas no âmbito da administração pública. Nesse desiderato, assumem lugar de relevo as disposições infralegais que definem processos e procedimentos administrativos de habilitação, fiscalização e informações pertinentes aos gastos tributários, esclarecem conceitos da lei e distribuem competências funcionais, como as normas editadas pelas autoridades de fiscalização, Ministérios e outros departamentos para compor áreas de interesse, quando a lei assim o requer.

Todos estes atos infralegais estão sujeitos ao controle de competência pelo Poder Judiciário, que tem a prerrogativa de examinar a correção do ato administrativo à luz das funções atribuídas à autoridade ou agente que os emitiu. O exame da competência abrange, necessariamente, a amplitude dos limites do poder regulamentar da administração pública, cujas balizas, em matéria tributária, estão bem esclarecidas pelo artigo 99 do CTN, segundo o qual o conteúdo e o alcance dos decretos (e, por consequência, dos demais atos da administração) restringem-se aos das leis em função dos quais sejam expedidos.

Havendo incompatibilidade entre as competências da autoridade emanadora do ato examinado e o conteúdo deste ato, cabe ao Poder Judiciário retirá-lo do ordenamento jurídico, mediante sua declaração de invalidade.

O mesmo se pode afirmar no que toca à forma do ato administrativo, que diz respeito não apenas à linguagem escrita, mas também ao atendimento das formalidades necessárias à edição do ato. Ainda que não haja, em regra, rigidez de forma dos atos administrativos (conforme artigo 22 da Lei n.º 9.784/99), sempre que a lei demandar uma forma específica, deverá ser adotada pela administração. No âmbito dos gastos tributários, tal ocorre com frequência, por exemplo, na edição de atos de concessão ou habilitação de pessoas físicas e jurídicas para o gozo de gastos tributários, que muitas vezes tem sua forma determinada na lei concessiva, tais como os atos declaratórios ou as portarias, com vistas a estabelecer padrões de rastreabilidade e organização.

De modo semelhante, a finalidade do ato administrativo é um requisito de caráter vinculado do agente, que deve sempre perseguir objetivos previamente colimados pela legislação. Nesta seara, a discricionariedade do administrador pode se dar entre mais de uma alternativa de finalidades igualmente definidas em lei, mas não tem espaço para buscar resultados não expressamente desejados pelo legislador.⁶⁹⁵ O desvio de finalidade constitui

⁶⁹⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 141.

um vício que macula o ato administrativo, praticado pelo agente no exercício de uma competência legalmente conferida, a qual é desviada da persecução da finalidade que lhe é específica e atribuída pela lei.

A primeira e mais evidente perspectiva finalidade de todo ato administrativo é a de assegurar a observância do interesse público, ou seja, sem desviar-se para acolher interesses particulares em sobreposição aos coletivos. Apenas por essa acepção, que decorre do princípio da impessoalidade estatuído no artigo 37 da CF, o Poder Judiciário já possui a devida competência de examinar a legalidade do ato.⁶⁹⁶

No caso dos gastos tributários, a sua instituição administrativa (ainda que no exercício de competência legalmente atribuída) com fins de promoção pessoal do administrador ou para transformá-lo em verdadeiro privilégio de poucos beneficiados, constituem espaços comuns para que sejam revisados e extirpados pela jurisdição estatal definitiva.

De modo mais estrito, a finalidade do ato administrativo corresponde ao resultado específico que a lei estabelece, de modo explícito ou implícito, para ser alcançado pela medida. Havendo incompatibilidade evidente entre o ato administrativo praticado e as finalidades que lhe foram atribuídas pela lei, deve a medida ser objeto de revisão pelo Poder Judiciário, sem limitações. Como exemplo, pode-se citar o ato administrativo cuja finalidade seja a de atestar o cumprimento de requisitos legais pelos particulares para o gozo de gastos tributários de natureza contraprestacional, mas que termina por fazer vistas grossas a determinada condição, ou de outro lado, cria exigências não expressamente previstas em lei, em claro desvio de finalidade.

O objeto do ato administrativo, nos dizeres de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, constitui aquilo que o ato enuncia, prescreve, dispõe. Em outras palavras, representa o conteúdo do ato, complementado por seus efeitos jurídicos no ordenamento, que pode compreender a criação, extinção ou transformação de um direito, à luz das permissões legais. A jurista aponta que o objeto do ato administrativo deve ser *lícito*, *possível* de fato e de direito, *certo* quanto aos destinatários, e *moral*, ou seja, de acordo com os padrões comuns de honestidade.⁶⁹⁷ Deste modo, ainda que exista discricionariedade do administrador para adotar o objeto do ato que julgar mais conveniente, esta liberdade encontra limites definidos na lei e na CF.

⁶⁹⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 37.

⁶⁹⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 162.

Em relação aos gastos tributários, diversos são os exemplos de controle de legalidade pelo Poder Judiciário a partir de possíveis vícios de objeto do ato administrativo.

No tocante à licitude, pode-se exemplificar o ato administrativo que apresente disposições contrárias à legislação que lhe for superior, tais como os atos regulamentares que criem requisitos de gozo de gastos tributários não previstos na lei concessiva. Em relação à possibilidade de fato e de direito, tome-se o exemplo de ato administrativo que habilita empresa inexistente (de fato ou de direito) para utilizar benefícios de natureza tributária, muitas vezes com objetivos escusos.

Em relação à certeza de destinatários, é preciso que o ato administrativo contenha a clareza e cognoscibilidade necessárias para que seus comandos sejam adequadamente conhecidos e compreendidos. A utilização de conteúdo vago, impreciso ou obscuro, que dificulte a própria certeza de quem são os destinatários do ato, é passível de sua invalidação pelo Poder Judiciário. Em matéria de gastos tributários, basta mencionar as regulamentações infralegais que utilizam termos imprecisos, diversos da própria lei, ou cláusulas abrangentes, que dificultam sua compreensão pelos contribuintes e exigem controle de legalidade pelo Poder Judiciário.

No tocante à observância da moralidade, inserta no artigo 37 da CF como dever da administração, trata-se de submissão aos padrões éticos suficientes para caracterizar a honestidade da medida. Nos dizeres de Hely Lopes Meirelles,

“o agente administrativo, como ser humano dotado de capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o Honesto do Desonesto. E ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético da sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo do injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto.”⁶⁹⁸

Não é difícil identificar um sem número atos administrativos pertinentes a gastos tributários ofensivos à moralidade da administração pública. Com mais evidência, caracterizam-se como violadores deste postulado os atos que promovem perseguições a particulares em processos e fiscalização do gozo de gastos tributários, os que excluem ou habilitam beneficiários em programas de renúncias por razões de caráter pessoal, aqueles que infringem deliberadamente a legislação em termos de competência ou função regulamentar, os atos que buscam dificultar instrumentos de gestão e controle de gastos tributários para favorecimentos e privilégios, bem assim, todos os atos relativos a gastos

⁶⁹⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 90.

tributários que possuem consequências na esfera penal, como os de prevaricação, excesso de exação, corrupção e peculato, entre outros. Cite-se, ainda, atos enumerados como de improbidade administrativa, descritos na Lei n.º 8.429/92, com destaque para a disposição do artigo 10, inciso VII, que inclui nessa categoria o ato de “conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie”.

O último requisito diz respeito ao motivo dos atos administrativos, que compreende as razões de fato e de direito que levaram à emissão da medida. Diz respeito, portanto, aos fundamentos adotados pelo administrador para sua ação, e que autorizaram a emissão da medida. Difere da motivação, que corresponde à explicitação dos motivos e toca à formalidade do ato, e tem como finalidades precípuas dar transparência à ação administrativa e permitir o controle de legalidade.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro bem diferencia motivo e motivação:

“Não se confundem motivo e motivação do ato. Motivação é a exposição dos motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. Para punir, a Administração deve demonstrar a prática da infração. A motivação diz respeito às formalidades do ato, que integram o próprio ato, vindo sob a forma de ‘consideranda’; outras vezes, está contida em parecer, laudo, relatório, emitido pelo próprio órgão expedidor do ato ou por outro órgão, técnico ou jurídico, hipótese em que o ato faz remissão a esses atos precedentes. O importante é que o ato possa ter a sua legalidade comprovada.”⁶⁹⁹

Como advoga a conhecida teoria dos motivos determinantes, os motivos apresentados pelo administrador para a prática do ato condicionam a validade deste último, de modo que, comprovando-se que o fundamento é falso (antijurídico), inadequado à situação de fato ou inexistente, o ato será declarado nulo.⁷⁰⁰ Aplica-se mesmo aos atos administrativos discricionários, quando a lei exigir a motivação, ou nas hipóteses em que,

⁶⁹⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 219-220.

⁷⁰⁰ Conforme decidiu o STJ: “Pela Teoria dos Motivos Determinantes, a validade do ato administrativo está vinculada à existência e à veracidade dos motivos apontados como fundamentos para a sua adoção, a sujeitar o ente público aos seus termos” (AgRg no REsp 670.453/RJ, Rel. Min. CELSO LIMONGI, Des. Conv. do TJSP, Sexta Turma, DJe 8 mar. 2010). E ainda: “Ao motivar o ato administrativo, a Administração ficou vinculada aos motivos ali expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tem aí aplicação a denominada teoria dos motivos determinantes, que preconiza a vinculação da Administração aos motivos ou pressupostos que serviram de fundamento ao ato. A motivação é que legitima e confere validade ao ato administrativo discricionário. Expostos os motivos, a validade do ato fica na dependência da efetiva existência do motivo. Presente e real o motivo, não poderá a Administração desconstituí-lo a seu capricho. Por outro lado, se inexistente o motivo declarado na formação do ato, o mesmo não tem vitalidade jurídica.” (RMS 10.165/DF, 6.ª Turma, Rel. Min. Vicente Leal, DJ de 4 mar. 2002).

mesmo dispensada a explicação dos motivos, preferiu o administrador apresentar os fundamentos.

No âmbito dos gastos tributários, a motivação dos atos administrativos é regra que se impõe, na medida em que dá executoriedade a programas de intervenção econômica destinados a perseguir objetivos essenciais do Estado brasileiro. Não se pode conceber a emissão de atos administrativos de relevância para a executoriedade de gastos tributários sem a devida motivação, dada a absoluta necessidade de transparência e governança da administração no trato das receitas e despesas públicas. Admitir o contrário significa relativizar a capacidade de controles internos e externos de exercer seu papel constitucional, aumentando a obscuridade que atualmente permeia o tema dos gastos tributários no país.

A motivação dos atos administrativos pertinentes a gastos tributários deve ser exigida – e controlada pelo Poder Judiciário – num sem número de hipóteses, podendo-se citar: as regulamentações infralegais; os atos de habilitação ou exclusão de beneficiários; as atribuições de competências e delegações; os enquadramentos em projetos beneficiados; as imposições de penalidades aos particulares pelo uso indevido de benefícios; a exigência de obrigações acessórias, em complementação à lei; e diversos outros. Nestes casos, exigida como regra a motivação, a sua inexistência, falsidade ou inadequação podem conduzir o Poder Judiciário a eliminar o ato do ordenamento, estabelecendo as medidas para restabelecer a ilegalidade perpetrada.

6.4.1.2. Controle de legalidade das leis pertinentes a gastos tributários

Ao lado dos atos administrativos, cabe ao Poder Judiciário realizar o controle de legalidade e constitucionalidade das leis que veiculam a instituição, extinção, modificação ou prorrogação de gastos tributários, em seus aspectos de obediência às exigências expressamente estabelecidas em atos normativos de hierarquia superior. Tratando-se de atos normativos que inovam na ordem jurídica, não passam ao largo do controle do Poder Judiciário, com especial foco para seus requisitos determinados pela ordem constitucional vigente.

No tocante aos limites constitucionais ao poder de tributar e aqueles estabelecidos na lei complementar, a lei do gasto tributário encontra as balizas examinadas no Capítulo 2, de forma que a inobservância a qualquer destes postulados poderá ser objeto de controle judiciário, culminando com a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade do ato normativo. São exemplos desta possibilidade:

a) No tocante à *estrita legalidade*: (i) edição de atos normativos diversos de leis ou medidas provisórias (neste segundo caso, respeitadas suas limitações de vigência) para a instituição, extinção, modificação ou prorrogação de gastos tributários; (ii) a edição de leis ou medidas provisórias (neste segundo caso, respeitadas suas limitações de vigência) não específicas para os gastos tributários, em afronta à exigência do artigo 150, §6º da CF; (iii) delegação indevida ao Poder Executivo para conceder ou instituir gastos tributários, sem limites claros à discricionariedade; (iv) instituição, modificação ou prorrogação de gastos tributários do ICMS sem observar a exigência do artigo 155, §2º, XII, ‘g’ da CF; (v) instituição, modificação ou prorrogação de gastos tributários sem observar os requisitos do artigo 14 da LRF;

b) No tocante à *anterioridade*: (i) revogação de gastos tributários concedidos por prazo certo e de forma condicional, antes do término deste prazo; ou (ii) a revogação de gastos tributários não condicionais, sem observar a anterioridade aplicável ao respectivo tributo;

c) No tocante à *igualdade e capacidade contributiva*: instituição, modificação ou prorrogação de gastos tributários com discriminação de contribuintes em equivalente capacidade contributiva, sem justificativa constitucional suficiente e adequada.

O mesmo controle de requisitos legais e constitucionais se aplica às leis orçamentárias. Enquanto leis ordinárias emanadas pelo Poder Legislativo, se submetem aos mesmos parâmetros de controle aplicáveis às demais leis não veiculadoras da matéria do orçamento, não havendo razão para que houvesse diferenciações ou limites específicos ao controle.

Este controle abrange todo o processo legislativo, desde a iniciativa do Poder Executivo, determinada no *caput* do artigo 165 da CF, até sua deliberação legislativa, publicação e entrada em vigor. A partir do julgamento da ADI 2.925-DF (em 19 dez. 2003), iniciou-se no STF um processo de revisão jurisprudencial, momento em que a Corte passou a admitir o controle de constitucionalidade de leis orçamentárias. Esta mudança foi consolidada no julgamento da ADI 4.048, pelo STF,⁷⁰¹ quando aquela Corte revisitou de vez sua jurisprudência e fixou as balizas para permitir o controle de constitucionalidade das leis

⁷⁰¹ Nesse sentido: “II. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS ORÇAMENTÁRIAS. REVISÃO DE JURISPRUDÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade.” ADI 4048 MC, DJe 21-08-2008, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno.

orçamentárias, independentemente da superada discussão a respeito do caráter geral ou específico destas normas.⁷⁰²

No que se refere aos gastos tributários, há diversos aspectos que exigem a revisão e o controle do Poder Judiciário a respeito das leis orçamentárias, podendo-se mencionar com maior destaque os seguintes:

- a) No projeto do PPA: Inclusão de todos os gastos tributários existentes nos respectivos programas de duração continuada, seus objetivos e metas, com informações mínimas para assegurar a transparência, conforme artigo 165, §1º da CF;
- b) No projeto da LDO: existência do Anexo de Metas Fiscais, contendo o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, tal como exigido pelo artigo 4º, §2º, V da LRF;
- c) No projeto da LOA: (i) existência do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, exigido pelo artigo 165, §6º da CF e pelo artigo 5º, II da LRF, que sejam completos quanto a todos os gastos tributários existentes; (ii) existência do demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO, conforme artigo 5º, I da LRF; (iii) existência das medidas de compensação a renúncias de receita, conforme artigo 5º, II da LRF.

Como afirmado anteriormente, as máculas existentes nos projetos de lei orçamentária, se não corrigidas durante o processo legislativo, podem ser objeto de controle do Poder Judiciário sobre as leis editadas, que carreguem os vícios originados no iter processual legislativo.

Questão intrincada está em definir as consequências da declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade de uma lei orçamentária, sobretudo para a continuidade da atividade financeira do Estado. Quando a inconstitucionalidade atinge apenas determinados artigos ou disposições da lei – tal como na predestinação do produto da arrecadação de um

⁷⁰² Como consequência desse julgamento, Heleno Taveira Torres menciona a análise das próprias dotações orçamentárias, no caso de receitas de tributos vinculados, como se verificou na tentativa de predestinação do produto da arrecadação da CIDE-Combustíveis (ADI 2.925/DF, Dj 04-03-2005). TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 399.

tributo, vinculada constitucionalmente a uma finalidade diversa daquela escolhida no orçamento –, a exclusão da norma impugnada não apresenta riscos substanciais para a execução do restante do orçamento, e por conseguinte, para o funcionamento do Estado.

No entanto, qual deve ser a consequência da declaração de inconstitucionalidade de uma lei orçamentária anual que simplesmente não contém o demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, exigido pelo artigo 165, §6º da CF e pelo artigo 5º, II da LRF? Nessa hipótese, não há exatamente uma ou mais disposições específicas da LOA que podem ser impugnadas e excluídas do ordenamento jurídico, sem maiores prejuízos à continuidade da atividade financeira do Estado. O mencionado demonstrativo não está vinculado a certas e determinadas disposições da lei, porque constitui somente um anexo obrigatório, com função de transparência, governança e controle.

A resposta mais imediata seria considerar toda a LOA inconstitucional, por vício insanável ocorrido durante o processo legislativo, mais precisamente pela ofensa direta ao artigo 165, §6º da CF. Ocorre que esta medida seria desastrosa para a continuidade da atividade financeira do Estado, paralisando os serviços públicos, a arrecadação das receitas e a execução das despesas.

