

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO CONSTITUCIONAL

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E AS RENÚNCIAS DE RECEITAS
TRIBUTÁRIAS:
Uma abordagem conceitual do art. 14 da LRF

BRASÍLIA

2022

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E AS RENÚNCIAS DE RECEITAS
TRIBUTÁRIAS:**

Uma abordagem conceitual do art. 14 da LRF

Dissertação de Mestrado desenvolvida sob a orientação do Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso e coorientação do Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto e apresentada ao PPGD/IDP como requisito para a obtenção do Título de Mestra em Direito Constitucional.

BRASÍLIA

2022

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E AS RENÚNCIAS DE RECEITAS
TRIBUTÁRIAS**

Uma abordagem conceitual do art. 14 da LRF

Dissertação de Mestrado desenvolvida sob a orientação do Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso e coorientação do Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto e apresentada ao PPGD/IDP como requisito para a obtenção do Título de Mestra em Direito Constitucional.

25 de agosto de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso
Orientador

Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto
Coorientador

Prof. Dr. Rafael Silveira e Silva
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Membro Interno

Prof. Dr. José Maurício Conti
Universidade de São Paulo
Membro Externo

Para Dino Castilhos, pelo amor e incentivo.

AGRADECIMENTOS

A decisão de fazer mestrado passa pela doação de tempo e de dedicação na busca e na construção do conhecimento. É também um ato diário de persistência e de paciência. Nessa caminhada, angustiante em sua maior parte e, no meu caso, dificultada pela pandemia da COVID-19, tive pessoas enviadas por Deus para que eu não desistisse e seguisse olhando para o futuro, lembrando que as dúvidas e a incessante procura por respostas também constituem a jornada. Os meus agradecimentos são para essas pessoas.

Ao meu orientador, professor José Roberto Rodrigues Afonso, pela oportunidade de conviver e aprender com um dos nomes mais importantes das finanças públicas do nosso País, cujo espírito e consciência pública estão refletidos, entre tantos trabalhos, na coautoria da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ao meu coorientador, professor Celso de Barros Correia Neto, pela generosidade de partilhar comigo o seu imenso conhecimento jurídico e por ter sempre uma palavra de estímulo.

A ambos, orientador e coorientador, obrigada por todas as ponderações ao longo da construção da dissertação, pelo material de pesquisa que gentilmente me cederam, pelas longas conversas e intensas trocas. É um privilégio ter pessoas tão brilhantes a me orientar.

Ao IDP e seus professores, professoras, servidores e servidoras, pela excelência do ensino e pelo suporte logístico.

Aos professores José Maurício Conti, Rafael Silveira e Silva e Luciano Fuck, pelas contribuições na Banca de Qualificação e na Banca de Defesa da Dissertação, que muito me auxiliaram.

Aos professores Leonardo Alvim e José Maria Arruda de Andrade, pela amizade, pelos calorosos debates sobre gastos tributários e pelo incentivo à vida acadêmica.

Ao movimento de procuradoras da Fazenda Nacional “Tributos a Elas” e a todas as tributaristas do Grupo de Pesquisas sobre Tributação e Gênero, pela sororidade.

À PGFN, pelo apoio, via a concessão de licença capacitação para escrever a dissertação e a todos os amigos e todas as amigas que integram essa Instituição à qual tenho orgulho de pertencer.

À AGU, pelo apoio, por intermédio do custeio de parte do mestrado.

Ao Claudemir Malaquias, pela paciência em conversar comigo várias vezes sobre o DGT, e à Andréia Rocha Bello de Oliveira, pelo auxílio com o material de pesquisa.

Aos meus familiares, aos amigos e às amigas, pelo carinho e compreensão, sobretudo, face à subtração do convívio nos últimos meses.

À minha mãe, Anivalda Alves, e ao meu pai, Alberto Cândido, pela vida e pelo amor.

RESUMO

Partindo da visão de que o cumprimento das normas sobre responsabilidade fiscal possui caráter normativo estruturante na Constituição Federal e considerando o histórico de utilização de gastos tributários como instrumento de política fiscal pelo Brasil, a presente pesquisa aborda o tema das renúncias de receitas tributárias, a partir de uma análise conceitual do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, principal dispositivo legal a regular o tema. A inquietação que originou essa pesquisa está no questionamento se, considerando que o art. 14 da LRF tem como objetivo o equilíbrio fiscal e, nesse sentido, disciplina requisitos para que a renúncia de receitas advinda de benefícios e incentivos tributários não destoe desse resultado, é possível afirmar que as expressões “benefícios e incentivos tributários”, “renúncia de receitas tributárias”, “gasto tributário”, “isenção não geral”, “redução discriminada de tributos” e “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” estão suficientemente conceituados ou definidos para a correta identificação dos gastos tributários? Para tanto, realizou-se pesquisa mediante revisão bibliográfica, incluindo produção acadêmica e institucional nacional e estrangeira, além da análise dos principais julgamentos do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Contas da União sobre renúncia de receitas tributárias.

Palavras-chave: Gastos tributários; Renúncia de receitas tributárias; Benefícios e incentivos tributários; Art. 14 da LRF.

ABSTRACT

Starting from the view that compliance with the rules on fiscal responsibility has a structuring normative character in the Federal Constitution and considering the history of the use of tax expenditures as an instrument of fiscal policy by Brazil, this research addresses the theme of tax revenue waivers, based on a conceptual analysis of art. 14 of the Fiscal Responsibility Law, main legal device to regulate the theme. The concern that originated this research is the question whether, considering that art. 14 of the LRF aims at the fiscal balance and, in this sense, disciplines requirements so that the waiver of revenue stemming from tax benefits and incentives does not come from this result, it is possible to affirm that the expressions "tax benefits and incentives", "waiver of tax revenues", "tax expenditure", "non-general exemption", "discriminating reduction of taxes" and "benefits corresponding to differentiated treatment" are sufficiently reputed or defined for the correct identification of tax expenditures? To this end, a research was carried out through a bibliographic review, including academic and institutional national and foreign production, in addition to the analysis of the main judgments of the Supreme Court and the Federal Court of Auditors on waiver of tax revenues.

Keywords: Tax expenditures; Waiver of tax revenues; Benefits and tax incentives; Art. 14 of the LRF.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

BEA – *Budget Enforcement Act*

CF – Constituição Federal

CIAT - Centro Interamericano de Administrações Tributárias

CMAP - Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas

CMAS - Comitê de Monitoramento e Avaliação dos subsídios da União

CN – Congresso Nacional

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DAS - Documento de Arrecadação do Simples Nacional

DBT - Demonstrativo de Benefícios Tributários

DETRAN – Departamento Estadual de Trânsito

DF – Distrito Federal

DGT – Demonstrativo de Gastos Tributários

EC – Emenda Constitucional

EPP – Empresa de Pequeno Porte

FMI – Fundo Monetário Internacional

GAO – *Government Accountability Office*

GRH – *Gramm Rudman-Hollings Act*

GTMGT – *Grupo de Trabajo de Medición de los Gastos Tributarios*

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IFI - Instituição Fiscal Independente

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MC – Medida Cautelar

ME – Ministério da Economia

MOG – Ministério do Orçamento e Gestão

MP – Medida Provisória

NAO – *National Audit Office*

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OGU – Orçamento Geral da União

PADIS – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores

PASEP - Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Nacional

PLOA – Projeto de Lei Orçamentária Anual

PROUNI – Programa Universidade para Todos

RE – Recurso Extraordinário

RECOPA – Regime Especial de Tributação para Construção, Ampliação, Reforma ou Modernização de Estádios de Futebol

Relp - Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional

RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

RO - Rondônia

SECAP - Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria

SEI – Sistema Eletrônico de Informações

STF – Supremo Tribunal Federal

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 BENEFÍCIOS E INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS: TRATAMENTO CONSTITUCIONAL	20
1.1 O ESTADO FISCAL E A TRIBUTAÇÃO	20
1.2 A EXTRAFISCALIDADE NO ESTADO FISCAL	23
1.3 BENEFÍCIOS E INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS, ISENÇÕES E SUBSÍDIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	30
1.3.1 Benefícios e incentivos tributários - uma proposta de classificação a partir da Constituição Federal	31
1.3.2 As limitações constitucionais à instituição de benefícios e incentivos tributários	36
1.4. REGIMES CONSTITUCIONAIS E RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS	39
1.4.1 Regime tributário alternativo	41
1.4.2 Imunidades	47
1.5 AS EMENDAS CONSTITUCIONAIS NºS 95/2016; 106/2020; 109/2021, NA PERSPECTIVA DO ART. 14 DA LRF	51
1.5.1 EC nº 95/2016	51
1.5.2 EC nº 106/2016	56
1.5.3 EC nº 109/2021	59
2 AS RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	65
2.1 POR QUE AS DEFINIÇÕES SÃO IMPORTANTES?	65
2.2 DEFINIÇÕES DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS, RENÚNCIA DE RECEITAS E GASTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL	68
2.2.1 As instituições	71
2.2.2 A doutrina	80
2.2.3 O problema, a hipótese e as descobertas da pesquisa	98
2.2.3.1 A inexistência de definição objetiva e legal do sistema tributário de referência	103
2.2.3.2 Os gastos tributários e o orçamento	106
2.2.3.3 A inexistência de limites para os gastos tributários	109
2.2.3.4 A questão dos cálculos	112

2.2.3.5 A ausência de cláusulas de validade.....	114
2.2.3.6 A governança.....	116
3 OS DIÁLOGOS DAS RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS E AS ORIGENS DA LRF	119
3.1. O DIÁLOGO DAS RENÚNCIAS TRIBUTÁRIAS COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL	120
3.1.1. A Constituição Federal, o equilíbrio fiscal e o art. 14 da LRF.....	123
3.2 O ART. 14 DA LRF E A REMESSA À LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS	126
3.2.1 Cláusulas de vigência e governança dos gastos tributários na LDO	130
3.3 AS ORIGENS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	132
3.4. O ART. 14 DA LRF – UMA NORMA DE BLOQUEIO OU VAGA-LUME?	138
3.4.1 A inspiração do art. 14 da LRF.....	138
3.4.2 O projeto original e o atual art. 14 da LRF.....	141
3.5 ESQUADRINHANDO ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO ART. 14 DA LRF.....	150
3.5.1 Os incisos I e II do art. 14 e o Acórdão 2198/2020 do Tribunal de Contas da União...	155
3.5.2 A conjugação dos incisos I e II: uma terceira alternativa possível?	158
3.5.3 Isenção em caráter não geral; redução discriminada de tributos e tratamento diferenciado	165
4 A JURISPRUDÊNCIA DO STF E OS PRINCIPAIS JULGADOS DO TCU SOBRE RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS.....	181
4.1. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E AS RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS.....	181
4.1.1 Ações em face da LRF.....	181
4.1.2 Ações com base nos arts. 163, I da CF e 14 da LRF	186
4.1.3 Ações com base no art. 113 do ADCT	190
4.1.4 Ações da COVID-19	198
4.2 AS PRINCIPAIS DECISÕES DO TCU SOBRE RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS.....	200
CONCLUSÃO.....	212
REFERÊNCIAS	222

INTRODUÇÃO

A presente dissertação versará sobre o tema das renúncias de receitas tributárias, a partir de uma análise conceitual do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Partimos da visão de que o cumprimento das normas sobre responsabilidade fiscal pelos entes públicos possui caráter normativo estruturante na Constituição Federal, recebendo, inclusive, um capítulo próprio (art. 163 e seguintes).

Em decorrência deste caráter estruturante, não se pode permitir a existência de situações que conduzam a descontrole financeiro do Estado. Tais situações devem ser identificadas e corrigidas, seja por meio de mudanças de interpretação, alterações legislativas ou por meio de decisões judiciais.

Este estudo, portanto, é resultado da compreensão deste papel fundamental reservado ao cumprimento das normas sobre responsabilidade fiscal pelos entes públicos.