Uma alternativa viável estaria em modular os efeitos da decisão, com base no artigo 27 da Lei n.º 9.868/99, para considerar vigentes os gastos tributários existentes até o exercício anterior, vedando-se a criação de novos gastos tributários ou a prorrogação dos já existentes durante os exercícios subsequentes, até que a LOA cumpra adequadamente com os requisitos inseridos no artigo 165, §6º da CF. Esta medida não seria atentadora à segurança jurídica do Estado e dos particulares, e permitiria a continuação da atividade financeira do Estado sem maiores percalços.

O mesmo poderia ser adotado nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade do PPA e da LDO, por ofensa a requisitos constitucionais e legais relativos a gastos tributários, quando a declaração não puder ser limitada a determinados dispositivos da lei impugnada. Promove-se a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para o fim de controlar as consequências sobre a atividade financeira do Estado, e ao mesmo tempo, para limitar o campo de ações do legislativo e do executivo a respeito dos gastos tributários.

6.4.1.3. Controle da política pública de gastos tributários pelo Poder Judiciário

As seções anteriores se debruçaram sobre a possibilidade de controle de legalidade e constitucionalidade das leis atinentes a gastos tributários pelo Poder Judiciário, tanto aquelas que promovem a instituição, extinção, modificação ou prorrogação destes dispêndios, quanto as leis orçamentárias, com foco em seus requisitos formais. Neste âmbito, não se identifica divergência doutrinária ou jurisprudencial importante, havendo consenso a respeito da necessidade de controle judiciário sobre tais aspectos, ainda que determinados dissensos possam ser encontrados sobre assuntos pontuais.

O tema é palco de maior dissensão quando se investiga a possibilidade de o Poder Judiciário avançar seus controles sobre a decisão política, vale dizer, sobre a conveniência e oportunidade do legislador e do administrador ao adotar determinado ato normativo. Em síntese, trata-se de identificar a possibilidade e eventuais limites para que o Judiciário adentre no mérito do ato administrativo, aqui considerado como atos emanados dos três Poderes da República, inclusive de natureza legislativa, de modo a promover um controle da política pública e das decisões que lhe são subjacentes.

Na hipótese dos gastos tributários, significa perquirir a respeito de um possível controle judicial das decisões políticas pertinentes à sua instituição, extinção, modificação ou prorrogação, de acordo com os fins interventores almejados pelo legislador. A aceitar tal possibilidade, teria o Judiciário poderes para adentrar nas escolhas do legislador ou do administrador, questionar os parâmetros de conveniência e oportunidade e, na hipótese de discordância, declarar as nulidades cabíveis do ato normativo examinado, fundamentando-se em outros parâmetros de mérito que considerasse mais condizentes com o ordenamento jurídico. Em se tratando de gastos tributários, o juiz poderia declarar ilegal ou inconstitucional um dispêndio desta natureza se considerasse, por exemplo, que a escolha política redundou num gasto ineficaz ou ineficiente para alcançar os resultados almejados, diante de alternativas igualmente cabíveis, como gastos diretos ou subsídios financeiros ou creditícios, o que teria conduzido à má utilização dos recursos públicos, em prejuízo da realização de direitos fundamentais.

É cediço que a jurisprudência pátria, por um longo período, negou a possibilidade de o Judiciário promover o controle de mérito de atos administrativos, exceto na hipótese dos motivos declarados do ato se mostrarem antijurídicos, inexistentes ou inadequados à

situação de fato, de acordo com a teoria dos motivos determinantes, acima examinada.⁷⁰³ Trata-se de posicionamento alinhado a uma perspectiva dogmática do ordenamento jurídico, para a qual as escolhas de políticas públicas podem ser inferidas objetivamente a partir do texto legal, atribuindo-se à argumentação a tarefa de extrair do direito positivo as escolhas públicas. Nessa linha, Fabio Konder Comparato⁷⁰⁴ defende que cabe ao Judiciário impor a execução das políticas públicas já estabelecidas na própria CF ou na lei, ou aquelas adotadas pela administração governamental, cujos fins já são fornecidos pelo próprio ordenamento jurídico. Trata-se de modelo que prestigia a separação dos Poderes, independentemente das consequências práticas de uma decisão dogmática do Poder Judiciário, com reconhecimento do binômio vinculatividade / discricionariedade do ato administrativo.

Ao longo do século passado, outras vozes passaram a relativizar a dogmática jurídica em matéria de controle judicial de políticas públicas, sob o fundamento de que a dicotomia entre os aspectos de vinculação e discricionariedade do ato administrativo perdeu sua força, em razão de quatro principais fatores: (i) a positividade das políticas públicas e dos princípios jurídicos, (ii) a natureza judicante e normativa de atos administrativos, (iii) a utilização de termos vagos ou cláusulas gerais pela legislação, e (iv) a adoção de critérios de “razoabilidade” e “proporcionalidade” na análise de atos administrativos.⁷⁰⁵

Os críticos à argumentação jurídica como instrumento para “extrair” as escolhas públicas positivadas na lei defenderam que tal sistema confere excessiva discricionariedade aos juízes, concedendo-lhes margem à substituição das escolhas de políticas públicas formuladas pelos demais Poderes, associada à falta de compromisso com as consequências. Esta corrente, de cunho marcadamente consequencialista, considera que uma decisão

⁷⁰³ Conforme salienta Osvaldo Canela Junior, “O Supremo Tribunal Federal já rejeitou a análise dos critérios para a expulsão de estrangeiro por ato do Presidente da República, ao fundamento de que se tratava de *ato político*, da esfera privativa do Poder Executivo (*Habeas corpus* n.º 49.412, de 1972). O posicionamento foi alterado, em 1991, admitindo-se a nulidade do ato político por ilegalidade (STF – HC N.º 68.402). O Supremo Tribunal Federal, por diversas ocasiões, repeliu a prática de atividade legiferante pelo Poder Judiciário, enunciando o princípio do legislador negativo (ADIMCQ n.º 1.063 – DF e RE n.º 181.138). Já em 1963, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso em Mandado de Segurança n.º 11.140, relatado pelo Ministro Luiz Gallotti, embora reconhecendo que as “medidas políticas são discricionárias”, limitou tal discricionariedade aos limites constitucionais ou legais, justificando a interveniência do Poder Judiciário no caso de extrapolação” (CANELA JUNIOR, Osvaldo. *A efetivação dos direitos fundamentais através do processo coletivo: o âmbito de cognição das políticas públicas pelo Poder Judiciário*. 2009. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 62. doi:10.11606/T.2.2009.tde-03062011-114104).

⁷⁰⁴ COMPARATO, Fábio Konder. Novas funções judiciais no Estado moderno. In: JÚNIOR, Nelson Nery. *Responsabilidade civil do Estado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. v. VI. p. 154.

⁷⁰⁵ Nesse sentido: BADIN, Arthur Sanchez. *Controle judicial das políticas públicas: contribuição ao estudo do tema da judicialização da política pela abordagem da análise institucional comparada de Neil K. Komesar*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 29.

judicial com argumentação baseada em regras e princípios não se mostra moralmente aceitável, ainda que se atenha à técnica dogmática, se gera diminuição do bem-estar geral para a sociedade. Como defende Daniel Krepel Goldberg, a eficiência da decisão se mostra apenas a partir de uma ponderação de custo-benefício do bem-estar geral, como critério principal de avaliação das políticas públicas.⁷⁰⁶

Em adição, os consequentialistas defendem que o direito não pode prescindir da economia no momento de formulação das políticas públicas, cabendo ao Judiciário sopesar os resultados sociais de suas decisões, que muitas vezes, aumentam custos de transação ou substituem as decisões políticas legitimamente adotadas por outros poderes. No centro do argumento, reside a defesa de que as decisões judiciais estão limitadas a litígios com interesses restritos, mas terminam por causar externalidades sobre terceiros não interessados no processo, trazendo abalos a outras inúmeras relações jurídicas e a fundamentos econômicos do Estado. De modo mais direto, os juízes não sofrem ou tem responsabilidade com as decisões relativas à reserva do possível (ou as escolhas trágicas), tanto técnica quanto financeira,⁷⁰⁷ porque não teriam compromisso com as consequências para o arranjo do orçamento público politicamente definido pelo Poder Legislativo. Portanto, caberia apenas às escolhas públicas, de caráter político, tomar as decisões num cenário de reserva do financeiramente possível.

Numa banda diametralmente oposta, em questões pertinentes a direitos fundamentais, a doutrina já se manifestou pela necessidade de o Judiciário tomar papel propositivo para a realização de políticas públicas, inclusive, se necessário, mediante interferência nas decisões públicas tomadas pelos demais Poderes.

Nesse âmbito, Ada Pellegrini Grinover defende que a Lei de Ação Popular abriu o caminho para o Judiciário apreciar o mérito de atos administrativos, ao menos nas hipóteses dos artigos 4º, II, b e V, b, da Lei 4.717/65, elevando a *lesão* à condição de causa de nulidade do ato, sem necessidade do requisito da ilegalidade. Salienta a jurista que o tema foi definitivamente estabelecido pelo artigo 5º, inciso LXXIII da CF, que autorizou qualquer cidadão a manejar a ação popular “que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à *moralidade administrativa*, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural”. Para a autora, não se faz possível conduzir um controle

⁷⁰⁶ GOLDBERG, Daniel Krepel. *Poder de compra e política antitruste*. São Paulo: Singular, 2006. p. 78.

⁷⁰⁷ A respeito dessas diferentes manifestações da reserva do possível, vide: SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e Liberdade igual* – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 296-297.

judicial da moralidade administrativa sem exame do mérito da medida guerreada, de forma que se está diante de simples lesividade, sem o pressuposto da ilegalidade.⁷⁰⁸

Por fim, defende a jurista que os objetivos fundamentais da República, estatuídos no artigo 3º da CF – aos quais se acresce o princípio da prevalência dos direitos humanos, nos termos do artigo 4º, II da CF – devem ser perseguidos por todos os Poderes, considerados em sua unidade, ainda que sejam separados sob suas três formas de expressão. Com isso, na omissão ou erro dos demais Poderes, deve o Judiciário concorrer ativamente para intervir no controle de políticas públicas, como “imperativo ético-jurídico”, tendo como requisitos mínimos de intervenção: (i) o limite fixado pelo mínimo existencial a ser garantido ao cidadão; (ii) a razoabilidade da pretensão individual ou social deduzida em face do Poder Público, e (iii) a existência de disponibilidade financeira do Estado para tornar efetivas as prestações positivas dele reclamadas.

Em sentido similar, o STF declarou o dever do Estado de fornecer gratuitamente medicação a portadores do vírus HIV, sob o fundamento de que todos os poderes públicos devem praticar políticas sociais e econômicas que visem à consecução dos objetivos proclamados no artigo 196 da CF, inclusive o Poder Judiciário, com base em precedentes daquela Corte.⁷⁰⁹

Posicionamento semelhante, e de largo conhecimento, foi vocalizado na decisão monocrática do Ministro Celso de Mello, tomada na ADPF 45 (Dj 4 maio 2004), que assim asseverou:

“É certo que não se inclui, ordinariamente, no âmbito das funções institucionais do Poder Judiciário e nas desta Suprema Corte, em especial a atribuição de formular e de implementar políticas públicas (José Carlos Vieira de Andrade, *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1987, p. 207, item 5), pois, nesse domínio, o encargo reside, primariamente, nos Poderes Legislativo e Executivo. Tal incumbência, no entanto, embora em bases excepcionais, poderá atribuir-se ao Poder

⁷⁰⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini. O controle de políticas públicas pelo poder judiciário. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, v. 42, p. 11, out. 2008. p. 2.

⁷⁰⁹ Conforme RE 271.286 AgR / RS, Segunda Turma, rel. Min. Celso de Mello, Dj 24-11-2000. A ementa da decisão assim consigna: “O direito público subjetivo à saúde representa prerrogativa jurídica indisponível assegurada à generalidade das pessoas pela própria Constituição da República (art. 196). Traduz bem jurídico constitucionalmente tutelado, por cuja integridade deve velar, de maneira responsável, o Poder Público, a quem incumbe formular – e implementar – políticas sociais e econômicas idôneas que visem a garantir, aos cidadãos, inclusive àqueles portadores do vírus HIV, o acesso universal e igualitário à assistência farmacêutica e médico-hospitalar. O direito à saúde – além de qualificar-se como direito fundamental que assiste a todas as pessoas – representa consequência constitucional indissociável do direito à vida. O Poder Público, qualquer que seja a esfera institucional de sua atuação no plano da organização federativa brasileira, não pode mostrar-se indiferente ao problema da saúde da população, sob pena de incidir, ainda que por censurável omissão, em grave comportamento inconstitucional.”

Judiciário, se e quando os órgãos estatais competentes, por descumprirem os encargos político-jurídicos que sobre eles incidem, vierem a comprometer, com tal comportamento, a eficácia e a integridade de direitos individuais e/ou coletivos impregnados de estatura constitucional, ainda que derivados de cláusulas revestidas de conteúdo programático. Cabe assinalar, presente esse contexto – consoante já proclamou esta Suprema Corte –, que o caráter programático das regras inscritas no texto da Carta Política ‘não pode converter-se em promessa constitucional inconsequente, sob pena de o Poder Público, fraudando justas expectativas nele depositadas pela coletividade, substituir, de maneira ilegítima, o cumprimento de seu impostergável dever, por um gesto irresponsável de infidelidade governamental ao que determina a própria Lei do Estado”.

Em nossa avaliação, o exame de políticas públicas por parte do Poder Judiciário, além das questões de legalidade examinadas em 6.4.1.2 acima, não está restrito ao dogmatismo clássico reinante na doutrina e jurisprudência do século passado, tampouco deve ser guiado apenas por questões de eficiência, numa ótica consequencialista. De igual modo, descabe ao Judiciário, ainda que diante da efetivação de direitos fundamentais, tomar o espaço das decisões políticas de receitas ou de gastos públicos, exceto se diante de vinculações constitucionais desatendidas, mesmo no seio da reserva do financeiramente possível.

Quanto à perspectiva dogmática, ainda que a argumentação jurídica contenha maior racionalidade e formalidade – de modo a favorecer a transparência e rastreabilidade das decisões –, a crescente fundamentação em princípios jurídicos ou cláusulas abertas traz insegurança jurídica para as relações, pois causa instabilidade e imprevisibilidade quanto ao cumprimento de deveres e a assegurar de direitos individuais e coletivos, em especial nas situações de reserva do possível. A amplitude da CF acaba por atribuir ao intérprete oficial uma ampla margem de discricionariedade, permitindo aos juízes decidirem segundo suas próprias convicções. Deste modo, sob a justificativa de dar coercibilidade aos mandamentos constitucionais, o judiciário termina por avocar funções políticas e executivas, sem o necessário conhecimento técnico, consenso político e social e responsabilidade orçamentária, causando desequilíbrios econômicos com consequências deletérias para a comunidade, em nome de interesses individualmente considerados.

Neste âmbito, o consequencialismo apontou, com razão, que juízes bem-intencionados não ponderam os resultados de suas decisões (ou não tem dever de prestar contas políticas de sopesá-los), as quais muitas vezes reduzem o bem-estar geral, por

interferir no delicado e complexo arranjo de políticas públicas definidas pelos processos políticos pertinentes. A natureza limitada e bipolar dos processos judiciais não confere aos juízes a visão ampla e representativa necessária para formular uma política pública, de modo que a solução de dissídios individuais termina por construir regras gerais sem o necessário conhecimento, consenso e processo político. Há, portanto, recorrente violação na separação dos Poderes, quando a interferência do Poder Judiciário na decisão pública extrapola o exame das finalidades políticas expressamente adotadas no ordenamento jurídico.

De outra banda, não se pode aquiescer com os consequencialistas, quando defendem a eficiência como método central de revisão de políticas públicas, diante de inúmeras exigências e finalidades expressas de políticas públicas definidas na CF e na lei, cujo descumprimento flagrante exige a intervenção e controle do Poder Judiciário, para restabelecer a plena legalidade, ainda que externalidades negativas possam decorrer destas medidas interventoras.

A melhor solução para o tema, sobretudo no que toca às decisões públicas em matéria da atividade financeira do Estado, é aquela adotada por Fernando Facury Scaff, que anota a função precípua do Poder Judiciário para realizar, de modo prioritário, a justiça comutativa, e não a justiça distributiva, exceto, nesse segundo caso, quando suas decisões puderem ser universalizáveis, e não individualizadas.⁷¹⁰ Como comutativa, considera-se a justiça que regula o intercâmbio entre indivíduos iguais, que se encontram no mesmo plano de necessidades, exigindo que cada *pessoa* dê às demais aquilo que lhes é devido, de modo aritmético. A justiça distributiva, a seu turno, compreende a atribuição a cada indivíduo, pela *sociedade* (incluindo o Estado), daquilo que lhe for devido, segundo uma proporção geométrica, para assegurar a verdadeira igualdade entre as pessoas.

A justiça distributiva, conforme examinado em 3.3.1, se encontra no âmbito das relações de governo, assumindo lugar de proeminência na formulação de políticas fiscais, que devem visar a igualação dos indivíduos de acordo com suas capacidades contributivas (na arrecadação) e de suas necessidades (na despesa pública), pelos ditames constitucionalmente estabelecidos. Trata-se da função precípua do Estado de arrecadar recursos e gastá-los de forma desigual, no desiderato de assegurar o pleno exercício da liberdade a todos.

⁷¹⁰ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e Liberdade igual* – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 301-307.

Quando o Judiciário toma decisões interventivas de cunho social – como nos inúmeros casos de interferência em contratos de planos privados de assistência à saúde, ou na determinação do fornecimento de medicamentos de alto custo, ou, ainda, na exigência de tratamento de doenças graves pelos serviços públicos, mediante internação em hospitais –, torna-se um fator de desequilíbrio da justiça distributiva, pois altera de modo significativo os gastos públicos programados pelas leis do orçamento, para realização das políticas públicas das mais variadas naturezas, criando despesas que não estavam originalmente previstas. Trata-se de uma verdadeira apropriação privada de interesses públicos escassos, de modo que, na reserva do possível, outras políticas deverão ficar descobertas, desfavorecendo a distribuição.