O Brasil possui um histórico de utilização da concessão de benefícios e incentivos tributários como instrumentos de política fiscal. Conforme dados publicados pelo Ministério da Economia no documento Orçamento de Subsídios da União 2021, “O total de subsídios da União alcançou R\$ 346,6 bilhões (4,65% do PIB) em 2020, sendo R\$ 26,0 bilhões de subsídios financeiros e creditícios (0,35% do PIB) e R\$ 320,7 bilhões de subsídios tributários (4,31% do PIB)”.¹

Em comparativo de gastos tributários em percentual do PIB entre países da América Latina (República Dominicana; Uruguai; Nicarágua; Costa Rica; Equador; Jamaica; Chile; México; El Salvador; Argentina; Panamá; Peru; Guatemala; Paraguai; Bolívia; Colômbia e Brasil)², o Brasil é um dos países com maiores gastos dessa natureza, na casa dos 4,43% em 2018, ficando atrás apenas de Costa Rica (2016 = 5,34%), Nicarágua (2013 = 5,40%), Uruguai (2014 = 6,35%) e República Dominicana (2017 = 6,45%).³

¹ BRASIL. Ministério da Economia, Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. **Orçamento de Subsídios da União 2021 – Relatório de Subsídios Tributários, Financeiros e Creditícios do Período de 2003 a 2020**. Brasília, julho de 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/orgaos/secretaria-de-avaliacao-planejamento-energia-e-loteria/osu/orcamento-de-subsidios-da-uniao-2013-5a-edicao/view>>. Acesso em: 1º dez. 2021.

² BRASIL. Ministério da Economia, Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2018-serie-2016-a-2021-base-conceitual-e-gerencial.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2021.

³ A RFB utilizou dados do *Inter-American Center of Tax Administrations* – CIAT.

O Sistema Tributário destina-se a fornecer receitas necessárias para financiar o Estado. Dentre as ações estatais, encontra-se a implementação das mais diversas políticas públicas, que são financiadas por gastos diretos ou indiretos. Neste último caso, o Estado deixa de arrecadar tributos ou parcelas de tributos para induzir determinado comportamento privado. Nas palavras da Instituição Fiscal Independente, “O governo concede desoneração tributária ao setor privado para incentivá-lo a tomar decisões que viabilizem o alcance de certos objetivos de interesse público”.⁴

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Título VI (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo II (Das Finanças Públicas) da Constituição Federal.

Um dos principais dispositivos do ordenamento jurídico brasileiro que regula a concessão de benefícios e incentivos tributários é o art. 14 da LRF. É ele que impõe, juntamente com o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e, mais recentemente, com o auxílio da Lei de Diretrizes Orçamentárias, requisitos ou condições para a utilização de gastos tributários.

Segundo Marcos Nóbrega, em comentário ao referido artigo, “Com o objetivo de não evitar, mas sim dotar de maior racionalidade e transparência a concessão de incentivos fiscais, a Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu artigo 14, passou a estabelecer uma série de requisitos para que os entes federados possam renunciar receitas mediante incentivos fiscais”.⁵

Benefício e incentivo tributário, renúncia de receitas tributárias, gastos tributários, isenção fiscal/tributária favor fiscal/tributário, privilégio fiscal/tributário, alívio fiscal/tributário, auxílio fiscal/tributário, desoneração fiscal/tributária, exoneração fiscal/tributária, estímulo fiscal/tributário, subsídio fiscal/tributário, dentre outras, são expressões muitas vezes utilizadas como sinônimos pela literatura jurídica e institucional.

Nos últimos anos, a nomenclatura “gastos tributários” tem ganhado força em elaborações, tanto acadêmicas como governamentais, sobre o financiamento estatal de políticas

⁴ BRASIL. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**, maio de 2018. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/541284/RAF16_MAIO2018_TopicoEspecial_Gastos.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2021.

⁵ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF**. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594859/mod_resource/content/1/NOBREGA%20Marcos%20-%20Ren%C3%BAncia%20de%20Receita_%20Guerra%20Fiscal%20e%20Tax%20Expenditure%20-%20Uma%20Abordagem%20do%20Art.%2014%20da%20LRF.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2021.

públicas. É o caso da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, que faz uso da expressão desde 2003 no demonstrativo exigido pelo art. 165, § 6º da CF.

Se por um lado os benefícios e incentivos tributários resultam na diminuição das receitas públicas, por outro, também indicam como o Estado gasta seus recursos, denotando uma grande proximidade com o debate sobre as despesas públicas, na forma de gastos diretos, inseridos nas peças orçamentárias.

Por isso, “gastos tributários” ou “gastos tributários indiretos” vem sendo reconhecida como a expressão que melhor espelha as desonerações que o governo faz por intermédio do Sistema Tributário Nacional, numa lógica semelhante à das despesas públicas, porém, diferentemente desta, à margem do orçamento.

Ocorre que o fato de ser mais difundida não significa, necessariamente, que determinada terminologia, muito menos o seu conteúdo, esteja elaborada o suficiente para permitir a apropriação pelos diversos atores que lidam com a temática.

Nesse sentido, quando se está diante de assunto com repercussões práticas tão importantes, como é, por exemplo, saber quanto, e no que o país gasta ao direcionar recursos públicos a particulares por intermédio de benefícios e incentivos tributários, investigar a existência de conceitos e definições sobre as expressões comumente utilizadas para designar essa forma de dispêndio pode auxiliar na tarefa de sua identificação e, conseqüentemente, potencializar a transparência do uso dos recursos públicos.

Assim, o trabalho abordará o art. 14 da LRF, objetivando pesquisar a existência de conceitos e definições sobre alguns dos elementos fundamentais que compõem o mencionado artigo, quais sejam, benefícios e incentivos, renúncia de receitas e gasto tributários, isenção não geral, redução discriminada de tributos e benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

A escolha desses elementos, que não são os únicos a compor o art. 14 da LRF, se faz pelas seguintes razões: os três primeiros, benefícios/incentivos, renúncia de receitas e gasto tributários, em função de que são expressões geralmente tomadas umas pelas outras, mas, será que realmente são sinônimos? Qual o conteúdo que carregam e como isso influencia na complexa discussão da classificação dos gastos tributários?

A eleição das três últimas expressões, isenção não geral, redução discriminada de tributos e benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, porque são figuras aparentemente pouco exploradas pelos estudos existentes, com alta densidade, portanto, de interrogações acerca do seu real significado. Conhecê-las melhor também poderá ser útil na identificação e na transparência dos gastos tributários no Brasil.

Problema

Nesse contexto, o problema que a pesquisa se propõe a responder é: considerando que o art. 14 da LRF tem como objetivo o equilíbrio fiscal e, nesse sentido, disciplina requisitos para que a renúncia de receitas advinda de benefícios e incentivos tributários não destoem desse resultado, é possível afirmar que as expressões “benefícios e incentivos tributários”, “renúncia de receitas tributárias”, “gasto tributário”, “isenção não geral”, “redução discriminada de tributos” e “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” estão suficientemente conceituados ou definidos para a correta identificação dos gastos tributários no Brasil?

Hipótese

Nossa hipótese é de que não há conceituações ou definições robustas, ou são elas insuficientes, acerca de benefício e incentivo tributário, renúncia de receitas tributárias, gasto tributário, isenção não geral, redução discriminada de tributos e benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, gerando confusão conceitual e insegurança jurídica na aplicação do art. 14 da LRF.

O raciocínio parte da premissa de que se trata de discussão relativamente recente na história jurídica do país, inaugurada com a Constituição Federal de 1988, a qual positivou em seu art. 165, § 6º, a obrigatoriedade de que o projeto de lei orçamentária seja 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. Além disso, é possível identificar dissensos consideráveis na doutrina sobre a caracterização de alguns desses termos.

Objetivo geral

O objetivo geral da pesquisa é estudar conceitualmente os elementos acima especificados para identificar eventuais lacunas ou deficiências conceituais e, ao final, sugerir caminhos para a superação dos problemas, se encontrados. O pressuposto é o de que lacunas ou deficiências podem levar o legislador e os intérpretes do texto legal a escolhas equivocadas, tanto na forma de observância, como em eventual dispensa de cumprimento da LRF.

Assim, resolver o problema proposto poderá contribuir para o esclarecimento da matéria no âmbito dos atores institucionais que precisam fazer escolhas sobre proceder ou não a gastos tributários, além de auxiliar na prática responsável da gestão fiscal.

Além disso, e tão importante quanto, trabalhar na seara dos conceitos, contornos e definições desses elementos também poderá agregar maior transparência às medidas que veiculam gastos tributários. Se existirem lacunas e deficiências, em ambiente de legislação tributária complexa como o brasileiro, tal circunstância pode ensejar que contribuintes melhor equipados econômica e juridicamente consigam tirar proveitos indevidos dessas incongruências, em detrimento dos contribuintes menos equipados, podendo gerar assimetrias indesejáveis no âmbito do tratamento entre contribuintes que se encontram em igual situação.

Em cenário de insegurança jurídica, há riscos de que o processo decisório estatal sobre a concessão, ou não, de um benefício ou incentivo tributário, ou a consecução de um gasto tributário, utilizando a linguagem mais recente, possa estar eivado de vícios, muitas vezes insanáveis ou, pelo menos não sanáveis sem consequências para os envolvidos, mormente para os cofres públicos.

Pode ser o caso, por exemplo, da concessão de uma isenção para determinado setor da economia, tida inicialmente como geral, em razão da pouca clareza conceitual do instituto, e que, depois, com mais vagar e aprofundamento, entende-se que na verdade era o caso de uma isenção em caráter não geral, atraindo a observância do art. 14 da LRF, de início dispensado.

Objetivos específicos

- Estudar as renúncias de receitas tributárias, a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, com ênfase nas disposições de seu art. 14, com o fim de verificar a existência de conceitos e definições acerca de elementos fundamentais do referido artigo, como benefícios e incentivos tributários, renúncia de receitas e gasto tributário;
- Pesquisar a respeito dos conceitos e definições das expressões isenção não geral, redução discriminada de tributos e benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, constantes do § 1º do art. 14 da LRF, objetivando verificar a existência de eventuais lacunas em torno dos conceitos e definições;
- Estudar os benefícios e incentivos tributários numa perspectiva constitucional, identificando os dispositivos relacionados com o tema, inclusive aqueles que impõem limitações à sua instituição;

- Sistematizar a jurisprudência do STF e os principais julgados do TCU acerca de renúncias de receitas tributárias.

Metodologia e referencial teórico

Para o cumprimento dos objetivos apresentados, a pesquisa utilizará o método indutivo e a técnica de revisão bibliográfica e documental. Serão estudadas produções científicas como livros, artigos de periódicos, teses, dissertações, além de documentos oficiais constantes de *sites* governamentais e não governamentais.

Vale especificar que por razões do curto intervalo de tempo de uma dissertação de mestrado, os dados numéricos e as análises apresentadas referem-se à esfera federal, não abrangendo os demais entes da federação.

Como referencial teórico serão utilizados a teoria de Stanley Surrey sobre gastos tributários; a obra “O Avesso do Tributo, e um conjunto de artigos científicos de Celso de Barros Correia Neto; a obra “Curso de Responsabilidade Fiscal”, de Weder de Oliveira; um conjunto de artigos científicos, produzidos por mais de duas décadas, por um dos autores da LRF, José Roberto Afonso; e a teoria do Construtivismo Lógico-Semântico.

Desenvolvimento

O trabalho se desenvolverá em quatro capítulos: 1) Benefícios e incentivos tributários: tratamento constitucional; 2) As renúncias de receitas tributárias no contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal; 3) Os diálogos das renúncias de receitas tributárias e as origens da LRF; 4) A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e os principais julgados do Tribunal de Contas da União sobre renúncia de receitas tributárias.

O primeiro Capítulo abordará os benefícios e incentivos tributários na perspectiva constitucional. Inicialmente serão introduzidas questões sobre o Estado fiscal, a tributação e a extrafiscalidade, situando os gastos tributários dentro desse contexto. Após, apresentaremos um panorama dos benefícios e incentivos tributários dentro da CF, com uma proposta de classificação a partir do uso dessas nomenclaturas pelo texto constitucional.

Em seguida, serão estudadas as limitações constitucionais à instituição de benefícios e incentivos tributários. Na sequência, os regimes constitucionais e sua interface com as renúncias de receitas tributárias: seriam esses regimes, as imunidades e os ditos regimes alternativos,

gastos tributários? Por fim, três analisaremos três Emendas Constitucionais: as de nºs 95/2016; 106/2020 e 109/2021, sob o olhar do art. 14 da LRF.

O segundo Capítulo será dedicado às renúncias de receitas tributárias no contexto da LRF. Primeiramente será apresentado o referencial teórico que justifica a importância dos conceitos e definições para o Direito, tendo como base a teoria do Construtivismo Lógico-Semântico. Na sequência, a pesquisa se dedicará ao núcleo central ora proposto, que é investigar a existência de conceitos e definições sobre benefícios e incentivos, renúncia de receitas e gastos tributários. Para esse intento, serão compulsadas as visões da doutrina e de instituições nacionais e estrangeiras. O final desse Capítulo será destinado a esmiuçar os resultados encontrados nessa busca conceitual.

O terceiro Capítulo cuidará dos diálogos das renúncias de receitas tributárias e das origens da LRF. Na primeira parte, o enfoque será o diálogo com a CF, onde se inclui a relação do tema com o princípio do equilíbrio fiscal e com a LDO. Na segunda parte serão vistas as origens e o contexto em que foi editada a LRF, assim como a inspiração para o seu art. 14.

Finalizando o Capítulo, será discutido o art. 14 da LRF de forma mais pormenorizada. Serão detalhados seus incisos I e II e o Acórdão 2198/2020, do TCU, assim como aprofundados os estudos conceituais sobre isenção em caráter não geral, redução discriminada de tributos e tratamento diferenciado, que constituem a outra fração do problema desta pesquisa.

O quarto e último Capítulo explanará acerca da jurisprudência do STF e dos principais julgados do TCU em torno das renúncias de receitas tributárias. No âmbito do STF, a pesquisa se concentrará nas manifestações do Tribunal sobre o art. 14 da LRF e o art. 113 do ADCT. No TCU, será feito um apanhado dos principais acórdãos da Corte de Contas cujo enfoque principal foram as renúncias tributárias.

Nas considerações finais, buscaremos resumir o panorama encontrado pelos estudos e sugerir alguns caminhos possíveis para a superação de eventuais problemas percebidos.

1 BENEFÍCIOS E INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS: TRATAMENTO CONSTITUCIONAL

1.1 O ESTADO FISCAL E A TRIBUTAÇÃO

A expressão “Estado Fiscal” refere-se aos Estados “cuja receita é principalmente (não exclusivamente) obtida a partir da instituição e cobrança de impostos.”⁶ De acordo com Ricardo Lobo Torres, o Estado Fiscal, que seria uma projeção financeira do Estado de Direito, conheceu três fases: a do Estado Fiscal Minimalista (final do séc. VIII ao início do séc. XX); a do Estado Social Fiscal (séc. XX - 1919 a 1989); e a do Estado Democrático e Social Fiscal (a partir da queda do muro de Berlim – 1989).⁷

O Estado Fiscal Minimalista seria o Estado Liberal Clássico, que se restringia ao exercício do poder de polícia, da administração da justiça e da prestação de alguns serviços públicos; o Estado Social Fiscal, corresponderia ao financeiro do Estado do Bem-estar Social, onde o Estado passa de mero garantidor das liberdades individuais à intervenção na ordem econômica e social; o Estado Democrático e Social Fiscal, acontece a partir da queda do muro de Berlim, e seria o correspondente ao Estado Democrático e Social de Direito.⁸

A Constituição Federal de 1988 externa as características dessa terceira fase noticiada pelo jurista, sobretudo quando se verifica que nesse tipo de Estado “se equilibram a justiça e a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade”.⁹

Já em seu primeiro artigo, a CF determina que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito e tem entre os seus fundamentos a cidadania e a dignidade da pessoa humana. Como afirma Gilmar Ferreira Mendes, “A construção do Estado Democrático de Direito, anunciado pelo art. 1º, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda”.¹⁰ E prossegue o Ministro do STF aduzindo que

O tributo, principal forma de receita do Estado Moderno, revela-se componente fundamental de sua estrutura, bem como do modelo econômico adotado no país. A efetivação dos direitos fundamentais, declarados e assegurados na Constituição, não se faz sem o dispêndio de recursos, fato que não se limita aos direitos prestacionais.

⁶ ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte, MG: Letramento; casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020, p. 12.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 8-9.

⁸ *Ibidem*, p. 8.

⁹ *Ibidem*, p. 8.

¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1487.

Dessa forma, o tema de tributação conecta-se com o próprio cerne da Constituição, os direitos e garantias fundamentais.¹¹

Sergio André Rocha aduz que o sistema de financiamento do Estado brasileiro disposto na CF “tem matriz essencialmente tributária, não havendo previsão de fontes não fiscais relevantes para a obtenção de receitas públicas”.¹² Completa o raciocínio fazendo a ligação entre esse tipo de organização estatal e o valor inalienável da liberdade: “No Estado Fiscal, o tributo passa a ser visto como o preço da liberdade. De fato, é o pagamento de tributos pelos cidadãos que permite ao Estado a satisfação de suas necessidades financeiras e ao cidadão a liberdade de atuação econômica”.¹³

A forma de financiamento de um Estado reflete a forma de governo desse Estado. Os tributos viabilizam a democracia, na medida em que financiam o próprio Estado. Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, asseveram que “As decisões sobre formulação de políticas públicas não devem ser tomadas com base numa hostilidade imaginária entre a liberdade e o coletor de impostos; se esses dois fossem realmente adversários, todas as nossas liberdades básicas correriam o risco de ser abolidas”.¹⁴

Nesse contexto, de que o principal instrumento financeiro que viabiliza o Estado Fiscal são os recursos oriundos da tributação, é relevante observar que as prestações estatais aos cidadãos não se restringem aos direitos positivos (entendidos, resumidamente, como aqueles que exigem prestações do Estado e que promovem a igualdade, como, por exemplo, programas de renda mínima). A todo direito corresponde um custo, inclusive em relação aos ditos direitos negativos (entendidos como aqueles que afastam, protegem o cidadão do Estado e promovem a liberdade, a exemplo do direito de propriedade).¹⁵

Stephen Holmes e Cass R. Sunstein exploraram a temática com precisão ao afirmar que “todos os direitos passíveis de imposição jurídica são necessariamente positivos” e que “Não há direito algum que se resuma ao direito de ser deixado em paz pelos agentes públicos; todos os direitos implicam uma pretensão e uma resposta afirmativa por parte do Estado”.¹⁶

Vários são os exemplos listados por eles e que corroboram tais assertivas – cite-se o caso do direito de propriedade privada, onde o arcabouço normativo não se limita a deixar os

¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1488.

¹² ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte, MG: Letramento; casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020, p. 14

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 19.

¹⁵ *Ibidem*, p. 27.

¹⁶ *Ibidem*, p. 30.

proprietários em paz, mas também a assegurar ações coercitivas via o Poder Judiciário para retomá-lo dos não proprietários.

Considerando que a máquina judiciária é paga com recursos públicos, não é adequado supor que tal direito seja negativo. Ao contrário, no exemplo vertido, possivelmente o proprietário solicitará, por intermédio da prestação jurisdicional, que o Estado aja e lhe devolva o direito de usar e gozar da coisa que entende como sua.

Nessa perspectiva, Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, afirmam que “O financiamento de direitos básicos por meio da renda tributável nos ajuda a ver claramente que os direitos são bens públicos: serviços sociais pagos pelo contribuinte e administrados pelo governo, cujo objetivo é aperfeiçoar o bem-estar coletivo e individual. Todos os direitos são positivos.”¹⁷

Partindo dessa lógica, de que os direitos são bens públicos, que possuem um custo e, tendo presente a necessidade de efetivação das políticas públicas cravadas no texto constitucional (acesso à saúde, à educação, à cultura, proteção da propriedade privada, dentre tantos outros), a questão das finanças públicas adquire especial importância. Tathiane Piscitelli observa que o tema está “no centro do debate relativo à manutenção do Estado”, e que

(...) é bastante lógico afirmar que o modelo de Estado adotado limita e informa a estrutura necessária do sistema tributário que, por sua vez, provê os recursos materiais. Desse modo, mesmo que a função inicial e constitutiva do direito tributário seja o financiamento da estrutura administrativa e, de forma geral, a garantia da ordem interna e a segurança nacional, pela existência de meios financeiros para tanto, o desenho institucional do Estado confere à tributação um papel adicional e conectado ao primeiro: o de realizar os próprios objetivos do Estado, em sentido amplo.¹⁸

No Estado Fiscal, arrecadar e gastar bem passa a ser obrigação do Estado. Nesse cenário, a concessão de benefícios e incentivos tributários possui contornos que não podem escapar aos debates mais consistentes. A uma, porque “são estruturas normativas que, de alguma forma, afetam a obrigação tributária, em sentido amplo, seja para reduzir o *quantum* devido, seja para eliminar completamente o tributo”¹⁹; a duas, porque “assumem particular importância também os fins que justificam sua concessão e os efeitos externos que produzem ou devem produzir”.²⁰

Em outras palavras, a concessão de benefícios e incentivos tributários, na medida em que afastam ou diminuem o dever fundamental de pagar impostos, o qual “é um dever de cidadania que decorre da inserção do indivíduo em determinada coletividade”²¹, significa, na

¹⁷ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 35.

¹⁸ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2021, p. 13-15.

¹⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 27.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte, MG: Letramento; casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020, p. 19.

prática, e sem adentrar a aspectos das discriminações necessárias e autorizadas, que determinado grupo de contribuintes gozará de situação mais vantajosa em relação aos demais.

Por isso, mas não apenas, também importam as finalidades que justificam a concessão desses benefícios e incentivos tributários, assim como os efeitos esperados dessas benesses estatais. Não é demais lembrar que se alguns não pagam, outros pagarão por eles.

Sergio André Rocha entende que um dos maiores problemas do Sistema Tributário Nacional “reside na concessão de benefícios extrafiscais, ou seja, benefícios que não são ajustes de capacidade contributiva, mas concedidos como forma de induzir comportamento”.²²

O jurista justifica a afirmação em razão de que tais benefícios fiscais “precisam ser controlados em sua finalidade e no alcance de seus objetivos, sob pena de corroerem o princípio da isonomia enquanto generalidade da tributação e fazer com que a carga tributária efetiva suportada pelos contribuintes seja bem menor do que a alíquota nominal (...)”.²³

1.2 A EXTRAFISCALIDADE NO ESTADO FISCAL

Conforme visto no subitem 1.1, somos um “Estado Fiscal”. Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes,

A gestão fiscal responsável encontra, portanto, na tributação o principal instrumento para o financiamento do Estado. E foi esse o instrumento adotado primordialmente para o financiamento do Estado brasileiro na Constituição de 1988. Essa constatação revela a importância assumida pela tributação no Estado moderno.

O Estado brasileiro baseia-se em receitas tributárias. Um texto constitucional como o nosso, pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais aos cidadãos, deve oferecer ao Estado instrumentos suficientes para que possa fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais requer. O tributo é esse instrumento.²⁴

Assim, uma das primeiras perguntas que saltam da mente é: se somos um Estado Fiscal, portanto, custeado com recursos advindos da arrecadação de tributos, como é possível conciliar essa condição com o manejo de tributos que não têm em si a função essencial de arrecadação, tributos com função extrafiscal? E então, chegamos às noções de extrafiscalidade e à sua relação com o tema desta pesquisa.

Uma questão essencial para entender a extrafiscalidade, passa pela discussão sobre a finalidade dos tributos – seria apenas arrecadatória ou haveria algo além? No dicionário jurídico

²² ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte, MG: Letramento; casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020, p. 19.

²³ *Ibidem*, p. 30.

²⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1513.

tributário, extrafiscalidade é a “utilização da competência tributária como instrumento de ação política, econômica e social, em detrimento do objetivo arrecadatório”.²⁵ Pela definição do instituto já é possível perceber que a arrecadação, embora sua máxima importância no bojo de um Estado Fiscal, pode não ser o único objetivo dos tributos.