Nas palavras de Fernando Facury Scaff,

“Este procedimento denota uma corrida ao fundo do poço (*race to the bottom*), na qual cada indivíduo busca obter o máximo proveito individual dos bens públicos que, a despeito de públicos, são escassos. E devem estar disponíveis a todos, e não àqueles que primeiro obtêm as liminares concessivas de tratamento médico. Aqui há uma tentativa de driblar as escolhas públicas orçamentárias, através da captura individual de bens públicos, o que acarreta grande desequilíbrio na efetiva busca da justiça distributiva orçamentária”.

Situação diversa ocorre quando o Judiciário, a despeito de uma provocação em litígio individual, determina à administração pública uma correção de rota nas escolhas públicas que estejam, por longo período, em desacordo com mandamentos constitucionais de promoção de direitos fundamentais. Sendo a decisão judicial universalizável, sem caracterizar mera apropriação privada de bens públicos, torna-se o Judiciário um fator de promoção da justiça distributiva, na medida em que impõe a adoção de providências concretas para que o direito fundamental recorrentemente violado passe a ser objeto de adequada proteção, por meio do devido planejamento público, de acordo com as capacidades orçamentárias.

É o que ocorre no chamado *estado de coisas inconstitucional*, que se caracteriza por um reiterado descumprimento de deveres constitucionais do Estado em zelar pela promoção de direitos fundamentais, seja por incapacidade de planejamento, seja pela ausência de prioridades nas decisões públicas. Os três pilares deste estado de coisas foram definidos pelo STF no julgamento da ADPF 347, ocorrido em 2015, quando aquela Corte foi provocada a decidir sobre a responsabilidade do Estado perante o caótico sistema carcerário do país. Naquela ocasião, o STF reconheceu que o estado de coisas

inconstitucional se define por: (i) violação generalizada e sistêmica de direitos fundamentais; (ii) inércia ou incapacidade reiterada e persistente das autoridades públicas em modificar a conjuntura; e (iii) transgressões a exigir a atuação não apenas de um órgão, mas sim de uma pluralidade de autoridades.

Trata-se de decisão universalizável, cujo melhor caminho teria sido determinar ao poder público a adoção de políticas efetivas de curto, médio e longo prazos, com o devido planejamento e previsão orçamentária, para fazer cessar a violação reiterada a direitos fundamentais, com mecanismos efetivos de aferição de resultados. Para tanto, o esforço conjunto de outros órgãos, tais como de controle externo do orçamento, seria relevante para colaborar com a fiscalização do fiel cumprimento da decisão judicial, a fim de lhe assegurar a efetividade.

Em síntese, para além do controle de legalidade das políticas públicas, pode o Judiciário intervir nas decisões políticas em matéria orçamentária para a correção do estado de coisas inconstitucional, devidamente verificado, desde que as decisões sejam (i) universalizáveis, (ii) não promovam desequilíbrios orçamentários, de forma a permitir a correção de rotas por meio do adequado planejamento, e (iii) sejam efetivamente implantadas pelo poder público, mediante a participação e o esforço conjunto de todos os atores públicos indispensáveis à consecução das decisões políticas.

Trazendo estas premissas para os gastos tributários, seria possível identificar a possibilidade de intervenção, pelo Poder Judiciário, nas escolhas políticas pertinentes à instituição, extinção, modificação ou prorrogação destes dispêndios, caso se demonstrasse um estado de coisas inconstitucional, com reiterado descumprimento de normas constitucionais que afetassem a observação de direitos fundamentais.

Vislumbra-se esta possibilidade para gastos tributários que se revistam de determinadas características, de modo constante e sem perspectiva de modificações substanciais, a seguir apresentadas:

- a) Descumprimento reiterado das exigências constitucionais de transparência e controle de gastos tributários, em especial, da ausência do demonstrativo de gastos tributários como anexo à lei orçamentária, exigida pelo artigo 165, §6º da CF (com requisitos mínimos de clareza e metodologia), ou da adoção constante de leis genéricas para introduzir ou extinguir gastos tributários, em desacordo com o artigo 150, §6º da CF;

- b) Descumprimento reiterado das exigências da LRF em matéria de gastos tributários, sobretudo da falta de medidas de compensação ou de previsão orçamentária para a introdução ou manutenção destes dispêndios, ao arrepio dos artigos 5º e 14 da LRF;
- c) Ausência reiterada de planejamento das políticas de gastos tributários, tal como exige o artigo 174 da CF;
- d) Utilização reiterada de gastos tributários de modo desarmônico com os ditames do federalismo fiscal cooperativo, especialmente em relação ao ICMS, em descumprimento constante do artigo 155, § 2.º, XII, g da CF;
- e) Ausência permanente de instrumentos de controle periódico de eficácia, eficiência e efetividade de gastos tributários, constituindo um estado de coisas marcado pela obscuridade e descontrole no uso de recursos públicos;
- f) Descumprimento reiterado de decisões judiciais ou de determinações emanadas pelo controle externo em matéria de gastos tributários, relacionadas aos requisitos de legalidade e de controle destes dispêndios, de modo a caracterizar a inércia quanto a decisões públicas de modificação do estado de coisas.

É preciso ainda reconhecer que o descontrole e a obscuridade reiterados no trato dos gastos tributários afetam a realização de direitos fundamentais, sob duas perspectivas.

Num primeiro plano, diversos gastos tributários são introduzidos para contribuir com políticas fiscais de natureza distributiva, conforme examinado no Capítulo 3, uma vez que servem de instrumento, no seio da atividade financeira do Estado, ao alcance dos primados da ordem social e econômica. Assim que, por exemplo, gastos tributários destinados a reduzir desigualdades sociais ou regionais, tal como expressamente previsto nos artigos 43, §2º, III e 151, I da CF, ou mesmo para a promoção de direitos sociais, como o pleno emprego, estão claramente vocacionados para a concretização de direitos fundamentais, de modo que o uso dos recursos públicos para estas finalidades, por meio das renúncias de receitas, deve receber o mesmo rigor aplicável às despesas diretas do Estado.

Via de consequência, o descumprimento reiterado dos requisitos elementares de transparência e controle de gastos tributários desta natureza acarreta, do mesmo modo, a violação reiterada a direitos fundamentais, com a má utilização de recursos públicos, de forma a permitir a caracterização de um estado de coisas inconstitucional.

Num segundo plano, dado o volume substancial de renúncias de receitas tributárias e o seu peso significativo para o orçamento, aliado a um cenário de reserva do possível – a

exigir escolhas trágicas –, a renúncia de receitas públicas que não esteja sob qualquer controle de legalidade, eficácia e eficiência compromete claramente as decisões públicas de alocação orçamentária, na medida em que acentua a escassez de recursos necessários para a promoção da miríade de direitos fundamentais constitucionalmente previstos, sem qualquer justificativa suficiente. De modo oblíquo, portanto, os gastos tributários que não cumpram com seus objetivos interventores, de modo reiterado, por clara omissão do poder público, também caracterizam o descumprimento de outros direitos fundamentais, por meio de restrição orçamentária, permitindo a configuração de um estado de coisas inconstitucional.

Verificada esta situação mediante o devido processo legal, poderia o Judiciário adentrar nas escolhas do legislador ou do administrador, para o fim de questionar os parâmetros de conveniência e oportunidade e, na hipótese de discordância, declarar as nulidades cabíveis do ato normativo examinado, fundamentando-se em outros parâmetros de mérito que considerasse mais condizentes com o ordenamento jurídico, com enfoque nas medidas necessárias para aferir e demonstrar, periodicamente, os resultados concretos obtidos pelos gastos tributários na perseguição de seus objetivos, mediante parâmetros transparentes de controle de eficácia e eficiência.

Para que atue desse modo, cabe ao Judiciário demonstrar os elementos caracterizadores do estado de coisas inconstitucional, bem como adotar decisões universalizantes, que permitam uma correção de rumos pelo poder público e sejam acompanhadas por outros órgãos de controle, indispensáveis para a fiscalização do cumprimento da decisão judicial e para a execução do orçamento.

6.5. *Controle popular dos gastos tributários*

Ao lado das instituições públicas que conformam os Poderes da República – e de seus diversos sistemas internos e externos de controle –, a essencial participação da sociedade na constante vigilância de regularidade no exercício do poder público foi também assegurada pelo ordenamento jurídico.

Há na CF/88 incentivos claros, ainda que pontuais, para que a sociedade esteja organizada em torno da influência em decisões públicas, podendo-se citar o artigo 198 III, que enumera a participação da comunidade na organização do sistema único de saúde, e do artigo 204, II, que insere a participação da população, por meio de organizações

representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis na área da assistência social.

Ao lado destes incentivos, e como decorrência necessária do exercício de poder democrático imposto pela ordem constitucional, o artigo 4º, inciso VIII do Decreto n.º 9.203/17 insere como diretriz fundamental da governança pública a manutenção de processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e *pelo apoio à participação da sociedade*.

Em matéria do direito financeiro, avanço importante foi instituído no artigo 74, §2º da CF, que tornou partes legítimas qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. De modo simétrico, igual direito deve ser conferido para denúncias encaminhadas aos Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios, onde houver o controle externo.

A verificação de irregularidades pela sociedade, a seu turno, pode ocorrer de formas variadas, e deve também ser assegurada pelo poder público e pela lei. Nesse âmbito cumpre papel relevante a lei de acesso à informação (Lei n.º 12.527/11), que regulamenta o direito de petição previsto no artigo 5º, inciso XXXIII, da CF, bem como as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, estabelecidas no artigo 37, §3º, da CF, e, ainda, o acesso à documentação governamental, assegurado pelo artigo 216, §2º, da CF. É fundamental que o controle popular sobre os atos e decisões públicas seja efetivo; para tanto, é primordial o acesso às informações detidas pela administração para que as medidas cabíveis de vigilância e denúncia possam ser democraticamente exercidas.

A diligência social sobre os atos públicos pode também ser exercida por meio dos conselhos gestores de políticas públicas, que incluam a participação popular e aproximem os cidadãos no papel de influenciar na tomada de decisões públicas relevantes e fiscalizar seu cumprimento. Alguns conselhos que inserem os representantes da sociedade na definição e controle de políticas foram criados por lei, tais como a Lei nº 8.142, de 1990, que institui a Conferência e o Conselho Nacional de Saúde; a Lei nº 8.742, de 1993, que cria o Conselho Nacional de Assistência Social; e a Lei nº 9.131, de 1995, que institui o Conselho Nacional de Educação. O funcionamento dos conselhos permite à sociedade ocupar um lugar de vigilância no uso de recursos públicos, o que certamente inclui a instituição, gestão e controle de gastos tributários atrelados aos temas de interesse dos conselhos, incluindo a saúde, a educação e a assistência social.

Não se pode deixar de mencionar a *imprensa livre* como um fundamento basilar de controle social sobre o orçamento público, não apenas no sentido de prover informações

essenciais para que os cidadãos possam adotar suas medidas de controle, mas também para que os administradores sejam chamados à responsabilidade política, administrativa e legal por seus atos.

Também por meio do orçamento participativo podem os cidadãos promover o controle de gastos tributários, nas suas mais variadas vertentes, sobretudo na influência quanto às decisões públicas relacionadas a estes dispêndios. Nesse âmbito, a experiência concreta da população quanto à eficácia dos gastos tributários deve servir de fonte relevante para as decisões políticas, em especial para a correção de aspectos que sejam importantes para assegurar maior alcance dos resultados almejados.⁷¹¹

6.5.1. Ações coletivas

Importante vertente de controle social sobre políticas públicas de gastos tributários se encontra no manejo de ações coletivas, que encerram *processos de interesse público*, pois se distanciam da bipolaridade da estrutura tradicional da ação, pautada em interesses unitários e particulares, para abranger uma configuração difusa e amorfa, sujeita a mudanças no curso do litígio, composta de processos de negociações e intermediações.

Trata-se de um modelo que prestigia uma solução *prospectiva* de conflitos, porque se preocupa com as consequências futuras e os objetivos de alteração da realidade, com alto potencial de universalização. Como assevera Sabrina Nasser de Carvalho, ao comentar as características transformadoras do processo coletivo no controle de políticas públicas:

“O contorno da controvérsia também não decorre da violação ao direito substancial, mas a decisão judicial é um processo discricionário, construído pelas partes e pelo juiz, *com o escopo de avaliar as políticas públicas que podem corrigir as irregularidades*. Neste modelo de litigância o juiz passivo não mais persiste, passando o órgão julgador a intervir de forma ativa, gerenciando o conflito, de modo a assegurar o resultado justo, uma vez que suas decisões terão efeitos sobre pessoas estranhas ao julgamento. Assim, o juiz passa a ser figura dominante e solicita ajuda não apenas das partes e dos advogados, mas de uma vasta gama de pessoas externas ao caso. Por fim, a intervenção jurisdicional não se restringe a uma decisão final, exigindo-se um acompanhamento prolongado pelo juízo”.⁷¹²(grifo nosso).

⁷¹¹ Diversos desafios enfrentados nos processos de orçamento participativo foram descritos por SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e Liberdade igual* – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 503-504.

⁷¹² CARVALHO, Sabrina Nasser de. *Processos coletivos e políticas públicas: mecanismos para a garantia de uma prestação jurisdicional democrática*. São Paulo: Contracorrente, 2016. p. 134.

A tutela coletiva de interesses apresenta-se, portanto, como um meio mais eficaz de controle de políticas públicas em comparação aos litígios individuais, uma vez que o processo assume caráter plural e aberto, com negociações, participação de terceiros, maior representatividade e acompanhamento constante, com objetivo precípuo de alteração da realidade, numa visão prospectiva.

Inicia-se com a ação popular, regulamentada pela Lei n.º 4.717/65, segundo a qual qualquer cidadão será parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios, bem como da administração indireta, incluindo-se neste patrimônio os bens e direitos de valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico. A ilegalidade do ato lesivo ao patrimônio ocorre mediante o controle dos requisitos estruturais do ato, examinados em 6.4, incluindo o desvio de finalidade e a ausência ou falsidade dos motivos determinantes.

No tocante aos gastos tributários, a ação popular constitui o veículo adequado para controlar a obediência dos requisitos exigidos pela CF e pela lei, tanto pelas normas instituidoras quanto pelas leis do orçamento, conforme examinado mais detidamente no Capítulo 5. Inclui-se ainda no controle provocado pela ação popular os próprios fundamentos de instituição dos gastos tributários, a partir da revisão dos motivos determinantes, se ficarem demonstrados os desvios de finalidade perpetrados pelos agentes públicos para a criação de privilégios ou malversação de recursos públicos.⁷¹³

Também a ação civil pública (ACP) – cristalizada no artigo 129, III da CF - presta-se a finalidades semelhantes, nos termos da Lei n.º 7.347/85, que legitima as *associações civis* a manejar a demanda coletiva para responsabilização de agentes públicos por danos causados ao patrimônio público e social.

⁷¹³ Exemplo desta possibilidade está na Ação Popular n.º 0323933-67.2013.8.19.0001, proposta perante o Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro, que questionava a concessão de gastos tributários do ICMS em desacordo com a previsão contida no artigo 155, XII, “g” da CF, os quais remontavam valor superior a R\$ 1 bilhão pelo período de fruição de 240 meses, carência de 120 meses para pagamento, de modo disfarçado de financiamento, porém vinculado à geração de ICMS. O TJRJ acolheu a pretensão do autor, pois considerou a ilegalidade do decreto concessivo (e não a inconstitucionalidade), razão pela qual, a ação popular se mostrava como meio apto ao reconhecimento da mácula. O Tribunal asseverou que se tratava de decreto concessivo com efeitos concretos, eis que beneficiava diretamente uma empresa, ficando caracterizado o elemento volitivo do Governador, com dano ao erário demonstrado, diante do não recolhimento do ICMS. Ao final, decidiu-se declarar a nulidade do ato concessivo do gasto tributário, além de condenar os réus (Governador e empresa beneficiada), solidariamente, ao ressarcimento ao Estado, relativamente ao ICMS que deixou de ser recolhido pertinente ao gasto tributário ilegalmente concedido.

O parágrafo único do artigo 1º da Lei n.º 7.347/85, incluído pela MP 2.180-35, de 2001, veda a propositura da ação civil pública para veicular “pretensões que envolvam tributos”, cujos beneficiários podem ser individualmente determinados. Mesmo antes desta restrição legal, a jurisprudência já continha manifestações que retiravam a legitimidade da ACP em defender interesses dos contribuintes, sob fundamento de que não havia interesses genuinamente difusos a proteger. Nesse sentido, o Tribunal Pleno do STF decidiu, com repercussão geral, que falece ao Ministério Público legitimidade para deduzir pretensão de natureza tributária, consistente no *controle de constitucionalidade de tributos*, por intermédio da ACP.⁷¹⁴

A despeito da limitação de *controle de constitucionalidade* dos tributos pela ACP, a própria jurisprudência do STF assevera que a barreira não abrange as hipóteses de *controle de concessão de gastos tributários*, conforme outra decisão do Tribunal Pleno dotada de repercussão geral, tomada no RE 576.155, em 19/12/2008. Naquela oportunidade, o Ministério Público ajuizou ACP para anular termo de acordo firmado entre uma empresa e o Distrito Federal, que definia regime especial do ICMS, bem como incluía benefícios de natureza tributária, ao arrepio de previsão em lei prévia. O TJDF, em sede de apelação, acolheu a preliminar arguida a respeito da ilegitimidade *ad causam* do *parquet*, sob fundamento de que a demanda versava sobre matéria tributária.