A doutrina se refere à função arrecadadora e à função indutora dos tributos:

Na *função arrecadadora*, tem uma relação *mediata* com as funções fiscais, tendo em vista que é o meio mais relevante para a obtenção de recursos financeiros pelo Estado. Paralelamente, pode-se apontar no tributo uma relação *imediate* com aquelas funções, quando se tem em conta sua *função indutora* de comportamentos.²⁶

Dito de outra forma, “No que se refere à atividade tributária, é comum afirmar-se que ela se volta à consecução do interesse público de duas maneiras: mediatamente, como meio de geração de receitas públicas, e imediatamente, como meio de intervenção na ordem econômica”.²⁷ Na primeira situação, está-se diante da fiscalidade e, na segunda, da extrafiscalidade.

O tributo teria, assim, ao lado da função arrecadadora, as funções a) distributiva, b) alocativa ou indutora e c) estabilizadora. Conforme Richard Abel Musgrave e Peggy B. Musgrave *apud* Luís Eduardo Schoueri,

Ao tributar, o Estado acaba por produzir efeitos na economia. Tais efeitos se apontam como:

- distributivos: quando se tem em conta que é possível, com a tributação, redistribuir a renda, tirando mais de uns e aplicando mais em favor de outros. No Estado Social, a redistribuição visa à redução de desigualdades sociais;
- alocativos: quando se tem em conta que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia, pois acaba por ter reflexos na forma como a totalidade dos recursos é dividida para utilização no setor público e no setor privado. Reflexo da função alocativa, tem-se a indução de comportamentos. Afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico;
- estabilizadores: quando se tem em conta que a política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, equilíbrio na balança de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico.²⁸

Conforme Celso de Barros Correia Neto,

a fiscalidade designa situação em que se usa do tributo para o atendimento de objetivos, estrita ou predominantemente, financeiros, ou seja, para arrecadar. E a extrafiscalidade, por sua vez, define-se pela negativa: será extrafiscal toda atividade tributária que se guie, exclusiva ou predominantemente, por outros critérios, objetivos ou interesses diversos da aquisição de recursos públicos.²⁹

²⁵ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 126.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 34.

²⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 81.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 35.

²⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 82.

Contudo, o doutrinador adverte que na prática não é tarefa simples separar essas duas noções, porque um tributo com finalidade arrecadatória também carregará alguma finalidade ou efeitos extrafiscais, sendo a recíproca verdadeira.³⁰ Não obstante a CF tenha conferido tratamento diferenciado para os ditos tributos regulatórios, extrafiscais ou aduaneiros, relativizando os princípios da legalidade e da anterioridade, nenhum tributo é apenas arrecadatório ou extrafiscal.

Nesse contexto, há quem teça críticas à classificação dos tributos a partir da extrafiscalidade, em arrecadatórios e regulatórios. É o caso de Luís Eduardo Schoueri, para quem “todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau. Por isso mesmo, normas tributárias indutoras podem ser veiculadas em qualquer tributo”.³¹

Helena Taveira Torres, ressalta o caráter ambíguo do termo *extrafiscal*. Salienta que a expressão “pode significar a decisão política ou a vontade do legislador, a realização concreta do fim prático pretendido, a conduta do particular afetado pela medida, o efeito da norma jurídica ou a pretensão de efetivar a justiça distributiva, pela redistribuição de rendas.” Por isso, complementa que “é sempre necessário determinar objetivamente o que se quer significar com esse termo, cujo uso somente se justifica por louvor à tradição e à simplificação”.³²

Referindo-se ao fato de que por muito tempo o estudo da extrafiscalidade tenha sido considerado secundário pela doutrina clássica do Direito Tributário brasileiro, para a qual se deveria centrar mais na norma e não em suas finalidades e efeitos, Martha Leão explica que a discussão sobre a extrafiscalidade é fundamental para romper com essa lógica equivocada e que

deve-se atentar para o fato de que não se pode deixar de fora da ciência do direito tributário o estudo de finalidades e efeitos das normas tributárias. Não compreendê-las e não reconhecê-las leva a um resultado perigoso de não controlá-las. Daí a importância da retomada do tema e de seu enfrentamento pela doutrina como forma de pressionar também pela aplicação dos mecanismos de controle atinentes a essas normas.³³

Partindo da premissa de que os tributos também são um “importante instrumento, pelo qual o sistema político põe em prática o seu conceito de justiça distributiva ou econômica”³⁴, a

³⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 82, 83.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 149.

³² TORRES, Helena Taveira. Relação entre Constituição Financeira e Constituição Econômica. *In* **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 130.

³³ LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: Entre Finalidade e Controle. *In* **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 168-170.

³⁴ *Ibidem*, p. 170. A autora também aduz que “É nesse contexto que se fala em ‘instrumentalização do direito tributário’, ou seja, o direito sendo usado como instrumento, meio, ferramenta para a indução do comportamento com vistas a uma determinada finalidade estatal.”

autora também problematiza a questão de como identificar as normas extrafiscais. Seriam, então, duas as correntes existentes.

A corrente tradicional, que prega a possibilidade de identificação das normas tributárias extrafiscais a partir da existência de uma finalidade principal não arrecadatória, mas, vinculada a fins políticos, econômicos ou sociais, dando origem à teoria da identificação pela finalidade, e a corrente que entende que não seria possível identificar essa finalidade objetivada na lei e o fato de que todas as normas tributárias têm efeitos extrafiscais. Esse último é o posicionamento de Schoueri.³⁵

De acordo com Martha Leão, ao enfrentar a temática da indução, Schoueri “reconhece que todo tributo possui em alguma medida efeitos indutores, já que ele passa a ser um elemento a ser considerado pelo contribuinte quando da tomada de uma decisão e, por isso, trata a indução como um dos possíveis efeitos da norma”.³⁶

Enfim, trata-se, para essa corrente, do reconhecimento apenas de efeitos extrafiscais e não de uma finalidade extrafiscal na norma tributária extrafiscal. A discussão, que a princípio parece apenas teórica, é relevante, sobretudo, quando presente a questão do controle a ser feito sobre a norma. Expondo a necessidade de um duplo controle sobre a legislação extrafiscal, a jurista assim expõe seu raciocínio, de todo importante ao debate sobre gastos tributários, veiculados por intermédio de legislação marcadamente extrafiscal:

É preciso, porém, esclarecer que a defesa pela importância da finalidade não significa a desconsideração dos efeitos. Muito pelo contrário: o que se pretende é um duplo controle sobre as normas tributárias extrafiscais. De um lado, **um controle de finalidade, vinculado à sua mera edição, para que se verifique a legitimidade do fim extrafiscal, a pertinência do critério de discriminação adotado e a proporcionalidade da restrição dos demais princípios envolvidos.** De outro lado, **um controle permanente de eficácia, vinculado aos efeitos concretos produzidos pela norma, para que se verifique se, no plano fático, a norma se mostrou apta para a produção dos efeitos visados e, portanto, se ela se mostra eficaz e proporcional ante a utilização instrumental do tributo para esse fim.** (Os grifos não constam do original).³⁷

Não são poucas as nuances que entrelaçam o debate sobre a extrafiscalidade, desde a sua importância para o campo do Direito, passando pelas zonas cinzentas para sua identificação, até o seu controle, que conversa com elementos de validade e de eficácia da extrafiscalidade.

O fato, é que a extrafiscalidade encontra abrigo na ordem constitucional vigente, não apenas em razão da atenuação às limitações constitucionais ao poder de tributar para alguns

³⁵ LEÃO, Martha. **Extrafiscalidade: Entre Finalidade e Controle.** In **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance.** Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 174.

³⁶ *Ibidem.*

³⁷ *Ibidem*, p. 177-178.

tributos de caráter extrafiscal mais acentuado, mas também pelo fato de que em diversos dispositivos o texto se vale dos tributos como instrumento de política pública, a exemplo do art. 151, I da CF, para citar apenas um, dentre os vários comandos existentes.

Ademais, numa Constituição dirigente como a nossa, entender a tributação como uma das possibilidades de realização de outros fins que não somente o da arrecadação, auxilia na complexa tarefa de interrelacionar os diversos sistemas inseridos no texto constitucional e, mais que isso, na compreensão de que para a consecução dos direitos fundamentais nela insculpidos deve-se fazer uso de todos os instrumentos legítimos para tanto, sendo a tributação com finalidade extrafiscal um deles.

Ainda que em tom mais crítico à figura da extrafiscalidade, Heleno Taveira Torres não destoa desse pensamento, quando afirma que

O resultado fático de ‘extrafiscalidade’ é decorrência da interconstitucionalidade com a constituição econômica, cujo intervencionismo dirige-se ao cumprimento das competências constitucionais, **com o objetivo de efetivar direitos fundamentais, promover o desenvolvimento ou proteger o mercado interno.** (Os grifos não constam do original).³⁸

Assim, quando se utiliza normas tributárias com outros objetivos diversos da arrecadação,

o tributo será, tanto quanto os demais instrumentos de intervenção pública, meio de modelar condutas e interferir no curso dos acontecimentos, e não, preponderantemente, ferramenta de captação de receitas para o Estado. É este o cerne da noção de extrafiscalidade: o aproveitamento dos efeitos produzidos pela incidência tributária para a realização de outras competências constitucionais.³⁹

E aqui se chega a um outro ponto, para alguns superado, porque entendem como inexistente, mas que geralmente volta à tona: trata-se da interface ente a tributação, a neutralidade e a extrafiscalidade.

Também chamada de princípio, valor ou de ideal a ser perseguido, “a neutralidade tributária deve ser observada para que o tributo não se torne um elemento fundamental nas decisões adotadas pelos agentes econômicos no que tange à alocação de investimentos, ou se traduza em um fator de desequilíbrio para o sistema econômico”.⁴⁰

Contudo, a ideia da extrafiscalidade contemplada no texto constitucional já indica que a neutralidade tributária está longe de ser um valor absoluto. Nos dizeres de Celso de Barros

³⁸ TORRES, Heleno Taveira. Relação entre Constituição Financeira e Constituição Econômica. *In* **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne(Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 134

³⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 92-93.

⁴⁰ FARO, Maurício Pereira; ROCHA, Sergio André. **Neutralidade Tributária para consolidar concorrência**. Revista Consultor Jurídico, agosto de 2021. Disponível em: <ConJur - Neutralidade tributária como fator fundamental para a livre concorrência>. Acesso em: 15 jun. 2022.

Correia Neto, “Em certa medida, o próprio conceito de extrafiscalidade está identificado com a não neutralidade tributária”.⁴¹

Helena Taveira Torres chega a afirmar que “A neutralidade tributária é uma quimera”, que “a atividade financeira do Estado nunca foi neutra, nem aqui, nem alhures”, e que “todo e qualquer gasto público relevante ou ato de criação ou aumento de tributo é intervenção direta e indireta sobre a macro e a microeconomia de uma nação, a modificar o volume da renda total disponível ou a distribuição de rendas”.⁴²

Em que pese as verdades contidas na assertiva de que a manipulação de um tributo sempre produzirá consequências, ainda que somente no âmbito de algum microuniverso de contribuintes atingidos, a aceitação da generalização da inexistência de nenhuma neutralidade pode trazer como consequência a naturalização do desrespeito de normas constitucionais, como, por exemplo, dos princípios do Sistema Constitucional Tributário, quando da utilização da extrafiscalidade, o que não se pode tolerar num Estado Democrático de Direito.

A discussão sobre neutralidade tributária deve estar presente, mesmo que de forma programática, quanto mais não seja para evitar que a tributação, ou a não tributação (quando em voga gastos tributários), promova distorções indesejadas.

A reflexão se justifica porque de acordo com Martha Leão, “a doutrina reconhece que a tributação extrafiscal cria desigualdades entre os contribuintes com relação ao critério da capacidade econômica, distinções estas justificadas pela finalidade pública vinculada à criação do tributo indutor”.⁴³

Esse também é o posicionamento de Eduardo de Moraes Sabbag, quando assevera que “Não se pode deixar de registrar que qualquer tipo de benesse fiscal tem a ‘ponta da discriminação’, porquanto toda tentativa de igualar os iguais, na relativização da isonomia, provocará uma desigualação entre esses iguais e outros, porventura, desiguais”.⁴⁴

Assim, para que as normas que veiculam essas desigualdades sejam juridicamente hígdas, necessariamente precisam ser ancoradas na Constituição Federal. Os princípios da

⁴¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 103.

⁴² TORRES, Helena Taveira. Relação entre Constituição Financeira e Constituição Econômica. *In* **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 136.

⁴³ LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: Entre Finalidade e Controle. *In* **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 178.

⁴⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais. *In* **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Hugo de Brito Machado (Coord.), São Paulo: Malheiros, 2015, p. 99.

isonomia e da capacidade contributiva (sendo este um desdobramento daquele), devem ser aplicados às normas extrafiscais, mesmo que indiretamente, como parâmetro.⁴⁵

A teor da doutrina, “O importante será observar a finalidade da norma. Acaso a norma assumira caráter extrafiscal, a capacidade contributiva e a igualdade serão aplicadas apenas como parâmetro, modelo de conduta, e não para a realização de distinção entre os contribuintes. (...)”.⁴⁶ Na mesma toada, consigna-se que, apesar disso, sobre as normas extrafiscais “é exercido juízo quanto à proporcionalidade, adequação, necessidade e razoabilidade que possuem para verificação de sua manutenção no ordenamento jurídico”.⁴⁷

E aqui se chega à intersecção entre as noções de extrafiscalidade e o objeto deste estudo. A explicação de Celso de Barros Correia Neto, da qual nos valem, é bastante precisa quando diz que

Ao destacar que o conceito de extrafiscalidade abre o discurso jurídico do tributo para elementos que, em princípio, estariam além da obrigação tributária, queremos dizer que é nesse espaço que se inserem as questões atinentes às finalidades e aos efeitos das exações e, por conseguinte, é também nele que se situam os incentivos e as renúncias fiscais.⁴⁸

A construção faz todo o sentido quando pensamos que, se para atingir determinadas finalidades e produzir determinados efeitos os Governos podem se valer dos gastos tributários (ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais, visto do lado dos contribuintes), logo, os gastos tributários se situam na esfera da extrafiscalidade, a ela devendo se conformar, inclusive no que tange aos limites e controles.

Nessa moldura, os ensinamentos de Alexandre Silveira e Fernando Scaff também contribuem para se visualizar os gastos tributários dentro das políticas de extrafiscalidade:

Se considerarmos, com Avi-Yonah (entre outros), que o tributo se presta também a propósitos regulatórios e redistributivos, então devemos igualmente aceitar que há diversas circunstâncias e razões para que o gestor público decida pela relativização da regra de incidência, de maneira que determinados contribuintes, visando ao alcance de interesses legítimos, fiquem desobrigados do recolhimento tributário.⁴⁹

⁴⁵ PIMENTA, Daniel de Magalhães; LIMA, Livia Ighes Ribeiro; MOURA, Rafael Braga de. **O Alcance e os Limites da Extrafiscalidade**. In **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 101.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 162, *Apud* PIMETA, Daniel de Magalhães; LIMA, Livia Ighes Ribeiro; MOURA, Rafael Braga de. O Alcance e os limites da Extrafiscalidade. In **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance** Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 101.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p.123.

⁴⁹ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Hugo de Brito Machado (Coord.), São Paulo: Malheiros, 2015, p. 29.

1.3 BENEFÍCIOS E INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS, ISENÇÕES E SUBSÍDIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal abriga a concessão de benefícios e incentivos tributários, isenções e subsídios, ou a utilização da extrafiscalidade por intermédio dos gastos tributários, como um dos instrumentos de intervenção do Estado na economia. São vários as passagens do texto onde o constituinte permite essa afirmação.

As expressões “benefícios”, “incentivos”, “isenções” e “subsídios” às vezes são utilizadas como institutos jurídicos diferentes, às vezes como sinônimos, dando a entender que o constituinte primou menos pela técnica e mais pelo zelo, objetivando não deixar nenhuma situação de gasto tributário a descoberto.

Sobre a mistura de institutos inserida no art. 165, § 6º da CF, José Maria Arruda de Andrade destaca a perspicácia da CF ao adotar tal técnica:

A Constituição Federal adotou uma técnica de redação perspicaz ao procurar não se valer de algum instituto jurídico-tributário específico e determinando a regra de controle sobre as renúncias. Mas, pelo contrário, utilizou-se de figuras distintas, semelhantes ou, por vezes, idênticas, de forma a estabelecer uma enumeração exemplificativa que não delimitasse, indevidamente, o seu controle, daí a referência textual a: isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia.⁵⁰

Em algumas passagens, o texto constitucional não se vale de linguagem tipicamente tributária, mas de redação mais elaborada que, na prática, também denota o caráter extrafiscal da política pública ali desenhada. Esse é o caso do ITR, conforme disposto no art. 153, § 4º, I e II. Abaixo, um resumo estruturado desse panorama.

A CF utiliza a palavra “**BENEFÍCIOS**” nos seguintes dispositivos: art. 155, § 2º, XII, g; art. 156, § 3º, III; art. 165, § 6º; art. 167-A, X; art. 167-D; art. 195, § 3º; art. 88, II do ADCT; art. 109, § 2º, II do ADCT.

A palavra “**INCENTIVOS**” (e seus relacionados, como “incentivará” e “incentivador”), por sua vez, além dos artigos acima transcritos (155, § 2º, XII, g; 156, § 3º, III; 167-A, X; 167-D; 195, § 3º; 88, II do ADCT; 109, § 2º, II do ADCT), aparece: art. 7º, XX; art. 43, § 2º, III e § 3º; art. 151, I; art. 174; art. 187, I e III; art. 198, § 7º; art. 216, § 3º; art. 217, IV; art. 227, § 3º, VI; art. 40 do ADCT; art. 41 do ADCT.

⁵⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. Responsabilidade Fiscal dinâmica e incentivos tributários: de quem é o dever de apresentar os números do impacto fiscal? **Revista Fórum de Direito Financeiro Econômico**, Belo Horizonte, ano 10, nº 19, p. 189-213, mar./2020/ago./2021.

No plano das “ISENÇÕES”, além dos artigos antes mencionados (43, § 2º, III; 155, § 2º, XII, g; 156, § 3º, III; 165, § 6º; 88, II do ADCT) que também se utilizaram da expressão, a CF dispôs acerca do instituto nos artigos 151, III e 36 do ADCT.

“SUBSÍDIOS” revela-se doze vezes na CF, mas, importam apenas seis recorrências, porque as demais são relacionadas com subsídios de servidores públicos e pagamento de pessoal, objetos estranhos à presente análise: art. 72; art. 165, § 6º; art. 167-A, IX; art. 177, § 4º, II, a; art. 227, § 3º, VI; art. 109, § 2º, I do ADCT.

O quadro acima mostra a quantidade expressiva de dispositivos em que a CF emprega a extrafiscalidade como instrumento de intervenção estatal, atribuindo a essa finalidade dos tributos o caráter de relevância que ela assume no estudo do Direito Tributário, Financeiro e Econômico.

1.3.1 Benefícios e incentivos tributários - uma proposta de classificação a partir da Constituição Federal

Há inúmeras classificações elaboradas pela doutrina de Direito Tributário em torno dos benefícios e incentivos tributários. Trata-se de universo abundante, complexo, onde inúmeras teorias convivem umas com as outras sem, contudo, existirem certas ou erradas, apenas diferentes, mais ou menos detalhadas, com base nesse ou naquele critério. É daquelas matérias em que o infinito é o limite para a criação.

Na busca pela melhor forma de compreensão desse universo, há juristas que entendem tratar-se de esforços despiciendos, porque não agregariam muito ao fato de que no Brasil gastos tributários ou gastos indiretos, benefício e incentivo fiscal/tributário, renúncia de receitas tributárias, isenção fiscal/tributária, favor fiscal/tributário, privilégio fiscal/tributário, alívio fiscal/tributário, auxílio fiscal/tributário, desoneração fiscal/tributária, exoneração fiscal/tributária, estímulo fiscal/tributário, subsídio fiscal/tributário, dentre outras expressões, não raras vezes, são tomadas umas pelas outras.

A matéria será mais bem esmiuçada, sob o aspecto conceitual, no Capítulo 3. Nesse momento, a ideia é trazer à lume uma proposta de classificação de benefícios e incentivos tributários que leve em conta a utilização dos termos pela CF.

Desde logo, pontua-se que a isenção é um instituto de direito tributário, prevista nos arts. 175 e seguintes do Código Tributário Nacional e, por meio dela, podem ser concedidos benefícios e incentivos tributários, ou, ao reverso, feitos gastos tributários. O mesmo pode ser dito quanto a “anistias”, “remissões”, “redução de base de cálculo” e “concessão de crédito

presumido”: são meios jurídicos, veículos para a concessão de benefícios e incentivos tributários.

Registramos, também, a inadequação do termo “subsídios” para indicar benefícios e incentivos tributários/gastos tributários. A palavra aparece em três, dos seis dispositivos acima expostos, vinculada a “despesas”, referindo-se a CF a “despesas com subsídios” (arts. 72; 167-A, IX e 109, § 2º, I do ADCT). No art. 165, § 6º, está ao lado de isenções, anistias, remissões e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. No art. 177, § 4º, II, a, indica sinônimo de estímulo e, no art. 227, § 3º, VI, figura ao lado de incentivos fiscais, também com a conotação de estímulo.

O Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019 (“Institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas”), considera subsídios da União, “o conjunto de benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia de que trata o § 6º do art. 165 da Constituição.” Assim, para os fins do mencionado ato normativo, os gastos tributários (benefícios de natureza tributária) são uma espécie de subsídio – subsídios tributários.

No documento “Orçamento de Subsídios da União 2021”, a SECAP/ME conceitua subsídio como “um instrumento de política pública que visa reduzir o preço ao consumidor ou o custo ao produtor.” Esclarece que na União, “há subsídios tanto no lado da despesa (subsídios ou benefícios financeiros e creditícios), quanto no lado da receita (subsídios ou benefícios tributários)”.⁵¹

E complementa, no sentido de que “Sob a ótica macroeconômica, subsídio governamental constitui assistência de natureza financeira, creditícia ou tributária, que visa fomentar a atividade econômica por meio da correção de falhas ou imperfeições de mercado, ou ainda, reduzir desigualdades sociais e regionais”.⁵²

Percebe-se, pois, que o termo foi definido apoiado em uma ótica mais econômica, do que propriamente em rigores jurídicos. Aliás, a SECAP esclarece na nota de rodapé nº 7 do documento antes comentado, que para fins daquela publicação “os subsídios, ou benefícios

⁵¹ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. Brasília, julho/2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos-osu/orcamento-de-subsidios-da-uniao-05a-edicao.pdf/view>>. Acesso em: 29 jun. 2022.

⁵² BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. Brasília, julho/2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos-osu/orcamento-de-subsidios-da-uniao-05a-edicao.pdf/view>>. Acesso em: 29 jun. 2022.

tributários considerados se restringem aos chamados gastos tributários, conforme conceituação da Secretaria da Receita Federal do Brasil”.⁵³

Para Régis Fernandes de Oliveira,

O *subsídio* tomou novos conteúdos com o advento da Emenda Constitucional nº 19/98 que passou a ser a remuneração dos agentes políticos (inciso IX do art. 37, com redação dada pela EC nº 41/2003). **Deve, pois, ser abandonado como palavra identificadora do auxílio fornecido através de recursos orçamentários.** (Os grifos não constam do original).⁵⁴

Seguindo esse argumento, procede o afastamento da expressão “subsídios” como identificadora de auxílio fornecido por meio de recursos orçamentários e não orçamentários, porque a inadequação também pode ser estendida para esta segunda situação, pelas mesmas razões erigidas pelo jurista.