No julgamento do recurso extraordinário, o Plenário do STF considerou que o tema alcança interesses metaindividuais, visto que o acordo infirmado, ao beneficiar uma empresa assegurando-lhe regime especial de apuração do ICMS, pode mostrar-se lesivo ao patrimônio público. Além disso, foram destacados precedentes da Corte, que confirmavam, sistematicamente, a competência do Ministério Público para defender o erário em juízo, por meio da ACP.⁷¹⁵ Em síntese, para o STF, a preservação do erário tem clara natureza metaindividual, a autorizar o uso da ACP por parte do Ministério Público.

Sendo o *parquet* – com suas limitações de proteção de interesses metaindividuais – legitimado para propor ACP em matéria de controle judicial de gastos tributários, tanto o

⁷¹⁴ Conforme Recurso Extraordinário com Agravo 694.294 / MG, rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 25/04/2013.

⁷¹⁵ Conforme AI 497.618/SP, AI-AgR 491.081/SP, RE 267.023/MA e RE 248.202/MG. Em seu voto, o Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, assim registrou: “Não vejo, assim, *concessa venia*, como aplicar-se à espécie o parágrafo único do artigo 1º da Lei n.º 7.347/1985, que veda a propositura de ações civis públicas, pelo MP, para veicular pretensões relativas a matéria tributária individualizáveis. Isso porque a ação civil pública não foi ajuizada para proteger direito de determinado contribuinte, mas para defender o interesse mais amplo de todos os cidadãos do Distrito Federal, no que respeita à integridade do erário e à higidez do processo de arrecadação tributária, que apresenta, a meu ver, natureza manifestamente metaindividual”.

mais se pode afirmar em relação às associações civis, que não possuem barreiras de igual natureza, e estão igualmente legitimadas a propor a ação coletiva, na forma do artigo 5º, inciso V da Lei n.º 7.347/85, desde cumpram os requisitos formais ali estabelecidos.

Com base nestes fundamentos, tem a sociedade mais uma forma de controle de legalidade de gastos tributários por meio da ACP, dentro dos limites de apreciação pelo Poder Judiciário debatidos em 6.4.

Por derradeiro, ainda no campo do controle social de gastos tributários por intermédio de ações coletivas, encontra-se o mandado de segurança coletivo, previsto no artigo 5º, inciso LXX da CF, e regulamentado pela Lei n.º 12.016/09. De acordo com o mandamento constitucional, o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por partido político, organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.

Em matéria de gastos tributários, um sem número de hipóteses podem ser aventadas, caracterizadoras de ofensa a direito líquido e certo dos cidadãos e empresas, passíveis de proteção pelo *mandamus* coletivo. As mais recorrentes podem estar no abuso do poder regulamentar da administração pública, ao criar restrições ou limites não previstos em lei para o gozo de gastos tributários; na suspensão ou na exclusão coletiva de programas de gastos tributários, de forma ilegal; na concorrência desleal sofrida por empresas em razão de gastos tributários instituídos com desvio de finalidade; e diversos outros.

Em todos os remédios constitucionais de controle social de gastos tributários, por meio de ações coletivas, encontra-se o paradigma específico da coisa julgada, cujos efeitos não ficam restritos às partes do processo, assumindo abrangência *erga omnes*, repercutindo no patrimônio jurídico de todos que titularizam o direito discutido na demanda coletiva. Deste modo, os direitos coletivos ficam dotados de efeitos *ultra partes*, para abranger integrantes do grupo, classe ou categoria. Estas características permitem a universalização das decisões judiciais tomadas em demandas coletivas, abrindo caminho para que o Judiciário, em casos específicos, possa interferir positivamente no arranjo da justiça distributiva, sem causar externalidades orçamentárias prejudiciais à proteção de outros direitos fundamentais.

7. PROPOSTA DE CONTROLE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Nos Capítulos anteriores, os aspectos essenciais da formação dos gastos tributários, desde a formulação das políticas públicas até sua inserção no ordenamento jurídico, foram examinados à luz da disciplina constitucional aplicável à espécie, com a atribuição das funções cabíveis ao Executivo, ao Legislativo e ao Judiciário em cada uma destas etapas. Na sequência, foram examinados os principais instrumentos existentes para o controle dos gastos tributários após sua introdução legislativa, a partir dos sistemas internos e externos, e o modo pelo qual cada um destes órgãos deve atuar para garantir a eficácia e efetividade dos dispêndios realizados por meio da lei tributária.

É preciso reconhecer que o controle de gastos tributários está presente em todas as fases do ciclo de existência deste dispêndio, mesmo antes de sua entrada no ordenamento. Isto decorre do dever da administração pública, em todos os Poderes, de observar permanentemente a legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência de seus atos, como elementos intrínsecos de atos administrativos e políticos, conforme demanda expressa da CF. Dessa forma, ao longo da presente tese, todos os temas foram abordados com íntima relação ao controle dos gastos tributários, incluindo sua adequada conformação perante o sistema constitucional tributário, passando pela definição adequada da política pública, a elaboração do planejamento e o respeito ao devido processo orçamentário, até redundar nos sistemas específicos de controle de atos que inovem no ordenamento jurídico.

Ocorre que diversos dos sistemas de governança dos gastos tributários, incluídos neste gênero a gestão e o controle, devem ser exercidos por mais de um órgão ou Poder da República, de forma coordenada. Deste modo, do ponto de vista didático, torna-se mais proveitoso e útil propor um sistema de controle do gasto tributário a partir de cada uma de suas fases de existência, e não pela eleição de âmbitos de controle (tais como critérios temporais ou materiais), na medida em que tais perspectivas se espraiam por diversas etapas de formação e implantação dos dispêndios realizados por meio da lei tributária.

Com isso, se faz necessário dar organicidade aos diversos sistemas e medidas de controle dos gastos tributários durante todo o seu ciclo de existência, para que sejam plenamente compatíveis com a ordem constitucional e possam alcançar os resultados interventores para os quais foram desenhados. Esta organização deve partir não apenas dos elementos teóricos examinados, mas também dos graves problemas identificados em sua

efetiva utilização, de modo a contribuir para a criação de um sistema orgânico e integrado de controle que possa dar respostas à altura dos desafios concretos apresentados na utilização destes dispêndios.

Certamente um desafio desta envergadura não admite respostas simplórias e, no mais das vezes, equivocadas, como aquela de iniciativa política do Ministério da Economia, por intermédio das PECs n.º 186 e n.º 188, ambas de 2019. As propostas em questão pretendem alterar a redação do artigo 167 da CF, com o fim de vedar “a criação, ampliação ou renovação de benefício ou incentivo de natureza tributária pela União, se o montante anual correspondente aos benefícios ou incentivos de natureza tributária superar 2 p.p. (dois pontos percentuais) do Produto Interno Bruto no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal”. Trata-se de uma mera limitação financeira e objetiva, sem qualquer exame formal ou material por parte do Poder Executivo a respeito da relevância dos gastos tributários, impondo uma barreira claramente inconstitucional para a utilização destes dispêndios na persecução dos objetivos da República.

Na medida em que os gastos tributários são expressamente admitidos e eleitos pela CF como instrumento interventor destinado à promoção dos direitos e liberdades individuais, bem assim dos primados da ordem econômica, não há fundamento mínimo para defender uma simples limitação de seus montantes a um percentual do PIB. Trata-se de limitação da competência tributária da União sem o devido fundamento constitucional, uma vez que reduz a capacidade daquele ente federativo em cumprir com suas funções constitucionais sem qualquer justificativa plausível.

Acresce-se ainda que o demonstrativo a que se refere o §6º do artigo 165 da CF, anualmente preparado pela União, apresenta equívocos metodológicos significativos, conforme apontado em 5.5.1.4, de forma que relacionar o limite financeiro dos gastos tributários da União aos resultados deste demonstrativo torna ainda mais grave e evidente a inconstitucionalidade da proposta, por ofensa direta aos princípios que regem a administração pública, com destaque para a legalidade, a moralidade e a eficiência.

É de se mencionar que as mesmas PECs inserem ao artigo 167 da CF outra disposição, pela qual os “Incentivos ou benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira serão reavaliados, no máximo, a cada quatro anos, observadas as seguintes diretrizes: I - análise da efetividade, proporcionalidade e focalização; II - combate às desigualdades regionais; e III - publicidade do resultado das análises.” Ainda que seja salutar esta disposição constitucional, apenas explicita deveres da administração pública já

plenamente inseridos na CF, notadamente em relação às funções de fiscalização, incentivo e planejamento (artigo 174 CF), à legalidade, moralidade, impessoalidade, eficiência e publicidade (artigo 37 da CF), bem como aos controles interno e externo, que devem atuar durante todo o ciclo de vida do gasto tributário (artigos 70, 71 e 74 da CF). Ademais, estas medidas de avaliação não possuem relação com o limite financeiro acima mencionado, de modo que não reduzem a gravidade da proposta em termos de incompatibilidade com a ordem constitucional.

Uma vez apresentado e examinado o problema, constrói-se a seguir uma proposta organizada e ampla de controle de gastos tributários durante todo o seu ciclo de existência, cujo objetivo é o de contemplar as medidas mínimas necessárias para buscar, continuamente, a segurança jurídica destes dispêndios, traduzida como a plena compatibilidade com o ordenamento jurídico e o alcance de seus resultados, em termos de eficácia, eficiência e efetividade.⁷¹⁶

A proposta inclui o papel de cada uma das instituições e órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário no controle dos gastos tributários em cada uma das etapas de seu ciclo, a partir das disposições constitucionais e do direito positivo infraconstitucional, de modo integrado e coordenado. Também abrange o controle social, não vinculado a estes Poderes, mediante instrumentos que devem exercer a função de verdadeira fiscalização a respeito da observância, pelo governo e parlamentares, de suas atribuições constitucionais no tratamento dos gastos tributários.

É preciso dar ênfase para o fato de que cada um dos sistemas de controle somente atinge suas funções precípua de modo pleno na hipótese de funcionamento regular de todos os demais, uma vez que suas finalidades estão mutuamente integradas. Isto significa afirmar que a deficiência de um ou mais sistemas de controle tem o potencial de afetar a capacidade dos demais em cumprir com suas finalidades, o que pode exigir medidas de reparação por controles externos, que possuam funções de controladoria.

Cada uma das etapas do ciclo de vida do gasto tributário será examinada por meio das características do *controle da administração pública*, conceituado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro como o "poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos

⁷¹⁶ Como bem ressaltou Karoline Marchiori de Assis: “[...] benefícios fiscais seguros são aqueles concedidos e extintos não apenas (i) observando-se os princípios e regras especificamente voltados à realização da segurança jurídica, mas também (ii) em plena compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, o que requer, sobretudo, o respeito aos direitos fundamentais” (ASSIS, Karoline Marchiori de. *Segurança jurídica dos benefícios fiscais*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 452-453. doi:10.11606/T.2.2013.tde-13062014-155055).

dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.⁷¹⁷ Para fins organizacionais, estas características estão classificadas de acordo com os seguintes critérios:

- a) Extensão: divide-se (i) nos sistemas internos de controle de cada Poder, e (ii) nos sistemas de controle externo, abrangendo não apenas os Tribunais de Contas, mas também o controle judicial e o popular;
- b) Âmbitos: definidos no artigo 70 da CF, divididos em *legalidade*, *legitimidade* (adequada aplicação dos recursos públicos, frente às necessidades), economicidade (eficiência) e finalidade funcional (correspondência com os objetivos das renúncias de receitas);
- c) Momento: refere-se a quando deve ser exercido o controle, dividindo-se em preventivo (ou seja, prévio à prática do ato), concomitante (durante a prática) e posterior (de modo revisional e corretivo);
- d) Natureza: proeminência da característica *política* do controle (mérito da decisão pública), *administrativa* (realizada no âmbito hierárquico e revisor da administração) ou *judicial* (controle dos atos administrativos e decisões públicas pelo Poder Judiciário);
- e) Órgãos e instituições: aqueles afetados no exercício do controle, dentro de cada âmbito e natureza;
- f) Meios e medidas: instrumentos disponíveis para os controles interno e externo exercerem seus misteres, bem como os meios cabíveis à iniciativa popular.

A partir destas classificações, o controle dos gastos tributários pode ser organizado com foco em seu ciclo de existência. A fim de facilitar o exame e organicidade informacional, os sistemas de controle serão apresentados em tabelas demonstrativas, pertinentes a cada uma das etapas, que se mostram mais úteis em comparação à narrativa meramente textual.

⁷¹⁷ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 435.

7.1. Etapas do controle de gastos tributários

7.1.1. Etapa 1: controle na formulação da política fiscal e do planejamento dos gastos tributários

A primeira etapa de controle dos gastos tributários ocorre ainda na fase de formulação da política fiscal do gasto tributário, tanto em sua perspectiva jurídica quanto econômica, que não pode ser dissociada do devido planejamento. Apresenta-se com a seguinte composição e estrutura:

QUADRO 8 - ETAPA 1: Formulação da política fiscal e do planejamento dos gastos tributários

Conteúdo da etapa	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Formulação da política fiscal do gasto tributário, tanto em sua perspectiva jurídica quanto econômica ➤ Estabelecer um planejamento estrutural básico para os gastos tributários, com observância das bases estabelecidas pela política pública subjacente
Objetivos do controle	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Política fiscal do gasto tributário <ul style="list-style-type: none"> ■ Perspectiva jurídica: tomar as decisões políticas necessárias para definir o quadro jurídico, com elementos mínimos da <i>estrutura</i> do programa, com as bases centrais para a elaboração do planejamento ■ Perspectiva econômica: <ul style="list-style-type: none"> ● Estabelecer a função econômica do gasto tributário no âmbito da política fiscal (distributiva ou estabilizadora); ● Determinar as metas econômicas de distribuição dos bens públicos ou da renda, ou as metas de estabilização de fatores econômicos (pleno emprego, estabilidade de preços ou crescimento econômico); ● Identificar o modo pelo qual o grupo de interesse (alvo da intervenção) contribuirá para o alcance das metas econômicas. ➤ Planejamento do gasto tributário <ul style="list-style-type: none"> ➤ Estabelecer um planejamento estrutural básico para os gastos tributários, com observância das bases estabelecidas pela política pública subjacente, com os elementos mínimos seguintes: <ul style="list-style-type: none"> ■ Identificação das necessidades: descrição das causas concretas, com evidências empíricas, que justificam a intervenção; ■ Análise de opções: comparação com despesas diretas, subvenções e outros programas (nacionais ou internacionais);

	<ul style="list-style-type: none"> ■ Objetivos e metas: de acordo com a política fiscal, rever e fixar os objetivos interventores perseguidos e as metas concretas buscadas ■ Articulação com planos de desenvolvimento: demonstrar como o gasto tributário se insere nos planos de desenvolvimento; ■ Quadro jurídico-institucional, baseado na política fiscal: <ul style="list-style-type: none"> • Nome oficial do programa; • Objetivo detalhado da intervenção; • Justificativa constitucional; • Base normativa completa; • Agentes do governo (principais agentes com competências, atribuições e responsabilidades); • Agentes não governamentais (incluindo suas responsabilidades de transparência e reporte fiscal de utilização dos benefícios); • Mecanismos jurídicos de articulação (entre os agentes dentro e fora do governo); • Escala e público-alvo (alcance esperado, com a magnitude pretendida); • Aspectos críticos (desafios previstos); • Período de vigência do gasto. ■ Análise de viabilidade econômica (custo-benefício estimado): <ul style="list-style-type: none"> • Impacto orçamentário e financeiro e medidas de compensação (artigo 14 LRF); • Análise de riscos fiscais; • Análise de sensibilidade (piores e melhores cenários); • Medidas de gestão (avaliação periódica), monitoramento e controle • Plano de ações e estratégia de implantação. ➤ Planejamento no âmbito do federalismo fiscal <ul style="list-style-type: none"> ■ Estabelecer medidas de integração do gasto tributário com os planos de desenvolvimento e interesses dos demais entes federativos; e ■ Definir as medidas de cooperação intergovernamental para o alcance dos objetivos do gasto tributário.
Extensão do controle	Interno de cada Poder e controle social
Âmbito do controle	Legalidade, legitimidade, economicidade e finalidade funcional
Momento do controle	Preventivo e concomitante
Natureza do controle	Político e administrativo

Órgãos e instituições de controle	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Poder Executivo: controle político e administrativo de formulação de políticas públicas <ul style="list-style-type: none"> ■ Administração direta e indireta com funções específicas de tributação e orçamento, articulada com órgãos específicos relacionados à área de intervenção (Ministérios, Secretarias e departamentos) ■ Consórcios ou associações de Estados e Municípios ■ Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal (Lei n.º 10.180/01) ■ Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) ■ Conselho de Gestão Fiscal (artigo 67 da LRF) ■ Sistema de Administração Financeira Federal (Lei n.º 10.180/01) ■ Sistema de Contabilidade Federal (Lei n.º 10.180/01) ■ Conselhos gestores de políticas públicas ➤ Poder Legislativo: controle político parlamentar durante o processo legislativo <ul style="list-style-type: none"> ■ Comissões (Constituição e Justiça; Assuntos Econômicos; Orçamento) ■ Emendas parlamentares ■ Deliberação de leis e atos normativos
Meios e medidas de controle	<ul style="list-style-type: none"> ■ Articulação entre órgãos e departamentos da administração, inclusive intergovernamental ■ Auxílio de especialistas ■ Audiências públicas ■ Ampla publicidade ■ Acompanhamento e participação social

7.1.2. Etapa 2: controle dos gastos tributários no processo orçamentário

Uma vez formulada a política fiscal dos gastos tributários e o seu devido planejamento, os mecanismos de controle se voltam para fiscalizar a elaboração do orçamento, sobretudo no tocante aos requisitos constitucionais e legais de transparência e rastreabilidade das despesas públicas. Nesse âmbito, o controle dos gastos tributários assim se apresenta:

QUADRO 9 - ETAPA 2: Controle dos gastos tributários no processo orçamentário

Conteúdo da etapa	➤ Elaboração e aprovação do PPA, da LDO e da LOA
Objetivos do controle	<p>➤ Elaboração e aprovação do PPA</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Inserir e articular os gastos tributários no orçamento-programa ■ Estabelecer a compatibilidade do PPA com o planejamento dos gastos tributários, com destaque para: <ul style="list-style-type: none"> • Articulação e vinculação direta com os Programas, seus Objetivos e Metas; • Articulação entre os gastos tributários e os planos de desenvolvimento; • Previsão do impacto orçamentário e financeiro. <p>➤ Elaboração e aprovação da LDO</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Inserir e articular os gastos tributários na LDO, especialmente por meio das seguintes ações: <ul style="list-style-type: none"> • Observar o planejamento prévio; • Elaborar o Anexo de Metas Fiscais, contendo o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, de modo harmônico e compatível com os gastos tributários definidos no PPA; • Identificar os gastos tributários que terão foco e execução no ano; • Definir as condições gerais para atendimento dos requisitos estabelecidos no artigo 14 da LRF; • Definir parâmetros para a elaboração do demonstrativo de renúncias exigido pelo artigo 165, §6º, da CF; • Realizar as audiências públicas obrigatórias, com ampla divulgação e participação da sociedade; • Estabelecer as balizas e parâmetros vinculantes para a criação de novos gastos tributários e a revisão dos já existentes. <p>➤ Elaboração e aprovação da LOA</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Inserir e articular os gastos tributários na LOA, de forma compatível com a CF, o PPA, a LDO e a LRF, especialmente por meio das seguintes ações: <ul style="list-style-type: none"> • Elaboração rigorosa do demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO, com detalhamento específico dos gastos tributários; • Elaboração rigorosa do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (artigo 165, §6º CF), com clareza de critérios e de metodologias;

	<ul style="list-style-type: none"> • Demonstração das medidas de compensação a renúncias de receita, quando aplicável.
Extensão do controle	Interno de cada Poder e controle social
Âmbito do controle	Legalidade, legitimidade, economicidade e finalidade funcional
Momento do controle	Preventivo e concomitante
Natureza do controle	Político e administrativo
Órgãos e instituições de controle	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Poder Executivo: controle político e administrativo <ul style="list-style-type: none"> ■ Administração direta e indireta com funções específicas de tributação e orçamento, articulada com órgãos específicos relacionados à área de intervenção (Ministérios, Secretarias e departamentos) ■ Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal (Lei n.º 10.180/01) ■ Sistema de Administração Financeira Federal (Lei n.º 10.180/01) ■ Sistema de Contabilidade Federal (Lei n.º 10.180/01) ■ Processos de orçamento participativo ➤ Poder Legislativo: controle político parlamentar durante o processo legislativo <ul style="list-style-type: none"> ■ Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização – CMO (União) e comissões de orçamento (Estados, DF e Municípios) ■ Emendas parlamentares ■ Deliberação de leis e atos normativos
Meios e medidas de controle	<ul style="list-style-type: none"> ■ Articulação entre órgãos e departamentos da administração, inclusive intergovernamental ■ Auxílio de especialistas ■ Audiências públicas ■ Ampla publicidade ■ Acompanhamento e participação social ■ Debate inclusivo, participativo e público

7.1.3. Etapa 3: controles interno e externo dos gastos tributários

Uma vez introduzido o gasto tributário no ordenamento jurídico pelas vias constitucionalmente permitidas, passa-se ao controle posterior dos atos administrativos e das decisões públicas subjacentes, mediante adequados monitoramento, gestão, revisão e

correção da execução orçamentária. O controle posterior exercido pelos Poderes Legislativo e Executivo será examinado de forma apartada daquele promovido pelo Poder Judiciário e pela sociedade, porque os primeiros têm o *dever de ofício* de atuar na constante revisão de legalidade de seus atos, na forma dos artigos 37, 70 a 74 e 174, todos da CF. De outra banda, o Poder Judiciário promove seus controles, geralmente, mediante a provocação dos interessados (pelo princípio da inércia da jurisdição), sendo que o controle social é sempre facultativo (apesar de essencial).

Feita essa ressalva, assim se apresentam os controles internos do Poder Executivo e do Poder Legislativo, bem como o controle externo, todos pertinentes aos gastos tributários:

QUADRO 10 - ETAPA 3: Controles interno e externo dos gastos tributários

Conteúdo da etapa	➤ Bases do controle posterior dos gastos tributários, no âmbito interno do Poder Executivo e do Poder Legislativo e no controle externo exercido pelo Tribunal de Contas
Objetivos do controle	<p>➤ Controle interno do Poder Executivo</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Utilizar os controles internos para a aferição da eficácia, efetividade e eficiência dos gastos tributários, de forma periódica, especialmente por meio das seguintes ações: <ul style="list-style-type: none"> • Avaliação do cumprimento das metas previstas no PPA, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, em matéria de gastos tributários; • Comprovar a legalidade dos gastos tributários durante a execução orçamentária; • Avaliar a aplicação dos recursos renunciados pelas entidades de direito privado, em termos de transparência e legalidade; • Avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, especialmente pela comparação dos índices ou fatores econômicos de intervenção previamente estabelecidos no planejamento com aqueles efetivamente ocorridos por força da intervenção econômica; • Dar conhecimento ao Tribunal de Contas e a outras autoridades competentes a respeito de qualquer irregularidade ou ilegalidade identificada. <hr/> <p>➤ Controle interno do Poder Legislativo</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Adotar medidas periódicas de fiscalização da execução orçamentária de gastos tributários, com foco em: <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhar e fiscalizar o orçamento; • Mensurar o impacto de eventos fiscais relevantes em matéria de gastos tributários;

	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliar complexidade e qualidade da legislação de gastos tributários, custos de conformidade, atendimento à justiça fiscal e aos demais princípios constitucionais tributários, observância das obrigações acessórias, do equilíbrio federativo e a redução das desigualdades; • Avaliar o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
	<p>➤ Controle Externo</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Promover a fiscalização ampla da execução orçamentária e das contas do Chefe do Poder Executivo em matéria de gastos tributários, a fim de determinar o real benefício socioeconômico das renúncias de receitas, especialmente por meio das seguintes ações: <ul style="list-style-type: none"> • Realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, para verificação da eficácia e eficiência dos gastos tributários, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais administradores e responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta; • Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados; • Julgar as contas submetidas à sua análise, com foco na transparência e controle dos gastos tributários; • Recomendar a rejeição de prestação de contas do Chefe do Poder Executivo, quando em desacordo com os requisitos formais e materiais relativos aos gastos tributários; • Rejeitar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, mediante caracterização de prejuízo ao erário público, quando em desacordo com os requisitos formais e materiais relativos aos gastos tributários; • Aplicar aos responsáveis pelo uso irregular de gastos tributários as sanções cabíveis, incluindo multa proporcional ao dano causado ao erário, sustação da execução de atos irregulares decorrentes da ausência de gestão de gastos tributários, e a representação ao Poder competente sobre as irregularidades ou abusos apurados, incluindo a representação para fins de verificação de possível ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário, nos termos do artigo 10, inciso VII da Lei n.º 8.429/92.
Extensão do controle	Interno de cada Poder (Executivo e Legislativo) e externo
Âmbito do controle	Legalidade, legitimidade, economicidade e finalidade funcional
Momento do controle	Posterior

Natureza do controle	Político e administrativo
Órgãos e instituições de controle	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Poder Executivo: controle interno (incluindo órgãos auxiliares) <ul style="list-style-type: none"> ■ Controladoria-Geral da União (CGU) ■ Controladorias dos Estados, DF e Municípios ■ Comitê Interministerial de Governança – CIG (União) ■ Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas – CMAPP ■ Ministério da Economia e demais Ministérios com pertinência temática às intervenções econômicas e sociais ■ Secretarias da Fazenda ou de Finanças e demais secretarias com pertinência temática às intervenções econômicas e sociais, de Estados, DF e Municípios ■ Conselho de Gestão Fiscal ➤ Poder Legislativo: controle interno (incluindo órgãos auxiliares) <ul style="list-style-type: none"> ■ Instituição Fiscal Independente do Senado Federal (IFI) ■ Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal (CAE) (avaliação de funcionalidade do sistema tributário nacional) ■ Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) ■ Comissões de orçamento e de fiscalização de Estados, DF e Municípios ➤ Controle Externo <ul style="list-style-type: none"> ■ Tribunal de Contas da União (TCU) ■ Tribunais de Contas dos Estados, DF e, onde houver, dos Municípios
Meios e medidas de controle	<ul style="list-style-type: none"> ■ Monitoramento e fiscalização sobre o efetivo emprego das receitas públicas renunciadas, inclusive pelos particulares, durante a execução orçamentária ■ Monitoramento constante de eficácia no alcance das metas, bem como da eficiência e da efetividade ■ Exames periódicos de legalidade, legitimidade e finalidade funcional ■ Produção e coleta de informações atualizadas e qualificadas ■ Comunicação com outros órgãos e autoridades de controle e de repressão a ilícitos administrativos e penais ■ Revisão dos planejamentos e das decisões públicas em razão das experiências adquiridas ■ Alteração ou extinção de gastos tributários ineficazes ou ineficientes ■ Auxílio permanente de especialistas da administração pública e da sociedade ■ Audiências públicas ■ Ampla publicidade ■ Acompanhamento e participação social

7.1.4. Etapa 4: controle de gastos tributários pelo Poder Judiciário e pela sociedade

A última etapa de controle posterior dos gastos tributários é realizada pelo Poder Judiciário, mediante exercício do poder jurisdicional com definitividade, e pela sociedade, detentora original do Poder, exercido de modo representativo, mas não exclusivo. De modo esquemático, estes controles assumem as seguintes características:

QUADRO 11 - ETAPA 4: Controle de gastos tributários pelo Poder Judiciário e pela sociedade

Conteúdo da etapa	➤ Bases do controle posterior dos gastos tributários realizado pelo Poder Judiciário e pela sociedade
Objetivos do controle	<p>➤ Controle do Poder Judiciário</p> <p>■ Intervenção do Poder Judiciário para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controlar a legalidade dos atos da administração pública em matéria de gastos tributários, pertinentes a competência, forma, finalidade, motivos determinantes, motivação e objeto • Controlar a constitucionalidade e a legalidade das leis que instituem, alteram ou extinguem gastos tributários (requisitos da CF e da lei complementar), com foco na estrita legalidade, anterioridade e igualdade • Controlar a constitucionalidade e a legalidade das leis orçamentárias, em matéria de gastos tributários, no tocante aos requisitos da CF e da lei complementar • Controlar o mérito de decisões públicas de gastos tributários, quando verificado o estado de coisas inconstitucional <p>➤ Controle popular</p> <p>■ Controle da sociedade a respeito da legalidade, eficácia e eficiência de gastos tributários, mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Amplo acesso à informação; • Acompanhamento e fiscalização da execução do orçamento; • Provocação dos órgãos e autoridades competentes a respeito de irregularidades identificadas.
Extensão do controle	Externo
Âmbito do controle	Legalidade, legitimidade, economicidade e finalidade funcional
Momento do controle	Posterior

Natureza do controle	Judicial e social
Pessoas, órgãos e instituições de controle	<ul style="list-style-type: none"> ■ Poder Judiciário: órgãos judicantes competentes (artigo 92 CF); ■ Sociedade: cidadãos, empresas, associações civis, sindicatos, federações, confederações
Meios e medidas de controle	<ul style="list-style-type: none"> ■ Decisões judiciais de justiça comutativa e de justiça distributiva, universalizadas e sem desarranjo orçamentário ■ Amplo acesso à informação ■ Ampla publicidade ■ Denúncias ao Tribunal de Contas ou a autoridades competentes ■ Audiências públicas ■ Conselhos gestores de políticas públicas ■ Imprensa livre ■ Ações coletivas

A proposta de controle de gastos tributários apresentada neste Capítulo 7 não tem a pretensão de esgotar as inúmeras facetas e possibilidades que permeiam tão complexo tema, e teve como objetivo contribuir para a construção de um paradigma minimamente suficiente destinado a conceder a necessária segurança jurídica aos dispêndios realizados por meio da lei tributária, com fins interventores. Desafios teóricos e pragmáticos certamente se apresentarão na aplicação da proposta de controle, devendo o poder público, em suas variadas manifestações, adotar as alternativas que se mostrarem adequadas e suficientes para alcançar o objetivo comum a cada um dos gastos tributários existentes no ordenamento jurídico: o de servir de instrumento eficaz e eficiente na atividade financeira do Estado, para contribuir com a busca permanente dos objetivos da República, definidos no artigo 3º da CF.

CONCLUSÕES

Os diversos desafios enfrentados para assegurar aos gastos tributários a capacidade de alcance de seus propósitos interventores, servindo de instrumento hábil para contribuir com os fins da Constituição Financeira, denunciam uma conjuntura de debilidade nos mais basilares sistemas de governança das renúncias de receitas públicas, com efeitos deletérios significativos para a atividade financeira do Estado e a promoção dos direitos fundamentais.

O exame dos instrumentos de governança dos gastos tributários, de caráter político, administrativo e judicial, em todas as fases de seu ciclo de existência, demonstra a presença de um arcabouço jurídico minimamente adequado para dotar a administração pública de meios operativos destinados a desenvolver, com a transparência necessária, um sistema íntegro de direção dos gastos tributários, de acordo com as demarcações estabelecidas pela ordem constitucional vigente.

Igual constatação se mostra válida no tocante à existência de estruturas e instituições políticas, administrativas e sociais para atuar na formação, gestão e controle de gastos tributários, amparadas pelo direito positivo com atribuições e legitimidade para exercer a constante vigilância de legitimidade das intervenções econômicas promovidas por meio da lei tributária.

Estas bases permitem enfrentar a questão-base apresentada de início desta pesquisa, assim formulada: *Os gastos tributários estão dotados de instrumentos necessários e suficientes, previstos no direito positivo vigente e efetivamente utilizados pela administração pública, de planejamento, transparência e gestão próprios da atividade financeira do Estado, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios?* Do ponto de vista normativo e institucional, há instrumentos necessários de planejamento, transparência e gestão próprios da atividade financeira do Estado para a governança de gastos tributários, em todas as esferas de governo, mas que não cumprem com suas funções precípua para atribuir segurança jurídica às renúncias de receitas tributárias.

Ainda que o ordenamento jurídico possa ser constantemente aprimorado para capturar novos obstáculos que se apresentem ao pleno funcionamento dos gastos tributários, bem como novas instituições possam ser criadas, não há elementos confiáveis para atribuir a atual situação de descalabro que marca a governança das renúncias de receitas tributárias a uma suposta insuficiência de meios.

Essa constatação exige perquirir a respeito das razões que possam explicar, ao menos em parte, o despreço da administração pública e do controle social pela governança dos gastos tributários, mesmo diante dos efeitos nefastos que as renúncias causam para o orçamento público e, em última análise, para a capacidade do Estado de alcançar seus objetivos.

É preciso reconhecer que métodos de controle da despesa pública – incluindo dos gastos tributários – são insuficientes para alcançar seus objetivos se as instituições responsáveis por sua execução não estiverem comprometidas com suas atribuições e com os resultados esperados. Em outras palavras, a mera previsão de exigências constitucionais e legais destinadas a conceder segurança jurídica aos gastos tributários – espelhada pela transparência, governança e controle da despesa pública – não asseguram qualquer resultado relevante, sem que as instituições cumpram com seus papéis precípuos.

O desapego dos órgãos de controle em executar suas funções institucionais constitui o maior desafio enfrentado para a eficácia e eficiência dos gastos tributários, porque os instrumentos de governança pública dispostos para esta finalidade não recebem, por inúmeros atores, a devida importância que merecem. Algumas razões podem ser apontadas para esta realidade.

A primeira manifestação desta conjuntura está no distanciamento do Direito e do Estado, cuja inseparabilidade foi objeto caro de estudo do institucionalismo clássico, aqui representado na doutrina de Thorstein Veblen. Ele demonstrou a existência de um processo, denominado de “enculturação” (*enculturation*), pelo qual as instituições afetam e modificam comportamentos dos indivíduos, mediante fluxos de informações que caracterizam aprendizados, sobretudo de valores culturais. Para Veblen, as instituições assumem um papel crítico na compreensão da sociedade, porque fazem parte da própria estrutura social.⁷¹⁸

Nesta teia de relações, o Direito demanda, como condição de existência, dos poderes e instituições do Estado, que preencham as normas jurídicas para lhes dar sentido e executoriedade. Quando o ordenamento jurídico cria normas de regulação de uma sociedade cujas instituições não mais respondem ao propósito original das normas jurídicas, evidencia-se uma incapacidade de o Direito regular essa sociedade de modo satisfatório, perdendo sua capacidade de constranger as instituições aos seus propósitos. Esse distanciamento pode se dar pela própria evolução da estrutura institucional, ou, de outro sentido, pode ocorrer pela

⁷¹⁸ VEBLEN, Thorstein. *A teoria da classe ociosa* – um estudo econômico das instituições. São Paulo: Editora Pioneira, 1965.

ausência de instituições em efetivo funcionamento capazes de dar concretude ao arcabouço normativo.