Tendo em vista que em alguns artigos a CF lança mão das expressões “benefícios e/ou incentivos **fiscais**” (art. 155, § 2º, XII, g; art. 156, § 3º, III; art. 195, § 3º; art. 88, II do ADCT) e, em outros, vale-se das nomenclaturas “benefícios e/ou incentivos **tributários**” (art. 167-A, X; art. 167-D; art. 109, § 2º, II do ADCT), a primeira classificação que reputamos útil diz respeito aos termos “**fiscal**” e “**tributário**”.

Também chama a atenção o fato de que nesses, e em outros dispositivos, a CF utiliza benefícios e/ou incentivos. Então, situar em planos diferentes “benefícios” e “incentivos”, igualmente é uma classificação que faz sentido. Reforça a assertiva os vários comandos em que a CF utiliza isoladamente o termo “incentivos fiscais” (art. 151, I; art. 227, § 3º, VI, arts. 40 e 41 do ADCT), desacompanhado de “benefícios”.

Começando pela classificação de **benefícios e incentivos fiscais** versus **benefícios e incentivos tributários**, de acordo com a doutrina, o termo “fiscal” é mais amplo que “tributário”, apesar de que ambos são normalmente utilizados como sinônimos.

José Roberto Afonso e Érica Diniz propõem usar a denominação benefícios fiscais para se referir a benefícios financeiros e creditícios (realizados por meio de fundos e programas de governo e que são ora explícitos e ora implícitos no orçamento geral da União) e aos tributários (desonerações tributárias).⁵⁵

⁵³ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. Brasília, julho/2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos-osu/orcamento-de-subsidios-da-uniao-05a-edicao.pdf/view>>. Acesso em: 29 jun. 2022.

⁵⁴ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 632.

⁵⁵ AFONSO, José Roberto; DINIZ, Érica. Benefícios Fiscais Concedidos (e Mensurados) pelo Governo Federal. **Texto de Discussão – FGV/IBRE**, janeiro de 2014, p. 4. Disponível em <[benef_cios-fiscais-concedidos_e-mensurados_-pelo-governo-federal.pdf \(fgv.br\)](#)>. Acesso em 21 jun. 2022.

Segundo os autores, “Em particular, os benefícios financeiros, também denominados subsídios explícitos, se referem a desembolsos efetivos realizados por meio das equalizações de juros e preços, bem como assunção das dívidas, que são apresentados explicitamente no orçamento”.⁵⁶ Sobre os benefícios creditícios, ou subsídios implícitos, “são os gastos decorrentes de programas oficiais de crédito, operacionalizados por meio de fundos ou programas, à taxa de juros inferior ao custo de captação do Governo Federal”.⁵⁷

O conceito de benefícios tributários, renúncias tributárias e gastos tributários serão delineados no Capítulo 2.

A classificação acima parece expressar a vontade do § 6º do art. 165 da CF, quando alude a “**benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia**”. Vê-se aqui, claramente, três espécies de benefícios que podem ser agrupados no gênero de benefício fiscal.

Ademais disso, quando o constituinte derivado quis mencionar especificamente “benefício tributário” (deixando de fora os benefícios financeiros e creditícios), ele o fez, como nos arts. 167-A, X; 167-D da CF, e 109, § 2º, II do ADCT.

A Secretaria do Tesouro Nacional também entende os benefícios fiscais como o gênero, na medida em que dispõe que:

Referem-se ao conjunto abrangente das disposições preferenciais da legislação que concedem vantagens a determinados agentes econômicos, que atendem algum critério específico estabelecido, que não estão disponíveis aos demais agentes que não se enquadram no referido critério. (...). Podem ser classificados como benefícios tributários, financeiros, creditícios ou outros benefícios fiscais.⁵⁸

José Maria Arruda de Andrade traz a definição das três espécies de benefícios fiscais, quais sejam, os benefícios tributários, os financeiros e os creditícios, as quais seguem resumidamente apresentadas:

Benefício Tributário: gastos indiretos do governo que configuram renúncia de receita e que se valem da legislação tributária para atender a objetivos econômicos e sociais.

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. (...).^{59, 60}

⁵⁶ AFONSO, José Roberto; DINIZ, Érica. Benefícios Fiscais Concedidos (e Mensurados) pelo Governo Federal. **Texto de Discussão – FGV/IBRE**, janeiro de 2014, p. 4. Disponível em: <benef_cios-fiscais-concedidos_e-mensurados_-pelo-governo-federal.pdf (fgv.br)>. Acesso em: 21 jun. 2022.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis**. de 2020, p. 8. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000>. Acesso em: 21 jun. 2022.

⁵⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. **Consultor Jurídico**, 2017, p. 1-2. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios>. Acesso em: 21 jun. 2022

⁶⁰ “Esses gastos não aparecem, no orçamento, vinculados diretamente aos benefícios que foram concedidos e sim a outras despesas como serviços da dívida pública. Por isso, são considerados implícitos, até mesmo porque não se concretizam no instante da transferência do recurso ao fundo ou programa, mas decorrem da diferença entre a

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.⁶¹

Quanto à segunda classificação aqui proposta, ela dialoga com os termos **benefícios versus incentivos**. A razoabilidade dessa diferenciação baseia-se no fato de que em vários momentos a CF emprega “incentivos” como apoio e promoção de políticas públicas específicas, como é o caso do art. 7º, XX (proteção do mercado de trabalho da mulher), art. 43, § 2º, III e § 3º (desenvolvimento e redução de desigualdades regionais), art. 151, I (promoção do equilíbrio e do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país), art. 187, I e II (política agrícola), art. 198, § 7º (saúde), art. 216, § 3º (cultura), art. 217, IV (desporto), art. 227, § 3º, IV (proteção da criança, do adolescente e do jovem).

Ao relacionar os incentivos (e dentre eles é possível entender que podem estar também os tributários) como formas de apoio e realização de políticas públicas específicas, a CF conferiu a essa espécie de gasto tributário uma feição mais próxima de indução de comportamentos para o atingimento de determinada finalidade, que pode ser econômica, social, cultural, esportiva, de saúde, dentre outras. Nem por isso o incentivo deixa de ser um benefício, ao contrário, constitui uma subespécie deste.

Como registra Eduardo de Moraes Sabbag, referindo-se ao incentivo fiscal, “situado no espectro jurídico da extrafiscalidade, o mecanismo tem por escopo estimular o desenvolvimento econômico de determinada região ou setor de atividade, mediante a outorga de redução ou desoneração da exação tributária”.⁶²

O benefício tributário, por sua vez, não necessariamente almeja induzir um comportamento, mas busca intervir na economia para a produção de efeitos extrafiscais que podem ser de outra finalidade, como, por exemplo, a concessão de parcelamentos de débitos tributários com anistias e remissões.

Qual é o comportamento incentivado pelo poder público nessa situação? Não conseguimos vislumbrar (alguns diriam que poderia ser o adimplemento das obrigações

taxa de juros do programa e aquela com a qual o Governo Federal se financia.” (ANDRADE, José Maria Arruda de. **Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios**. 2017, p. 1-2. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios>>. Acesso em: 21 jun. 2022).

⁶¹ “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.” (ANDRADE, José Maria Arruda de. **Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios**. 2017, p. 1-2. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios>>. Acesso em: 21 jun. 2022)

⁶² SABBAG, Eduardo de Moraes. *Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais*. In **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Hugo de Brito Machado (Coord.), São Paulo: Malheiros, 2015, p. 91.

tributárias, mas isso já é obrigação dos contribuintes independentemente de parcelamentos), mas nem por isso deixa de ser um benefício fiscal, em razão das anistias e remissões.

Dessa forma, é defensável a classificação dos **benefícios fiscais como gênero**, da qual fazem parte os **benefícios tributários, os financeiros e os creditícios**. Dos **benefícios tributários em sentido lato** fazem parte os **benefícios tributários em sentido estrito e os incentivos tributários que ensejam renúncias de receitas** (gastos tributários), e **outros benefícios e incentivos tributários que não ensejam renúncias de receitas** e que, portanto, não configuram gastos tributários. Teríamos, então, o seguinte esquema:

Benefícios fiscais = benefícios tributários + benefícios financeiros + benefícios creditícios.

Benefícios tributários sentido lato = benefícios tributários sentido estrito + incentivos tributários = gasto tributários; e outros benefícios e incentivos tributários sem renúncia de receitas tributárias.

Já para a LRF, os termos “benefícios” e “incentivos” parecem ter sido tratados como sinônimos, o que é visto no *caput* do artigo, que se vale do conectivo “ou” – “benefícios ou incentivos.” De qualquer sorte, acredita-se não existir nenhum prejuízo jurídico na manipulação dessas expressões como sinônimas, bastando, para a subsunção ao dispositivo, que haja renúncia de receitas tributárias, ou seja, gasto tributário.

No decorrer deste estudo, seguindo a classificação ora proposta, até por uma questão de coerência, mas conscientes da linha tênue da sua diferenciação, a referência será, sempre que possível, a benefícios **e** incentivos **tributários**.

1.3.2 As limitações constitucionais à instituição de benefícios e incentivos tributários

Muito se fala e escreve sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, que são encontradas no Título VI (Da Tributação e Do Orçamento), Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), Seção II (Das Limitações Do Poder De Tributar) da CF, mas pouco se encontra, pelo menos com essa acepção, sobre as limitações constitucionais à instituição de benefícios e incentivos tributários. É esse o viés do estudo a partir de agora.

Tais limitações estão plasmadas nos arts. 150, II, IV e § 6º; 151, I e III; 165, § 6º, todos da CF.

Na esfera do art. 150, incisos II e IV da CF, está a proibição de que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios intituam “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (inciso II)” e, a proibição de “utilizar tributo com efeito de confisco (inciso IV)”.

Sobre o inciso II do art. 150 da CF, princípio da isonomia ou da igualdade tributária, do qual decorre o da capacidade contributiva, devem ser eles aplicados às normas que instituem benefícios e incentivos tributários, como parâmetro de controle. Conforme exposto por Martha Leão, “(...) as normas tributárias extrafiscais têm como justificativa uma finalidade de intervenção sobre a ordem econômica e social vigente. Com isso, elas se afastam de certa forma dos critérios estabelecidos pelo constituinte para as normas tributárias precipuamente arrecadatórias”.⁶³

É vedado, pois, o tratamento diferenciado injustificado entre os contribuintes e, mais importante, a justificativa, para ser válida, deve encontrar seu fundamento de validade na Constituição Federal. A comentada autora realça que “A aplicação do princípio da igualdade mantém estreita vinculação com as finalidades estatais, já que elas podem funcionar como fundamentos justificadores de um tratamento diferenciado entre os contribuintes”.⁶⁴

A doutrina, então, assinala que devem ser aplicados em relação à norma extrafiscal, “em um primeiro momento, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva de forma indireta para garantir a observância da norma e sua finalidade, notadamente o respeito o mínimo existencial e/ou ao princípio do não confisco”.⁶⁵

O art. 150, § 6º da CF embute dois comandos. O primeiro, refere-se ao princípio da reserva legal; o segundo, ao requisito da especificidade.

No que respeita ao princípio da reserva legal, o constituinte determinou que gastos tributários somente podem vir ao ordenamento jurídico por meio de lei sem sentido estrito. A ressalva ficou por conta do ICMS, que possui regramento específico, ditado pela própria CF e, também, não estão abrangidos pela norma, as exceções insertas na própria CF, como as alíquotas dos impostos referidos no art. 153, § 1º e da contribuição relacionada no art. 177, § 4º, I, b, da CF.

⁶³ LEÃO, Martha. **Extrafiscalidade: Entre Finalidade e Controle**. In **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 179.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 178.

⁶⁵ PIMENTA, Daniel de Magalhães; LIMA, Livia Igenes Ribeiro; MOURA, Rafael Braga de. O Alcance e os Limites da Extrafiscalidade. In **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 106.