A partir da segunda metade do século XX, a economia política institucionalista trouxe novas contribuições ao debate clássico, ao incluir no *acultramento social* das instituições não apenas sua faceta de *constrangimento* às ações, mas também a sua capacidade *habilitadora* de alcançar objetivos econômicos e políticos, com potencial efetivo de alterar comportamentos individuais, numa visão holística do indivíduo na sociedade e em seus grupos, organizações, comunidades culturais e de diversos outros espectros. Nesse sentido, Ha-Joon Chang destaca que os mercados, na qualidade de instituições econômicas, são essencialmente constituídos pelo Direito, em sua expressão de poder do Estado, e também este, em boa medida, é resultado de uma construção jurídica, que lhe dá legitimidade.⁷¹⁹

Como salienta Diogo Coutinho,

“A economia política institucionalista reconhece, assim, o fato de que o direito está enraizado nas instituições econômicas e é delas constitutivo. Reconhece, também, que a arquitetura jurídica afeta qualitativamente as instituições à medida que define direitos e obrigações para seus operadores (por exemplo, no caso do Estado) e participantes (no caso do mercado), bem como pode assegurar-lhes legitimidade. Nesse sentido, o direito desempenha funções não pouco relevantes nas fases de planejamento, criação e modificação institucional. Disso se conclui que a estrutura de direitos e obrigações que embasa as instituições econômicas não é um elemento meramente epifenomenal. Ao contrário, o direito subjacente às estruturas institucionais pode e deve ser compreendido como componente enraizado e, portanto, não neutro ou indiferente.”⁷²⁰

O distanciamento da relação umbilical entre o Direito e as instituições provoca, portanto, a incapacidade do primeiro em promover as transformações sociais às quais é destinado, por força da redução das características de constrangimento e de habilitação das instituições em modificar comportamentos sociais.

E por quais motivos as instituições de governança estatal de gastos tributários se distanciaram do Direito, a gerar obscuridade e descontrolado das renúncias tributárias?

⁷¹⁹ CHANG, Ha-Joon. Institutions and economic development: theory, policy and history. *Journal of Institutional Economics*, v. 7, n. 4, p. 473–498, 2011.

⁷²⁰ COUTINHO, Diogo R. Direito e institucionalismo econômico: apontamentos sobre uma fértil agenda de pesquisa. *Revista de Economia Política*, v. 37, n. 3, p. 565-586, jul./set. 2017.

A principal razão se encontra na captura de recursos públicos para interesses particulares, de modo sistemático, transformando diversos gastos tributários em privilégios anticoncorrenciais odiosos, ao arrepio das balizas constitucionais. Gastos tributários passam a servir de instrumento político e econômico para favorecer empresas, desviar recursos para finalidades privadas e servir de instrumento para dar ares de legalidade à usurpação do patrimônio público. Interesses políticos capazes de influenciar no funcionamento das instituições desencaminham os atos e decisões públicos para assegurar a impunidade e a manutenção das conjunturas, numa batalha constante pela maior apropriação dos escassos recursos estatais.

Como afirma Fernando Facury Scaff,

“É necessário considerar que os fatores reais de poder vêm influenciando de forma mais intensa a obtenção de privilégios financeiros em nosso país, e reservando para si nacos do orçamento, seja pelo âmbito da receita, seja pelo da despesa [...]. Essa busca desenfreada pela captura de recursos públicos e renúncias fiscais vem acarretando menor quantidade de dinheiro disponível para enfrentar o grande desafio colocado pela Constituição de 1988 como um dos objetivos fundamentais de nosso país, que é a busca da redução das desigualdades sociais”.⁷²¹

Nesse contexto, a susceptibilidade das instituições a desvios éticos, ocasionada pela fraqueza de medidas de controle, captura de processos decisórios e falta de transparência, acentua os desafios de transformação da realidade, na desejada direção do desenvolvimento econômico e social sustentável.

Esse cenário se torna mais arraigado e menos propenso a mudanças devido ao que se convencionou denominar de *dependência de caminho* (*path dependence*), ou seja, a constatação de que as escolhas realizadas na formação das instituições e as decisões políticas subjacentes exercem um efeito de constrangimento e limitação sobre o seu futuro desenvolvimento, em razão da tendência inercial das instituições que dificulta mudanças posteriores. Os processos de apropriação contínua das instituições para interesses particulares, portanto, reduzem significativamente as chances de alteração estrutural, exceto por movimentos externos e independentes.⁷²²

⁷²¹ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 559.

⁷²² A respeito das diversas acepções do *path dependence* e suas influências sobre o funcionamento das instituições, vide: PAGE, Scott E. Path dependence. *Quarterly Journal of Political Science*, v.1, n. 1, p. 87-115, 2006.

Da perspectiva dos cidadãos e empresas beneficiados com gastos tributários – legitimamente instituídos ou com desvios de finalidade –, a dependência de caminhos também assume seu lugar. Recursos atribuídos a empresas pelo tratamento tributário diferenciado, com prazos indeterminados e sem governança pública, incorporam-se na vida das operações empresariais, de modo que se tornam parte integrante da própria atividade econômica, sendo absorvidos por modelos de negócios com caráter de definitividade e dependência. Eventuais reduções ou a extinção de gastos tributários com essas características podem trazer consequências negativas para seus beneficiários, aumentando a pressão de grupos empresariais para que seus interesses não sejam alterados, sob a constante ameaça de redução de empregos e da atividade econômica. Acresce-se ainda que a reduzidas exigências de conformidade e de transparência das empresas a respeito do gozo de gastos tributários, aliada à deficiência crônica de fiscalizações, estimulam as empresas a buscar por favores tributários e diminuem sua responsabilidade em contribuir com as políticas públicas interventoras, num círculo retroalimentado.

Da perspectiva social, a baixa transparência dos gastos tributários, aliada à complexidade da legislação e ao acesso restrito a informações, reduz o escrutínio popular sobre as renúncias de receitas, pois dificulta a formação de uma percepção a respeito de privilégios financeiros concedidos a grupos específicos em detrimento da promoção de direitos fundamentais. Essa realidade acaba incutindo a ideia popular de que gastos por meio da lei tributária são preferíveis à despesa pública, não apenas pela confiança cega e liberal na capacidade de auto-organização do mercado, mas também pela desconfiança crônica na eficiência das despesas públicas.

Nesse contexto, a susceptibilidade das instituições a desvios éticos aumenta substancialmente, tanto pela influência política guiada por interesses particulares quanto pelo desinteresse social em tomar parte da governança de decisões públicas. Como consequência, perpetuam-se desvios institucionais, arraigando a dependência de caminho e aumentando os desafios de mudanças.

Numa ótica institucional, Mariana Prado e Michael Trebilcock debruçaram-se sobre as dificuldades de superar o *path dependence*, sobretudo em países em desenvolvimento, a partir de experiências malsucedidas que apenas transportaram modelos de países desenvolvidos, sem as devidas ponderações sobre especificidades locais. Sob o aprendizado dessas ocorrências, os autores apresentaram três possibilidades.

Uma primeira abordagem consiste em identificar as instituições que efetivamente exercem suas funções de modo independente e eficiente, no país e no exterior, e replicá-las

localmente, mediante as necessárias adaptações de contexto, reproduzindo os aspectos positivos para as especificidades demandadas.

A segunda alternativa compreende a reformulação gradual das instituições, numa sequência de prioridades, incluindo modificações que sejam necessárias para reforçar as primeiras alterações.

Por último, pode-se promover o denominado atalho institucional (*institutional bypass*), que cria uma rota alternativa à instituição problemática, sem extingui-la, de modo mais eficiente e funcional, com foco em questões especificamente determinadas.⁷²³

Em todos os casos, medidas destinadas a reduzir a possibilidade de desvios institucionais são essenciais, incluindo a profissionalização dos recursos humanos e a criação de uma estrutura de gestão com independência e autonomia para executar ações voltadas ao aperfeiçoamento das normas éticas, dotada de instrumentos eficazes de sanção, com a disponibilidade das condições instrumentais e capacidade gerencial para que as instituições públicas cumpram suas funções. Para tanto, são indispensáveis o constante monitoramento e fiscalização do cumprimento das normas de conduta, a adoção de processos decisórios colegiados e suas medidas de transparência.

As alternativas apontadas podem ser aplicadas ao sistema de governança de gastos tributários atualmente praticado no país, com as necessárias adaptações de contexto e finalidade.

Apesar das diversas instituições públicas que devem desempenhar papel de gestão e controle dos gastos tributários, verificou-se ao longo da pesquisa que, em esmagadora maioria, há deficiências crônicas em exercer essas funções, trazendo claros prejuízos à segurança jurídica das renúncias tributárias. Essa realidade reduz a possibilidade de adotar a primeira alternativa acima aventada, consistente em replicar modelos nacionais que apresentem bom grau de funcionamento na matéria, porque há falta de paradigmas confiáveis para exercer tal influência de modelo.

No tocante a instituições estrangeiras, verificou-se que os modelos norte-americano e alemão de transparência e controle de gastos tributários se mostram mais avançados e eficientes no cenário internacional, porque buscam dar publicidade a respeito das renúncias de receitas tributárias, com clareza de critérios, metodologias apuradas e efetiva influência no processo orçamentário. Em ambos os países, são órgãos vinculados à formulação do

⁷²³ PRADO, Mariana; TREBILCOCK, Michael. Path dependence, development, and the dynamics of institutional reform. *The University of Toronto Law Journal*, v. 59, n. 3, p. 341-379, 2009.

orçamento e à administração tributária que participam ativamente dos controles de subsídios de natureza tributária e financeira, mas, ainda assim, não estão dotados de poderes de decisão para estabelecer políticas de gastos tributários e suas características, que ainda permanecem na titularidade exclusiva dos agentes políticos.

Alternativa que poderia ser aventada estaria na alteração de instituições atuais vinculadas à governança de gastos tributários no país, mediante a eleição de prioridades mais emergenciais nessa matéria, passando-se então para outras mudanças estruturais, até atingir-se um contexto de segurança e eficiência administrativa. Ocorre que essa possibilidade se mostra dificultosa, por duas principais razões.

Num primeiro plano, uma das relevantes dificuldades abordadas nesta tese, pertinente aos desvios institucionais, está na ausência de harmonia e comunicação entre estruturas dos Poderes e dos entes federativos, contribuindo para a desorganização e precariedade da governança das renúncias de receitas, de modo que a alteração de determinadas instituições, sem uma mudança conjuntural, teria baixa eficiência para transformar, com profundidade, o cenário atual de obscuridade e descontrole de gastos tributários. Em segundo lugar, mudanças conjunturais exigem capital político, consenso de interesses e apoio popular improváveis, em especial num tema caro para uma casta de privilegiados com influência econômica e política relevante.

Permanece então factível prosseguir com a via do atalho institucional, mediante a instituição de órgãos multidisciplinares, na forma de Conselhos, plurais e com poder decisório, dotados de competência para definir parâmetros vinculativos de governança de gastos tributários pelos entes federativos de sua abrangência, e de apoio dos órgãos de fiscalização e aplicação de sanções.

Um primeiro Conselho estaria afeto à governança de gastos tributários da União, com as seguintes características:

- a) Composição: representantes da Presidência da República, Casa Civil e de todos os Ministérios, em suas respectivas áreas de atuação; representantes da Controladoria Geral da União (CGU) e do Tribunal de Contas da União (TCU); representantes de confederações de empresas (indústria, comércio e serviços); representantes da sociedade, com comprovada competência técnica nas áreas de interesse. Mandatos fixos, não sujeitos à remoção.
- b) Órgãos técnicos: apoio e integração com o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, o Sistema de Planejamento e Orçamento

Federal, o Sistema de Administração Financeira Federal e o Sistema de Contabilidade Federal;

- c) Competências: fixar regras de transparência e governança de gastos tributários, de observância obrigatória pela administração federal; examinar, obrigatoriamente, quaisquer propostas legislativas de instituição, modificação, prorrogação ou extinção de gastos tributários, emitindo parecer fundamentado, que teria caráter vinculante ao processo legislativo e ao planejamento; gerir as medidas de controle periódico da eficiência, eficácia e efetividade dos gastos tributários, com apoio de outros órgãos, propondo alterações; gerir as medidas de fiscalização e imposição de sanções, com apoio de outros órgãos; definir procedimentos para exercer suas competências em conjunto com o Conselho equivalente no âmbito dos Estados, sempre que os gastos tributários exigirem coordenação no federalismo fiscal cooperativo;
- d) Decisões: periódicas, colegiadas, públicas e amplamente divulgadas.

Outros dois Conselhos deveriam ser criados: o primeiro no âmbito dos Estados e DF, e o segundo no âmbito de Municípios (inclusive por meio de consórcios ou associações), segundo parâmetros condizentes com a relevância de gastos tributários para o orçamento das cidades envolvidas, com foco especial em regiões metropolitanas. Naturalmente, a composição desses Conselhos deveria ser adaptada à realidade dos entes subnacionais, sob a premissa fundamental de participação da sociedade, decisão colegiada e transparência.

São propostas evidentemente embrionárias, que exigiriam maior aprofundamento para que pudessem cumprir com seu objetivo maior de reverter a dependência de caminho que assola as instituições atuais vinculadas à governança dos gastos tributários, com vistas a favorecer a atividade financeira do Estado em cumprir com seus fins constitucionais.

Com isso, responde-se à segunda questão-base inicialmente introduzida como horizonte de pesquisa: *A partir da resposta à primeira questão formulada, na hipótese de inexistência ou de não utilização efetiva, total ou parcial, de instrumentos necessários e suficientes de planejamento, transparência e gestão de gastos tributários, é possível apresentar soluções para assegurar a eficácia, eficiência e efetividade desses gastos no âmbito da atividade financeira do Estado?*

Sim, é possível apresentar soluções para assegurar a eficácia, eficiência e efetividade dos gastos tributários no âmbito da atividade financeira do Estado. As respostas

possíveis devem passar pelo reconhecimento de que as instituições vinculadas à governança de gastos tributários estão viciadas, com difícil espaço de recuperação, em especial pela apropriação de suas funções por forças políticas e econômicas protetoras de interesses privados. Com isso, exige-se a adoção de atalhos, consistentes na criação de novos parâmetros institucionais sem a extinção dos existentes, mediante paradigmas que garantam uma análise plural, interdisciplinar, ampla e transparente das decisões públicas em matéria de gastos tributários e de sua execução no planejamento, no orçamento e na vida dos indivíduos e das empresas.

Somente um esforço conjunto de inúmeros atores comprometidos com o fortalecimento da democracia, com o exercício responsável dos poderes e com os ideais republicanos, será capaz de dar a plena concretude aos valores e objetivos da Constituição Federal de 1988, sintetizados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Como disse Rui Barbosa: “A República não precisa de fazer-se terrível, mas de ser amável; não deve perseguir, mas conciliar; não carece de vingar-se, mas de esquecer; não tem que se coser na pele das antigas reações, mas que alargar e consolidar a liberdade”.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; SANO, Hironobu. *Associativismo intergovernamental: experiências brasileiras*. Fundação Instituto para o Fortalecimento das Capacidades Institucionais – IFICI, Agência Espanhola de Cooperação Internacional para o Desenvolvimento – AECID, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Brasília: Editora IABS, 2013

AFONSO, J. R.; PINTO, V. C. *Composição da desoneração (completa) da folha de salários*. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014. (Texto de discussão, n. 41).

AFFONSO, R. A ruptura do padrão de financiamento do setor público e a crise do planejamento no Brasil durante os anos 80. *In: SEMINÁRIO SOBRE PLANEJAMENTO E GESTÃO, COORDENAÇÃO INSTITUCIONAL DA FORMULAÇÃO, EXECUÇÃO E AVALIAÇÃO DA POLÍTICA ECONÔMICA, SEPLAN-PR, ILPES, CLAD, Brasília-DF, 1989.*

ALMEIDA, Heliana Gomes de. *Regulamentação quanto à forma e condições para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais*. Instituto Brasileiro de Administração Municipal. Disponível em: http://lam.ibam.org.br/revista_detalhe.asp?idr=468. Acesso em: 28 out. 2019.

AMARAL, João Ferreira do; LOPES, João Carlos. *Análise input-output*. Lisboa: Almedina, 2018.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

AMATO, Pedro Muñoz. *Orçamentos*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1958.

ANDERSON, George. *Fiscal Federalism: A Comparative Introduction*. New York: Oxford University Press, 2010. p. 7

ANDRADE, Alexandre Zuccolo Barragat de. *Estudo comparativo entre a subvenção econômica à inovação operada pela FINEP e programas correlatos de subsídios em países desenvolvidos*. 2009. Dissertação (Mestrado em Administração Pública)-Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2009.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. R. *Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDDE I*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 265, mar./ago. 2012.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. *Conjur*, 9, jul. 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios#_ftn1. Acesso em: 19 set. 2019.

ANDREWS, William D. Personal deduction in an ideal income tax. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997.

ARAUJO, Francisco Barreto; KUBRUSLY, Ricardo Silva. Avaliações de impactos: pensamento contrafactual e inferência causal, controles experimentais e estudos observacionais. FGV DAPP – Diretoria de Análise de Políticas Públicas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/13275>. Acesso em: 29 set. 2019.

ASSIS, Karoline Marchiori de. *Segurança jurídica dos benefícios fiscais*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 452-453. doi:10.11606/T.2.2013.tde-13062014-155055.

ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 62, n. 2, p. 223-240, 1967.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

ATALIBA, Geraldo; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Subvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido. *Revista de Direito Público*, Ed. Revista dos Tribunais, v. 20, 1972.

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

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

Avi-Yonah, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax Law Review*, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006.