Igualmente, ressalva-se do princípio da legalidade o manejo das alíquotas do PIS/COFINS, nos termos do julgamento levado a efeito pelo STF no RE 1043313 (Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 10/12/2020, p. 25/03/2021), que propôs a seguinte tese para o Tema 939 da sistemática de Repercussão Geral:

É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, **estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal**. (Os grifos não constam do original).⁶⁶

Muito embora a técnica redacional do art. 150, § 6º não tenha sido das melhores, porque enumera apenas alguns dos institutos jurídicos pelos quais os gastos tributários podem ser exteriorizados, o entendimento reinante é o de que qualquer benefício e incentivo tributários, à exceção dos tributos acima colacionados, somente pode vir ao ordenamento jurídico por intermédio de lei em sentido estrito.

De acordo com Celso de Barros Correia Neto, “A regra serve de fundamento para que o Tribunal declare a inconstitucionalidade de benefícios fiscais estabelecidos sem qualquer amparo legal, por decreto, ou com base em autorizações genéricas, na forma de delegações ao Poder Executivo”.⁶⁷

Quanto ao requisito da especificidade, ele objetiva a transparência na veiculação de gastos tributários, evitando-se o “contrabando”, ou a inclusão de propostas normativas que ensejam renúncia de receitas tributárias em medidas que não possuem pertinência temática. Ao primar pela transparência, espera-se que seja feito o devido debate sobre o gasto tributário no Congresso Nacional, assim como, que a medida seja de conhecimento da sociedade.

No entanto, Celso de Barros Correia Neto esclarece que o art. 150, § 6º não possui muita efetividade no que tange à especificidade:

não são muitos os precedentes em que o Tribunal declara a inconstitucionalidade de lei de incentivo apenas pelo descumprimento de requisito de ‘especificidade’. Tal constatação, aliás, somada à conhecida prática legislativa de inserir penduricalhos e caudas legislativas contendo vantagens fiscais em leis e medidas provisórias com os mais diversos temas, indica a baixa efetividade do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, ao menos quanto ao requisito da especificidade.⁶⁸

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <Pesquisa de jurisprudência – STF>. Acesso em: 15 jul. 2022.

⁶⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. Controle formal de benefícios fiscais prevalece no Supremo. **Consultor Jurídico**, Mar. de 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mar-14/observatorio-constitucional-supremo-prevalece-controle-formal-beneficios-fiscais#:~:text=%C3%89%20bastante%20difundida%2C%20no%20pensamento,moeda%3A%20o%20poder%20de%20tributar>. Acesso em: 30 jun. 2022.

⁶⁸ *Ibidem*.

O art. 151, I, da CF, trata do princípio da uniformidade geográfica, que proíbe a União de instituir tributos de modo não uniforme no Brasil, com a exceção da última parte do dispositivo, ou seja, “há ressalva expressa para os incentivos regionais, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do País, com fundamento em que situações desuniformes não podem ser tratadas de modo uniforme”.⁶⁹

No art. 151, III, está o princípio da proibição das isenções heterônomas, que estabelece ser proibido à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Conforme ensina Eduardo de Moraes Sabbag,

Em termos simples – e confirmando a ideia de simetria no plano das competências impositivas -, quer-se proibir que a União venha a atuar em seara competencial alheia, o que lhe é defeso em virtude da privatividade que demarca o plano da competência tributária, quer na vertente de instituição do tributo, quer na sua exoneração.⁷⁰

Em que pese a norma constitucional se refira apenas à isenção, ela deve ser lida como extensiva aos demais tipos de gastos tributários, pois visa salvaguardar o pacto federativo e a autonomia financeira dos entes. A doutrina estende o princípio aos Estados, que “embora não estejam expressamente proibidos de dar isenção de tributos municipais, nem por isso podem fazê-lo”.⁷¹

O art. 165, § 6º da CF caracteriza norma de grande importância no contexto da transparência e do controle dos gastos tributários. O ponto será explorado no Capítulo 2.

1.4. REGIMES CONSTITUCIONAIS E RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Há consideráveis divergências entre os estudiosos de renúncias de receitas tributárias, sobre a inclusão, ou não, de imunidades e de regimes ditos “alternativos” no DGT e, conseqüentemente, na conta final do gasto tributário. Segundo a RFB o gasto tributário para o ano de 2022 foi estimado em R\$ 371,07 bilhões, representando 3,95% do Produto Interno Bruto e 20,16% das receitas administradas por aquela Secretaria.⁷²

Atualmente, a RFB inclui as imunidades e o Simples Nacional no DGT. Basta ver que este último é o principal gasto ali relacionado, representando, em milhões, 81.810,21, ou 22% (vinte e dois por cento); ficando a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio em

⁶⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 137.

⁷⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais. In **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Hugo de Brito Machado (Coord.), São Paulo: Malheiros, 2015, p. 100.

⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 138.

⁷² BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2022/dgt-ploa-2022-base-conceitual-versao-1-0.pdf>>. Acesso em: 21 jun. 2022.

terceiro lugar, com 45.588,82, ou 12% (doze por cento), e as entidades sem fins lucrativos imunes/isentas, em quinta posição nos maiores gastos tributários do país, com 27.359,27, ou 7% (sete por cento) do bolo.⁷³

Interessante notar que o gasto tributário para o ano de 2022 representou 3,95% do PIB porque o Simples Nacional foi retirado do cálculo por força do art. 136, § 2º da Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021 (LDO 2022), que determinou que não seriam considerados benefícios tributários os regimes diferenciados de que trata a alínea ‘d’ do inciso III do art. 146 da Constituição. Registre-se que esse dispositivo foi vetado pelo Presidente da República, pelos seguintes argumentos:

Razões do veto

(...).

Apesar da boa intenção do legislador, a proposição legislativa contraria o interesse público, tendo em vista que adota definição inadequada para benefícios tributários que, segundo a Instrução de Procedimentos Contábeis nº 16, de 2020, conceituam-se como ‘disposições preferenciais da legislação que fornecem vantagens tributárias a certos contribuintes e que não estão disponíveis a outros’, de forma a abranger os regimes diferenciados para microempresas e empresas de pequeno porte, de que trata o referido dispositivo constitucional.

Nesse sentido, **além de afastar a incidência do disposto no art. 136 do Projeto de Lei, que consiste em uma regra fiscal importante para evitar a extensão de benefícios tributários por prazo indeterminado e garantir a governança e a avaliação desses benefícios, a proposição legislativa causaria dúvidas quanto à aplicação do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal**, que requer a apresentação de estimativa de impacto orçamentário e financeiro e de medida compensatória para aquelas medidas que concedam ou ampliem benefícios tributários que correspondam a tratamento diferenciado. (Os grifos não constam do original).

Posteriormente, o veto foi derrubado pelo Congresso Nacional. De fato, a alegação de que o dispositivo, ao afastar a incidência do art. 136 da LDO 2022, deixaria benefícios relativos ao Simples Nacional com prazos de duração indeterminados e sem regras de governança e avaliação (ao menos as ditadas pela LDO) é verdadeira, configurando pontos negativos da derrubada do veto.

O argumento de que o dispositivo também deixaria dúvidas quanto ao atendimento do art. 14 da LRF é procedente, na medida em que existe a celeuma se o Simples Nacional representa um gasto tributário.

A derrubada do veto e a positivação da norma parecem não ter surtido efeitos concretos no Poder Executivo, uma vez que a promulgação das partes vetadas da LDO 2022 ocorreu em 21 de dezembro de 2021 e, em janeiro de 2022, o Presidente da República vetou integralmente,

⁷³ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. PLOA 2022 – Principais Gastos Tributários (R\$ Milhões). Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/gastos-tributarios-2013-previsoes-ploa>>. Acesso em: 21 jun. 2022.

por inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei Complementar nº 46, de 2021, que “Institui o Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional (Relp).”

Arguiu-se como razões de veto na Mensagem nº 17, de 6 de janeiro de 2022, que a proposição legislativa

incorre em vício de inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público, uma vez que, ao instituir o benefício fiscal, implicaria em renúncia de receita, em violação ao disposto no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, e nos art. 125, art. 126 e art. 137 da Lei nº 14.116, de 31 de dezembro de 2020 - Lei de Diretrizes Orçamentárias 2021.⁷⁴

Com a derrubada do veto pelo Congresso Nacional, veio a lume, então, a Lei Complementar nº 193, de 17 de março de 2022.

Por esses elementos, já se nota o quanto a discussão é complexa. Não bastou uma lei dizer que os regimes diferenciados de que trata a alínea ‘d’ do inciso III do art. 146 da Constituição **não** seriam considerados benefícios tributários, para que o Poder Executivo se sentisse confortável para dispensar o cumprimento das normas de adequação fiscal. Na sequência, são explicitados elementos desses regimes tributários alternativos e sobre as imunidades, na tentativa de jogar algumas luzes sobre a contenda.

1.4.1 Regime tributário alternativo

Na CF há três dispositivos que se referem diretamente ao tratamento diferenciado às micro e às pequenas empresas, os arts. 146, III, d, 170, IX e 179. Iniciando de trás para frente, o art. 179, que foi concebido pelo constituinte originário, reza que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, **tratamento jurídico diferenciado**, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou **pela eliminação ou redução** destas por meio de lei. (Os grifos não constam do original).

Também fruto da vontade do constituinte originário, o art. 170, em sua primeira redação estabeleceu como um dos princípios da ordem econômica o “IX - **tratamento favorecido** para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.” Após, a EC nº 6/1995 alterou a redação do inciso IX do art. 170 do texto constitucional para constar “**tratamento favorecido**

⁷⁴ BRASIL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/Msg/VET/VET-17-22.htm>. Acesso em: 21 jun. 2022.

para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.” (Os grifos não constam do original).

Por fim, a EC nº 42/2003, incluiu os seguintes comandos à CF:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de **tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte**, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Os grifos não constam do original).

Ou seja, a CF, por ação do constituinte originário, sucedida pelo derivado, previu, literal e expressamente, “**tratamento jurídico diferenciado**” (art. 179), “**tratamento favorecido**” (art.170), e “**tratamento diferenciado e favorecido**” para as pequenas empresas (por uma questão de lógica, incluídas as microempresas, pois quem pode o mais, pode o menos).

Esse tratamento é conferido pelo regime do Simples Nacional, que “é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006”.⁷⁵

O regime abrange União, Estados, DF e Municípios e “é administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios”.⁷⁶

Como principais características do Simples Nacional, entre outras, a RFB cita o fato de ser facultativo; abranger: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP)⁷⁷;

⁷⁵ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 23 jun. 2022.

⁷⁶ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 23 jun. 2022.

⁷⁷ “1. O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência de outros tributos não listados acima, p.ex.: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação - DAS; disponibilização às ME/EPP de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido; apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais; possibilidade de os Estados adotarem sublimites para EPP em função da respectiva participação no PIB.⁷⁸

Nos termos da LC nº 123, de 2006, para se enquadrar como microempresa, é necessário ter receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e como empresa de pequeno porte, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Com essas breves informações, a pergunta que se coloca é: o Simples Nacional é um regime tributário alternativo, ou não? Dependendo da resposta, se positiva, ele deverá ter um sistema tributário de referência e nem todas as alterações a esse sistema poderão ser consideradas gastos tributários, impactando o cálculo das renúncias tributárias vigentes; se a resposta for negativa, “tudo fica como está” e o Simples Nacional continua representando um desvio ao sistema tributário de referência dos tributos que o compõe.

Se o debate fosse elementar, ele possivelmente não seria objeto de tantas discussões institucionais e acadêmicas. O viés sobre o qual o presente estudo almeja refletir é apenas o constitucional. Não há a intenção de imergir em elementos de avaliação de eficiência econômica ou justiça distributiva, até porque isso fugiria ao escopo deste trabalho.

Analisando as regras ditadas pela CF, a determinação de tratamento diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas é explícita. E ainda que fosse uma norma meramente programática, o que não é (o art. 146, III, d, foi às minúcias sobre o que o regime deveria conter) dela se ocupou o constituinte em mais de um dispositivo, localizados em mais de um subsistema constitucional (tributário e econômico).