- AVRAM, Silvia. The distributional effects of income tax expenditures. *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*, European Commission, Economic Papers, n. 523, jul. 2014
- AVRAM, Silvia. Who benefits from the “hidden welfare state”? The distributional effects of personal income tax expenditure in six countries. *Journal of European Social Policy*, v. 28, n. 3, 2018. doi: <https://doi.org/10.1177/0958928717735061>.
- BACKER, Gary; MURPHY, Kevin. A theory of rational addiction. *Journal of Political Economy*, v. 96, n. 4, p. 675-700, Aug. 1988.
- BADIN, Arthur Sanchez. *Controle judicial das políticas públicas: contribuição ao estudo do tema da judicialização da política pela abordagem da análise institucional comparada de Neil K. Komesar*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19. ed. Rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BARCELOS, Carlos Leonardo Klein. Governança orçamentária e mudança institucional: o caso da norma geral de direito financeiro - lei nº 4.320/64. 2012. xi, 276 f., il. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2012.
- BARRIOS, Salvador; FIGARI, Francesco; GANDULLIA, Luca; RISCADO, Sara. *The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union*. Sevilha: European Commission, 2016. (JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms, n. 1).
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARROSO, Luís Roberto; MENDONÇA, Eduardo. O sistema constitucional orçamentário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.
- BARTLETT, Bruce. The end of tax expenditure as we know them? Washington, DC, *Institute for Research on the Economics of Taxation Policy Bulletin*, n. 84, June 2001. p. 1. Disponível em: <http://iret.org/pub/BLTN-84.PDF>. Acesso em: 14 maio 2018.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1991. v. 6. tomo II.

- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Econômico*. São Paulo: Celso Bastos, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BELL, Daniel. The public household – on "fiscal sociology" and the liberal society. *The Public Interest*, n. 37, p. 29-68, out. 1974.
- BERCOVICI, Gilberto. O princípio da unidade da Constituição. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 37, n. 145, p. 95-99, jan./mar. 2000.
- BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e dignidade da pessoa humana. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, p. 457-467, jan./dez. 2007.
- BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar./ago. 2012.
- BERCOVICI, Gilberto. A atuação do Estado brasileiro no domínio econômico. In: CARDOSO JR, José Celso; BERCOVICI, Gilberto (org.). *República, democracia e desenvolvimento: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo*. Ipea, 2013.
- BIJOS, Paulo Roberto Simão. Governança orçamentária: uma relevante agenda em ascensão. Brasília: Senado Federal, 2014. (Orçamento em discussão, n. 12).
- BILCHITZ, David. Constitutionalism, the global south, and economic justice. In: MALDONADO, Daniel Bonilla. *Constitutionalism of the global south: the activist tribunals of India, South Africa, and Colombia*. New York: Cambridge University Press, 2013.
- BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. *Instituições e teoria orçamentária – pontos para discussão econômica e gerencial*. Brasília: Senado Federal, 2012. (Orçamento em discussão, n. 20).
- BLAKEY, Roy G.; BLAKEY, Gladys C. *The federal income tax*. New York: Longmans; Green and Co., 1940.
- BLOOM, Nick; GRIFFITH, Rachel; VAN REENEN, John. Do R&D tax credits work? Evidence from a panel of countries 1979–1997. *Journal of Public Economics*, v. 85, p. 1-31, 2002.
- BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. *The University of Chicago Law Review*, v. 19, n. 3., p. 417-520, 1952.

BLUM, Walter. Tax policy and preferential provisions in the income tax base. *Kentucky Law Journal*, v. 51, n. 2, p. 233-245, 1962.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função. Novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007

BOLETIM MENSAL SOBRE OS SUBSÍDIOS DA UNIÃO. Uma análise dos subsídios (Gastos) Tributários da União: evolução e comparação internacional. Brasília, DF, Ministério da Economia, ed. 8, jun. 2019. Disponível em: <https://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-analise-dos-subsidios-gastos-tributarios-da-uniao-evolucao-e-comparacao-internacional>. Acesso em: 23 jul. 2019.

BOMFIM, Diego. *Extrajurisdicção: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 41-42, p. 42-54, jan./jun. 1977.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BOTELHO, Martinho Martins. A eficiência e o efeito Kaldor-Hicks: a questão da compensação social. *Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável*, Brasília, v. 2, n. 1, jan./jun. 2016.

BRADFORD, David F. *Reforming budgetary language*. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research, 2001. (NBER Working Paper Series, n. 8500).

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

BRASIL. *Lei n.º 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: Presidência da República, [1964]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 23 abr. 2019.

BRASIL. *Lei n.º 10.707*, de 30 de julho de 2003. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.707.htm. Acesso em: 23 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, ago. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2019.

BRASIL. Secretaria Especial de Assuntos Econômicos. *Nota Técnica SEAE/CPF*, s/n. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1989>. Acesso em: 23 jul. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 4.033. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 15 out. 2010. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=35&dataPublicacaoDj=22/02/2011&incidente=2598236&codCapitulo=2&numMateria=15926&codMateria=8>. Acesso em: 1 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627.543/RS. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 30 out. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>. Acesso em: 24 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601.314/SP. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgamento: 24 fev. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 24 ago. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D4A14347>. Acesso em: 06 nov. 2019.

BRENNAN, G.; BUCHANAN, James. *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge University Press, 1980.

BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. (org.). *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Quadro de referência de uma política pública: primeiras linhas de uma visão jurídico-institucional. In: *O direito na fronteira das políticas públicas* [S.l: s.n.], 2015.

BUCHANAN, James M. *The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*. Indianapolis: Liberty Fund, 1999

BUCHANAN, James M.; MUSGRAVE, Richard A. *Public finance and public choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge, MA: MIT Press, 1999

BUCHANAN, James; YOON, Yong J. Majoritarian exploitation of the fiscal commons: general taxes–differential transfers. *European Journal of Political Economy*, v. 20, p. 73-90, 2004.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. *In: Revista Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.

BURMAN, Leonard E. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National Tax Journal*, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003.

CADEMARTORI, Sérgio Urquhart de; GOMES, Nestor Castilho. A teoria da interpretação jurídica de Hans Kelsen: uma crítica a partir da obra de Friedrich Müller. *Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, v. 29, n. 57, p. 95-114, dez. 2008. ISSN 2177-7055. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n57p95>. Acesso em: 13 ago. 2019.

CALDEIRA, Thiago Costa Monteiro; RIBEIRO, Jamir Calili. Proibição de gasto público regressivo e os direitos fundamentais. *In: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo; FEITOSA, Raymundo Juliano (coords.). Direito tributário e financeiro I*. Florianópolis: CONPEDI, 2016.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. *In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (orgs.). Princípios de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, n. 3, p. 185-205, jan./jun. 2009.

CAMPOS, José Edgardo L.; PRADHAN, Sanjay. Budgetary institutions and expenditure outcomes: binding governments to fiscal performance. *World Bank Policy Research Working Paper*, n. 1646, Sept. 1996. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/pt/481221468774864173/pdf/multi-page.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2019.

CANELA JUNIOR, Osvaldo. *A efetivação dos direitos fundamentais através do processo coletivo: o âmbito de cognição das políticas públicas pelo Poder Judiciário*. 2009. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 62. doi:10.11606/T.2.2009.tde-03062011-114104.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CANTÓ, Olga et al. Going regional. The effectiveness of different tax-benefit policies in combating child poverty in Spain. *EUROMOD Working Paper* n. EM 2/2012, mar. 2012.

CARLTON, Dennis; LOURY, Glenn C. The limitations of pigouvian taxes as a long-run remedy for externalities. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 95, n. 3, p. 559-566, nov. 1980.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Deusvaldo. *LRF – doutrina e jurisprudência*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. In: ENCICLOPÉDIA jurídica da PUC-SP. Coord. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire. Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Coord. de tomo: Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

CARVALHO, Sabrina Nasser de. *Processos coletivos e políticas públicas: mecanismos para a garantia de uma prestação jurisdicional democrática*. São Paulo: Contracorrente, 2016.

CASE, Karl E. Musgrave's vision of the public sector: the complex relationship between individual, society and state in public good theory. *Journal of Economic Finance*, Springer Science, jul. 2008.

CAVALCANTE, Pedro; SILVA, Rafael Silveira. Metodologias aplicadas ao estudo das instituições e do processo orçamentário na América Latina. *Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília, n. 38, p. 37-67, 2012.

CAVALCANTI, Marco Antônio Freitas de Hollanda; SILVA, Napoleão Luiz Costa da. *Impactos de reduções compensadas na tributação da renda do setor produtivo: uma avaliação com um modelo de gerações superpostas*. Brasília: Ipea, mar. 2011.

CHANG, Ha-Joon. Institutions and economic development: theory, policy and history. *Journal of Institutional Economics*, v. 7, n. 4, p. 473-498, 2011.

CHU, Ke-young; DAVOODI, Hamid; GUPTA, Sanjeev. Income Distribution and Tax, and Government Social Spending Policies in Developing Countries. *Working Papers*, n. 214, United Nations University, World Institute for Development Economics Research (UNU-WIDER), Helsinki, Dec. 2000.

CLARKE, Conor. New Research on the Stubborn Persistence of Tax Expenditures. *Tax Notes*, v. 150. n. 12, 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2759522>. Acesso em: 13 jul. 2017.

COADY, David; MOOIJ, Ruud de; Shang, Baoping. Inequality and fiscal redistribution in advanced economies. In: CLEMENTS, Benedict et al. *Inequality and fiscal policy*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As MPVs em matéria fiscal. Enfoque Jurídico, Suplemento Informe. TRF 1ª Região. Edição 06 (ABR/MAI), 1997.

COMPARATO, Fábio Konder. Novas funções judiciais no Estado moderno. In: JÚNIOR, Nelson Nery. *Responsabilidade civil do Estado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. v. VI. p. 154.

CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. Tax expenditures – compendium of background material on individual provisions. *U.S. Government Publishing Office*, Washington, DC, Dec. 2017.

CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. Tax expenditures – compendium of background material on individual provisions. *U.S. Government Publishing Office*, Washington, DC, Dec. 2018. Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/CPRT-115SPRT34119/pdf/CPRT-115SPRT34119.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2019.

CORE, F. Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento. *Texto para discussão*, n. 44. Brasília: ENAP, 2000.

CORRÊA, Oscar Dias. As MPVs e a Emenda Constitucional no 32/2001. In: BELMONTE, Cláudio; MELGARÉ, Plínio (coord.). *O direito na sociedade contemporânea: estudos em homenagem a José Néri*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Direito Tributário Atual*, v. 7/8, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Resenha Tributária, p. 1.733 a 1.770, 1987/1988.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. Malheiros: São Paulo, 2007.

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

COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, E; FARIA, C.A. (eds.) *A Política pública como campo disciplinar*. São Paulo; Rio de Janeiro: Unesp; Fiocruz, 2013.

COUTINHO, Diogo R. Direito e institucionalismo econômico: apontamentos sobre uma fértil agenda de pesquisa. *Revista de Economia Política*, v. 37, n. 3, p. 565-586, jul./set. 2017.

COUTO, Leandro Freitas; CARDOSO JR., José Celso. Governança orçamentária: transformações e lacunas nas práticas de planejamento e orçamento no Brasil. *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 19, Ipea, dez. 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 30/31, p. 213-260, 1987/1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007

DERZI, Misabel Abreu Machado. Lei de responsabilidade fiscal: normas gerais de direito financeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coords.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2.

DERZI, Misabel A. M. Guerra Fiscal, Bolsa Família e Silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, Presidência da República, v. 16, n. 108, fev./mai. 2014

DESMARAIS-TREMBLAY, Maxime. Normative and positive theories of public finance: contrasting Musgrave and Buchanan. *Journal of Economic Methodology*, n. 21, p. 273-289, 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e a crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ENGLISCH, Joachim. Tax Coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ. Disponível em: http://eurasiatax.com/files/LangHorTax_sample.pdf. Acesso em: 19 out. 2019.

ESTIMATES of federal tax expenditures for fiscal years 2016-2020. The Joint Committee on taxation, Washington, DC, Jan. 2017.

EUROMOD – Tax-benefit microsimulation model for the European Union. Disponível em: <https://www.euromod.ac.uk/>. Acesso em: 5 jun. 2018.

EVANGELISTA, Mathusalém Soares *et al.* Perspectivas do Controle sobre os Benefícios Fiscais: Avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR). *Revista do Tribunal de Contas da União*, n. 121, 2011. p. 47. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/180>. Acesso em: 19 set. 2019

EVOLUÇÃO dos Gastos Tributários – TCU-SEAE/MF – Subsídios da União e Qualidade do Gasto Público, out. 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/gastos-tributarios-trabalhos/gastos-tributarios-secretario-jorge-rachid.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2019.

FATICA, Serena. Work-related tax expenditures in the EU: impact on tax revenues. *In*: BAUGER, Lovise. *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*. European Union: European Commission, July 2014. p. 24-28. (Economic Papers, 523).

FERNANDES, Edison Carlos; SOUZA, Mariana Campos de. Lei de diretrizes orçamentárias – LDO. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

FERNANDES, Francis Ted. *A Teoria estruturante do direito de Friedrich Müller e sua contribuição para interpretação da norma jurídica*. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI259072,31047-A+Teoria+Estruturante+do+Direito+de+Friedrich+Muller+e+sua>. Acesso em: 22 mai. 2018.

FERRAZ JUNIOR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FGV/EESP. *Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidades*. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em: 5 jun. 2018.

FICHERA, Franco. *Imposizione ed Extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Napoli: ESI, 1973.

GADELHA, Annelise Fernandes; MADUREIRO, Eliziane Pereira; COELHO, Antonio Carlos; HOLANDA, Allan Pinheiro. Nível de tributação e estrutura de capital: evidências com incentivos fiscais no Brasil. XVI SEMEAD – *Seminários em Administração*, outubro de 2013.

GAO. *Tax expenditures: IRS data available for evaluations are limited*. United States Government Accountability Office, Report to Congressional Requesters, abr. 2013. Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/660/654273.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2019.

GASPARINI, Diógenes. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GASSEN, Valcir. *Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos*. Brasília: Mimeo, 2009.

- GAULT, David Arellano; GIL, José Ramón; MACÍAS, Jesús Ramírez; ROJANO, Angeles. Nueva gerencia pública en acción: procesos de modernización presupuestal. Un análisis inicial en términos organizativos (Nueva Zeland, Reino Unido, Australia y Mexico). *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, Caracas, n. 17, Jun. 2000.
- GOLDBERG, Daniel Krepel. *Poder de compra e política antitruste*. São Paulo: Singular, 2006.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GONÇALVES, Oksandro Osdival; BONAT, Alan Luiz. Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 20, n. 121, Jun./Set. 2018.
- GORDON, David. The limits of public choice. Review of public finance and public choice – two contrasting visions of the state, by James Buchanan and Richard Musgrave. *The Mises Review*, v. 6, n. 2, 2000. Disponível em: <https://mises.org/library/public-finance-and-public-choice-two-contrasting-visions-state-james-buchanan-and-richard>. Acesso em: 14 maio 2018.
- GRADVOHL, Michel André Bezerra Lima. (2016). Necessidade de controle dos benefícios tributários. *Revista Controle - Doutrina E Artigos*, v. 14, n. 2, p 82-115.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de (coords.) *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. O controle de políticas públicas pelo poder judiciário. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, vol. 42, p. 11, out. /2008.
- GRONDIN, Jean. *Hermenêutica*. São Paulo: Parábola Editorial, 2012.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (orgs.). *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.
- HAIG, Robert M. The Concept of Income – Economic and Legal Aspects. In: HAIG, Robert M. *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press, 1921. p. 1-28.
- HALLERBERG, Mark. Tax expenditures in Germany. *International Budget Partnership*, Washington, DC, May 2004. p. 2. Disponível em: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Hidden-Corners-Germany.pdf>. Acesso em: 14 maio 2018.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

HEAD, John G. The political economy of tax reform: a neo-musgravian perspective. In: HEAD, John G.; KREVER, Richard. *Tax reform in the 21st century*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição. (Die Normative Kraft der Verfassung)*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991.

HUNGERFORD, Thomas L. *Tax expenditures: trends and critiques*. Washington, DC: The Library of Congress, Sept. 2006. Disponível em: https://www.everycrsreport.com/files/20060913_RL33641_a9150f90e8721ace1fc116385716318bc113ffe3.pdf. Acesso em: 13 jul. 2017).

IFAC. International Federation of Accountants. Governance in the public sector: a governing body perspective. *International public sector study*, n. 13, 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2019.

IMMERVOLL, Herwig et al. Simulating Brazil's tax-benefit system using Brahms, the Brazilian household microsimulation model. *Economia Aplicada*, Ribeirão Preto, v. 10, n. 2, p. 203-223, Junho 2006. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502006000200004&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 29 set. 2019.

INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. *Handbook of best practices on tax expenditure measurements: An Iberoamerican experience*. Panamá: CIAT Executive Secretariat, 2011.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment. Washington, D.C., Oct. 2015.

JAKEE, Keith; TURNER, Stephen. The Welfare State as a Fiscal Commons: Problems of Incentives Versus Problems of Cognition. *Public Finance Review*, v. 30, n. 6, p. 481-508, Nov. 2002.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.

KAHN, Douglas A. The two faces of tax neutrality: Do they interact or are they mutually exclusive? *Northern Kentucky Law Review*, v. 18, p. 1-19, 1990.

KAHNEMAN, Daniel. *Thinking, fast and slow*. New York: Farrar, Straus and Giroux, 2011.

KELMAN, Mark G. Personal deductions revisited: why they fit poorly in an 'ideal' income tax and why they fit worse in a far from ideal world. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KERSTENETZKY, Celia Lessa. Redistribuição e desenvolvimento? A economia política do programa bolsa família. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 52, n. 1, p. 53-83, 2009

KIM, Junghum. The role of intergovernmental fiscal institutions: The case of tax sharing. In: KIM, Junghum; BLÖCHLIGER, Hansjörg (eds.). *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations*. Paris: OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, 2015.

KLARE, Karl E. Legal culture and transformative constitutionalism. *South African Journal on Human Rights*, v. 14. N. 1. p. 146-188, 1998.

KLEMM, Alexander. Causes, benefits, and risks of business tax incentives. *IMF Working Paper*, n. 09/21, International Monetary Fund, Jan. 2009.

KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressice income tax movement: a typical male reaction. *Michigan Law Review*, v. 86, p. 465, 1987.

KORPI, Walter; PALME, Joakim. The paradox of redistribution and strategies of equality: welfare state institutions, inequality, and poverty in the western countries. *American Sociological Review*, v. 63, n. 5, p. 661-687, Oct. 1998.

KRONBAUER, Clovis Antônio; Schneider, Luiz Carlos; LUMIERI, Leandro. Relação custo-benefício dos incentivos fiscais: um estudo baseado na DVA de empresas calçadistas incentivadas. *ABCustos, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos*, v. 6, n. 3, p. 1-23, set./dez. 2011

LAFER, Celso. O planejamento no Brasil – observações sobre o plano de metas (1956-1961). In: LAFER, Betty Midlin (org.). *Planejamento no Brasil*. São Paulo: Perspectiva, 1975.

LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: EATLP CONGRESS – The notion of income from capital, 2003.

LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 28, São Paulo, Dialética, 2009.

- LEBLANC, Pierre. Tax expenditures: an OECD-wide perspective. *Economic Papers*, European Union, n. 523 (The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation), p. 17-18, jul. 2014.
- LENJOSEK, Gordon J. A framework for evaluating tax measures and some methodological issues. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.
- LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994
- LINDA, Sugin. Tax expenditure analysis and constitutional decisions. *Fordham Law Archive of Scholarship & History*. p. 411. Disponível em: http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/57. Acesso em: 16 fev. 2018.
- LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 40, n. 160, p. 49-64, out./dez. 2003.
- LUSTIG, Nora. The redistributive impact of government spending on education and health: evidence from thirteen developing countries in the commitment to equity project. In: CELEMENTS, Benedict et al. *Inequality and fiscal policy*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2015.
- MÄÄTÄ, Kalle. Economic and legal general report. In: *Yearbook for Nordic tax research 2012: Tax expenditures*. Copenhagen: DJOF Publishing, 2012. p. 13-72.
- MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Oxford Univ. Press, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MANCUSO, Wagner Pralon; MOREIRA, Davi Cordeiro. Benefícios tributários valem a pena? Um estudo de formulação de políticas públicas. *Revista de Sociologia e Política*, v. 21, n. 45, p. 107-121, mar. 2013.
- MANTOVANI, Daniela. Comparing redistributive efficiency of tax-benefit systems in Europe. *DEMB Working Paper Series*, n. 114, jul. 2017. p. 15.
- MARRON, Donald; TODER, Eric. Tax policy and the size of government. In: 104TH ANNUAL CONFERENCE ON TAXATION, 2011. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, v. 104, Nov. 2011. p. 30-40.

- McLURE Jr., C. E. Comment on “The dangers of decentralization, by Remy Prud'homme”. *The World Bank Research Observer*, Oxford, v. 10, n. 2, p. 221-226, Aug 1995.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. Transparência fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.
- MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica pré e pós giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007.
- MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no Direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- MIOZZO, Pablo Castro. *Interpretação jurídica e criação judicial do direito. De Savigny a Friedrich Müller*. Curitiba: Juruá, 2014.
- MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Económico*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.
- MORI, Rogério. Política fiscal e desempenho macroeconômico. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). *Direito tributário: política fiscal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação e política fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; IBET (Ed.); CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005.
- MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Peggy B. Remembering Richard Musgrave, 1910-2007. In: *Tax Reform in 21st Century*. Alphen aan den Rijn, Holanda: Kluwer Law International, 2009.

MUSGRAVE, Richard A. *The theory of public finance*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1959.

MUSGRAVE, Richard A. A multiple theory of budget determination. In: MUSGRAVE, Richard A. *Public finance in a democratic society*. Brighton: Wheatsheaf Books, 1986. v. I.

MUSGRAVE, Richard A. On merit goods. In: MUSGRAVE, Richard A. *Public finance in a democratic society*. Brighton: Wheatsheaf Books, 1986. v. I.

Musgrave, R. Progressive taxation, equity, and tax design. In: *Slemrod, J. Tax Progressivity and Income Inequality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994. p. 342.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.

OATES, Wallace. *Fiscal Federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972.

OATES, Wallace E. Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism. *International Tax and Public Finance*, v. 12., p. 349-373, 2005.

OCKE-REIS, Carlos Octávio. Sustentabilidade do SUS e renúncia de arrecadação fiscal em saúde. *Ciência e Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 23, n. 6, p. 2035-2042, Jun. 2018.

OECD. *Choosing a broad base – low rate approach to taxation*. OECD Publishing, 2010a. (OECD Tax policy studies, n. 19).

OECD. *Tax expenditures in OECD countries*. Washington: Secretary-General of the OECD, 2010b.

OECD/KIPF. *Fiscal Federalism 2016: Making Decentralisation Work*. Paris: OECD Publishing, 2016.
doi: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264254053-en>.

OECD. *The role and design of net wealth taxes in the OECD*. Paris: OECD Publishing, 2018. (OECD Tax Policy Studies, n. 26). Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en#page4. Acesso em: 18 set. 2019.

OECD. Recommendation of the Council on Budgetary Governance, 18 Feb. 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf>. Acesso em: 4 nov. 2019.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Capítulo IV.

ORAIR, Rodrigo Otávio. Investimento público no Brasil: trajetória e relações com o regime fiscal. *Texto para discussão*, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, Brasília, n. 2215, jul. 2016. p. 26. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6873/1/TD_2215.PDF. Acesso em: 1 dez. 2019.

PADGETT, John. F. Hierarchy and Ecological Control in Federal Budgetary Decision Making. *American Journal of Sociology*, Chicago, v. 87, n. 1, p. 75-129, July 1981.

PAGE, Scott. E. Path dependence. *Quarterly Journal of Political Science*, v. 1, n. 1, p. 87-115, 2006.

PARETO, Vilfredo. *Manual of political economy*. London: Augustus M. Kelley, 1971.

PAULA, Daniel Giotti de. *A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2018.

PEREIRA, Rosângela Saldanha; VIEIRA, João; SANTOS, Jorge. Proposta de metodologia de avaliação de incentivos fiscais no âmbito do PRODEIC. Disponível em: <http://www.transparencia.mt.gov.br/documents/363605/5347509/Avalia%C3%A7%C3%A3o+dos+Programas+de+Incentivos+2015+a+2017.pdf/8d0fa38a-b425-79a5-a692-2e59120ac64a>. Acesso em: 06 out. 2019.

PEREIRA, Roger. Para onde vão os R\$ 300 bilhões em renúncias fiscais do governo federal. *Gazeta do Povo*, 28 jul. 2019. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/republica/para-onde-vao-os-r-300-bilhoes-em-renuncias-fiscais-do-governo-federal/>. Acesso em: 1 dez 2019.

PINTO, Élidea Graziane. Controle judicial dos orçamentos públicos em prol dos direitos fundamentais. *Conjur*, 17 ago. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-17/elida-pinto-controle-orcamentario-prol-direitos-fundamentais>. Acesso em: 14 out. 2019

POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 21, São Paulo, Dialética, 2007.

PORTELLA, André. Lei orçamentária anual – LOA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

POSNER, Richard. *Economic analysis of law*. 7. ed. Washington: Aspen pub, 2007.

POTERBA, James M. Introduction: economic analysis of tax expenditures. *National Tax Journal*, v. 64, n. 2, p. 451-458, June 2011.

PRADO, Mariana; TREBILCOCK, Michael. Path dependence, development, and the dynamics of institutional reform. *The University of Toronto Law Journal*, v. 59, n. 3, p. 341-379, 2009.

PRUD'HOMME, Remmy; SHAH, Anwar. *Centralization v. decentralization: the devil is in the details*, 2002 (mimeo). Disponível em: <http://www.forumfed.org/libdocs/FedMerco02/116-FEME0206-int-PrudhommeShah.pdf>. Acesso em: 20 out. 2019

RASTELLO, Luigi. *Diritto Tributario – principi generali*. Milano: CEDAM, 1994.

REZENDE, Fernando. Planejamento no Brasil: auge, declínio e caminhos para a reconstrução. In: CARDOSO JR., José Celso (coord.). *A reinvenção do planejamento governamental no Brasil*. Brasília: Ipea, 2011.

REZENDE, Fernando. *A política e a economia da despesa pública: escolhas orçamentárias, ajuste fiscal e gestão pública: elementos para o debate da reforma do processo orçamentário*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, v. 229, p. 313-333, 2002

RICOEUR, Paul. *Do texto à acção*. Lisboa: Rés, 1991.

ROBERTS, Donald John. The Lindahl solution for economies with public goods. *Journal of Public Economics*, v. 3, North Holland Publishing Company, p. 23-42, 1974.

ROCA, Jerónimo. Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributários. Banco Interamericano de Desarrollo, 2010. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/evaluacion-de-la-efectividad-y-eficiencia-de-los-beneficios-tributarios>. Acesso em: 29 set. 2019.

ROCHA, Eduardo Morais da. *Teoria institucional da praticabilidade tributária*. São Paulo: Noeses, 2016.

ROCHA, Fabiana; MATTOS, Enlison. Distribuição de renda e gasto público: uma análise de eficiência para os estados brasileiros. *Informações Fipe*, n. 369, jun. 2011.

ROCHA, Glauter; RAUEN, André. Mais desoneração, mais inovação? Uma avaliação da recente estratégia brasileira de intensificação dos incentivos fiscais a pesquisa e desenvolvimento. *Texto para discussão*, n. 2393, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília, jul. 2018.

RODRIGUES, André Quintela Alves. A interpretação jurídica no contexto da reviravolta linguística. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, n. 14, p. 268-280, 2011. ISSN 1678-2933. p. 276.

RODRIGUES JUNIOR, Manuel Salgueiro. *A DVA como instrumento para mensuração da relação custo-benefício na concessão de incentivos fiscais: um estudo de casos* São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2002. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade. doi:10.11606/D.12.2003.tde-30082004-145853

ROTHMANN, Gerd Willi. Extrafiscalidade e desenvolvimento econômico. Separata de: RELATÓRIO 1996-1970. São Paulo: Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria. p. 107-115.

SABATES, Ricardo; SCHNEIDER, Aaron. *Taxation, accountability and the poor*. Seminar Report, Department of International Development, UK, World Bank. Brighton, UK: Institute of Development Studies at the University of Sussex, 2003.

SABINO, César. *Tributação. Breves aspectos sociológicos*. Disponível em: <http://www.unirio.br/ccjp/cienciapolitica/arquivos-1/tributacao>. Acesso em: 14 fev. 2017.

SACCARO JR., Nilo Luiz; ROCHA, Wilsimara Maciel; MATION, Lucas Ferreira (orgs.). *CMAF 2016 a 2018: estudos e propostas do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais*. Rio de Janeiro: IPEA, 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/181127_comite_de_monitoramento.pdf. Acesso em: 25 nov. 2019.

SAMUELS, Warren J. Buchanan and Musgrave on public finance and public choice: a review essay. *Journal of the History of Economic Thought*, v. 22, n. 4, 2000.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. *Macroeconomía*. 16. ed. Madrid: McGraw-Hill, 2009.

SANCHES, José Luis Saldanha. *Justiça fiscal*. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTOS, Eugênio Andrade Vilela dos. O confronto entre o planejamento governamental e o PPA. In: CARDOSO JR., José Celso (coord.). *A reinvenção do planejamento governamental no Brasil*. Brasília: Ipea, 2011.

SANTOS, Marcelo Paiva dos. *A democracia brasileira no contexto da periferia latino-americana: o problema da jurisdição e o contributo possível da reflexão metodológica*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2013.

SAWYER, Malcolm. The continuing relevance of fiscal policy. In: CREEL, Jérôme; SAWYER, Malcolm (org.). *Current thinking on fiscal policy*. New York: Palgrave Macmillan, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. *ARGUMENTUM - Revista de Direito*, UNIMAR, n. 6, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. O que são normas gerais de direito financeiro? *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

SCAFF, Fernando Facury. *Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas*. São Paulo: Conjur Editorial, 2016.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

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

SEN, Amartya. *A Ideia de Justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

SHANNON, Harry A. The tax expenditure concept in the United States and Germany: a comparison. *Tax notes*, Falls Church, VA, v. 33. p. 201-213, out. 1986.

SHAVIRO, Daniel N. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Public Law Research Paper*, n. 72, NYU Law School, Sept. 2003. (Public Law and Legal Theory Research Paper Series).

SCHICK, Allen. Off-budget expenditure: an economic and political framework. *OECD Journal on Budgeting*, v. 7, n. 3, 2007

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVA, José Afonso da. Orçamento-programa. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: SILVA, Virgílio Afonso da. (org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 115-143.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988. v. 1. (Coleção Os Economistas).

SOUZA, Kênia Barreiro de; CARDOSO, Débora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. Medidas recentes de desoneração tributária no Brasil: uma análise de equilíbrio geral computável. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 70, n. 1, p. 99-125, jan./mar. 2016.

STAFFEN, Márcio Ricardo; CALETTI, Leandro. O conflito entre princípios na teoria estruturante do direito de Friedrich Müller. *Revista Jurídica*, v. 4, n. 45, p. 633-655, 2016. p. 647. ISSN 2316-753X. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1848>. Acesso em: 24 ago. 2019.

STEIN, Lorenz Von. On taxation. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. (org.). *Classics in the theory of public finance*. Hampshire: Palgrave Macmillan, 1994.

STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. *Economics of the public sector*. New York: W. W. Norton Company, 2015.

SURREY, Stanley S. Our schizophrenic income tax. The Stanley S. Surrey Papers, Harvard Law School Library, Modern Manuscript Division. Cambridge, MA, Box 23, Folder 7, 1953.

SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

SWITF, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 7-8. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Medidas provisórias: instrumento de governabilidade*. São Paulo: NDJ, 2003.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas medidas relacionadas à guerra fiscal de ISS. *Conjur*, 26 jan. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jan-26/daniel-correa-novas-medidas-relacionadas-guerra-fiscal-iss#author>. Acesso em: 1 set. 2019

TANZI, Vito. *Fiscal federalism and decentralization: a review of some efficiency and macroeconomic aspects*. ANNUAL WORLD BANK CONFERENCE ON

DEVELOPMENT ECONOMICS 1995, Washington, 1995. The World Bank, Washington, D. C., p. 295-316. Disponível em: https://www.mef.gov.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Fiscal_Federalism_Decimalization.pdf. Acesso em: 20 out. 2019

TAVARES, André Ramos. Transdisciplinaridade e direito constitucional. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (orgs.). *Princípios constitucionais fundamentais*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TER-MINASSIAN, Teresa. *Decentralization and macroeconomic management*. Washington: International Monetary Fund, 1997. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Decentralization-and-Macroeconomic-Management-2412>. Acesso em: 20 out. 2019.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness*. London: Penguin Books, 2009.

THE GREEN BOOK: central government guidance on appraisal and evaluation, 2018. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/685903/The_Green_Book.pdf. Acesso em: 10 out. 2019.

TIEBOUT, Charles. A pure theory of local expenditures. *Journal of Political Economy*, v. 64, n. 5, p. 416-424, 1956

TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DORIA, Antonio Roberto Sampaio (coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: Bushatsky, 1971.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

THÖRNE, Michael. 18 Billion at One Blow: Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures. In: 104TH ANNUAL CONFERENCE ON TAXATION, 2011. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, v. 104, nov. 2011. p. 41-51.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, v. 54, p. 193-219, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (orgs.). *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões Atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.

TURNIER, William J. Evaluating personal deductions in an income tax – the ideal. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997.

U. S. CONGRESS. Joint Economic Committee. *The 1969 Economic Report of the President*, 91st Congress, 1st session. Washington: U.S. Government Printing Office, 1969.

UNIÃO EUROPEIA. Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. *Jornal Oficial da União Europeia*, 26 out. 2012. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>. Acesso em: 14 maio 2018.

VALENTE JÚNIOR, Walter Ribeiro. A medida provisória em matéria tributária no regime da Emenda Constitucional 32/2001: limites à edição e à eficácia. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 44 n. 173, p. 323-336, jan./mar. 2007.

VEBLEN, Thorstein. *A teoria da classe ociosa – um estudo econômico das instituições*. São Paulo: Editora Pioneira, 1965.

VIEIRA, Fernando Souza de; GRASEL, Dirceu. Os incentivos fiscais e suas contribuições para o desenvolvimento econômico: o caso do programa de desenvolvimento industrial e comercial de Mato Grosso (Prodeic) de 2003 a 2014. *Revista Planejamento e Políticas Públicas (PPP)*, Instituto de Pesquisa econômica Aplicada (Ipea), n. 51, p. 337-366, jul./dez. 2018.

WALZER, Michael. *Política e paixão: rumo a um liberalismo mais igualitário*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

WEINGAST, Barry R.; SHEPSLE, Kenneth A.; JOHNSEN, Cristopher. The political economy of benefits and costs: a neoclassical approach to distributive politics. *Journal of Political Economy*, v. 89, n. 4, p. 642-664, 1981.

WOLFMAN, Bernard. Tax expenditures: from idea to ideology. Cambridge: *Harvard Law Review*, n. 495, jan. 1985.

WRIGHT, Deil S. *Para entender las Relaciones intergubernamentales*. México: Fondo de Cultura Económica, 1997

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

YLISALO, Juha. The fiscal commons: Assessing the limits and possibilities of a metaphor. *Homo Oeconomicus*, v. 32, n. 3/4, p. 331-354, 2015.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Revista direito tributário atual*, São Paulo, v. 19, p. 24-40, 2005.