O art. 179 da CF chega a positivar que o legislador (entendido como complementar, à luz da alteração introduzida pela EC nº 42/2003) deve incentivá-las pela simplificação de suas

(ITR) etc., que devem ser recolhidos à parte do Simples Nacional – ver art. 13, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006. 2. Mesmo para os tributos listados acima, há situações em que o recolhimento dar-se-á à parte do Simples Nacional, p.ex., Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação, etc. – ver art. 13, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006. 3. Os percentuais de cada tributo incluído no Simples Nacional dependem do tipo de atividade e da receita bruta, conforme os Anexos da Lei Complementar nº 123, de 2006.” (BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2022).

⁷⁸ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 23 jun. 2022.

obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou **pela eliminação ou redução** destas.

Ao aludir ao tratamento diferenciado e favorecido a ser conferido pelos entes federados a esse segmento, a CF utilizou o termo “dispensarão”, e não “poderão dispensar”. O comando é, portanto, mandatório, e não apenas autorizativo.

É nesse contexto que deve ser ponderado se a materialização de uma determinação constitucional direta como essa, e que, ao menos em tese, privilegia o princípio da capacidade contributiva, pode ser entendida como um desvio a um sistema tributário de referência, ao invés de constituir, ele próprio (o tratamento diferenciado e favorecido), o sistema de referência para o público por ele abarcado.

José Maria Arruda de Andrade conceitua regime tributário alternativo como

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, 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.⁷⁹

O autor assinala que,

quando o Estado cria regimes de tributação diferenciada para pequenas e médias empresas (Simples Nacional), tal regime estará muito mais próximo de um regime diferenciado por conta de determinação constitucional do que de uma renúncia em relação a um padrão absoluto (as tributações não simplificadas). (...).⁸⁰

Vale asseverar que a justificativa da RFB para enquadrar o Simples Nacional como gasto tributário em relação ao IRPJ é a de que

Trata-se de um regime fiscal que provoca uma diminuição na arrecadação do IRPJ e que não alcança todos os contribuintes. Assim, em que pese a existência do recolhimento da contribuição das empresas do Simples Nacional sobre o faturamento, a queda de arrecadação promovida pela sistemática faz com que o Simples seja considerado um Gasto Tributário.⁸¹

Essa explicação é consentânea com a afirmação da RFB de que

A utilização da lei para a determinação do sistema tributário de referência **não leva em consideração o status normativo do ato que criou a exceção, ou seja, o status constitucional de uma norma não garante sua inclusão como um item que forma o sistema de referência de um determinado tributo**. É preciso analisar a essência da regra de exceção a fim de se verificar se essa possui o caráter de gasto tributário,

⁷⁹ ANDRADE. José Maria Arruda de. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. **Consultor Jurídico**, 2017. Disponível em: <ConJur - Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios>. Acesso em: 23 jun. 2022.

⁸⁰ *Ibidem*.

⁸¹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – conceito e critérios de classificação**. 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2022.

independentemente da posição hierárquica da norma. (Os grifos não constam do original).⁸²

O raciocínio tecido pela RFB faz sentido caso se considere o regime do Simples Nacional como algo acima de quaisquer limites ou controles, o que acontecerá, por exemplo, se houver o entendimento de que por se tratar de um regime alternativo com base constitucional, as alterações nesse regime, inclusive as que impliquem em novos benefícios e incentivos tributários, não podem ser consideradas como gastos tributários, o que seria um equívoco.

Uma coisa é pensar o Simples Nacional como um regime alternativo à tributação convencional, considerando-o como um sistema tributário de referência, outra bem diferente é entender toda e qualquer alteração nesse regime como parte dessa estrutura de referência. Esse último argumento não seria consentâneo com outros dispositivos constitucionais de igual grandeza, como os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, que devem servir ao menos de parâmetro para a conformação da extrafiscalidade.

Outras vezes na doutrina acompanham o entendimento de José Maria Arruda de Andrade, antes esposado, na linha de que o Simples Nacional não deveria ser classificado como um gasto tributário, como é o caso de Fernando Facury Scaff:

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*. (Os destaques são do original).⁸³

Ricardo Alessandro Castagna vai na mesma direção:

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.⁸⁴

No Acórdão TCU nº 38/2004 – Plenário, consta do Relatório da equipe de auditoria comparação entre a contribuição previdenciária do segurado especial e outros, e os regimes tributários do IRPJ, enquanto regimes tributários distintos e não como renúncias de receitas, raciocínio que, guardadas as devidas proporções, pode ser aplicado também ao Simples Nacional:

⁸² BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – conceito e critérios de classificação**. 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2022.

⁸³ SCAFF, Fernando Facury. Os contribuintes e seus dois maridos: a incidência e a renúncia fiscal. **Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <ConJur - Os contribuintes e seus dois maridos: a incidência e a renúncia fiscal>. Acesso em: 23 jun. 2022.

⁸⁴ CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O Direito Financeiro dos Gastos Tributários – Planejamento, Governança e Controle**. São Paulo: Dialética, 2021, edição Kindle, p. 667.

Como se pode notar pelos dispositivos constitucionais não existe uma única maneira de contribuir com a previdência. A própria constituição já estabelece o desenho de outras hipóteses de incidência tributária para o financiamento da seguridade afora os estabelecidos no caput do art. 195.

Se estamos diante da estipulação de outra norma de incidência tributária com critério material e base de cálculo diferentes, não há o que se falar em renúncia de receita, mas no estabelecimento de regime tributário distinto.

Similarmente pode-se comparar a situação com os regimes tributários de imposto de renda pessoa jurídica ao estabelecer os regimes pelo lucro real, presumido e arbitrado.

É evidente que não se pode considerar as diferenças metodológicas de cálculo do imposto presumido em relação ao sistema de cálculo do lucro real como renúncia tributária, pois são distintas formas de incidência da norma jurídica que fixa a tributação do imposto de renda pessoa jurídica. (Os grifos não constam do original).⁸⁵

Do mencionado Acórdão constou a determinação de que se excluísse do demonstrativo de benefícios previdenciários “os itens referentes ao segurado especial, empregadores rurais (pessoas física e jurídica), empregador doméstico e clube de futebol profissional, uma vez que se trata de regimes tributários próprios de seguridade social, conforme estabelece o § 9º do art. 195 da Constituição Federal”.⁸⁶

O assunto voltou à pauta no processo que culminou no Acórdão TCU nº 1205/2014 – Plenário, quando a Corte de Contas asseverou sobre o Simples Nacional:

76. Outro item do DGT que provoca discussão entre os especialistas é o Simples Nacional (Regime de Tratamento Diferenciado para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), que encontra abrigo no art. 146, inciso III, alínea ‘d’, da Constituição Federal.

77. Nesses termos, considerando a hierarquia das normas constitucionais sobre a legislação tributária, importa questionar se essas desonerações correspondem a benefícios tributários. Como visto, os critérios adotados pela RFB para conceituar benefícios tributários abrangem a verificação de um desvio na estrutura normal da tributação, em favor de um grupo restrito de contribuintes. Por outro lado, as imunidades, não incidências e isenções estabelecidas pela Constituição compõem uma lista de fatores “prévios”, superiores hierarquicamente à estrutura normal da tributação, não correspondendo, assim, a um desvio desta última.

78. Sobre o assunto, Rosa (2012) afirma que “O atendimento a comando constitucional específico também desobriga que uma desoneração possa ser considerada como benefício tributário”.

79. Embora não haja, na prática, maiores problemas de ordem fiscal ou econômica no fato de essas desonerações encontrarem-se listadas no DGT, a transparência das informações sobre tais “gastos tributários” queda prejudicada, tendo em vista a explicitação de uma significativa arrecadação potencial que, para tornar-se efetiva, dependeria de tratativas mais amplas e complexas do que modificações na legislação tributária.

80. Essa polêmica decorre da falta de conceituação legal do que seja benefício tributário para efeito de cumprimento do art. 165, § 6º, da Constituição Federal, conforme já destacado no parágrafo 62. **Destaca-se que, em reunião realizada durante a execução do levantamento, técnicos das secretarias-executivas do MF**

⁸⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 38/2004 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A38%2520ANOACORDAO%253A2004/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em: 24 jun. 2022.

⁸⁶ *Ibidem*.

e do MP ressaltaram essa necessidade de se discutir o conceito de renúncia tributária. (Os grifos não constam do original).

Não se desconhece as críticas existentes quanto ao Simples Nacional. Elas são de várias ordens, abrangendo desde os setores contemplados com o regime, até os cortes muito altos de enquadramento. Um exemplo nesse sentido pode ser encontrado em estudo recente, que analisa as razões apresentadas para fundamentar o tratamento diferenciado assegurado pelo programa. Apenas para se ter uma ideia do teor, o estudo compara a redução esperada com o projeto de reforma da previdência com os gastos relativos ao Simples Nacional:

Há um grande debate no Brasil hoje sobre como reduzir o gasto público. Calculava-se que o projeto de Reforma da Previdência aprovado na Câmara pudesse conduzir a uma redução de gasto de aproximadamente R\$ 933,5 bilhões em 10 anos. O montante do gasto tributário com o Simples Nacional é dessa ordem.

Se tomadas as projeções de gasto com o Simples Nacional para 2019 e se aplicarmos os mesmos valores para os próximos 10 anos, o gasto tributário com os tributos federais do programa seria da ordem de R\$ 870 bilhões. Entretanto, o debate sobre a redução do gasto público ainda não alcançou efetivamente os gastos tributários.⁸⁷

Todavia, essas são questões a serem resolvidas e sopesadas no plano infraconstitucional. Cabe ao legislador a responsabilidade quanto às escolhas feitas. O que não se mostra razoável é que os eventuais problemas do regime influenciem para que não se faça com mais profundidade o debate sobre se as suas características conferem a possibilidade de considerá-lo, ou não, como um regime alternativo, sendo ele próprio o sistema de referência.

Nesse contexto, ganha destaque a sinalização que vem sendo dada pelo Congresso Nacional. Primeiro a EC nº 109/2021, retirou os incentivos e benefícios estabelecidos com fundamento na alínea “d” do inciso III do *caput* e do parágrafo único do art. 146 da CF, do cálculo da redução gradual dos gastos tributários, conforme art. 4º da mencionada Emenda Constitucional; depois, a LDO 2022, dispôs que “Não serão considerados benefícios tributários os regimes diferenciados de que trata a alínea ‘d’ do inciso III do art. 146 da Constituição”.

Esses fatos já indicam a importância e a necessidade de se promover uma discussão mais acurada sobre o ponto, com vistas a um entendimento uniforme e razoável, inclusive entre os Poderes Executivo e Legislativo Federal.

1.4.2 Imunidades

⁸⁷ PÊSSOA, Leonel Cesarino; PESSÔA, Samuel (Orgs). **Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional**. 2.ed. - São Paulo: FGV Direito SP, 2022. 112 p. Disponível em: <Qualidade dos Gastos Tributários no Brasil_2a edicao.pdf (fgv.br)>. Acesso em: 24 jun.2022.

Em tom crítico, Paulo de Barros Carvalho leciona que os doutrinadores brasileiros possuem um certo consenso acerca do instituto jurídico da imunidade. Em citações às posições de Aliomar Baleeiro, Bernardo Ribeiro de Moraes, Amílcar de Araújo Falcão, Hugo de Brito Machado e Fábio Leopoldo da Silveira, analisa as definições tradicionais elaboradas por esses autores. Na sequência, apresenta a sua elaboração. Para ele, imunidade é

a classe jurídica e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁸⁸

Do ponto de vista jurídico, a imunidade, segundo esse consenso doutrinário, seria então:

regra jurídica constitucional; delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da federação, ou regra de incompetência; obsta o exercício da atividade legislativa do ente competente, pois nega poderes para a tributação de certos fatos especiais e determinados; distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional.⁸⁹

O termo “imunidade” não aparece explicitamente na CF, a sua delimitação é construção da doutrina e da jurisprudência. Seja na acepção tradicional e quase uníssona dos estudiosos, ou na divergência teórica instaurada por Paulo de Barros Carvalho, o ponto em comum é que as imunidades são normas jurídico constitucionais que estabelecem a **incompetência** dos entes políticos para a tributação.

Se União, Estados, DF e Municípios não podem tributar certas pessoas, bens ou situações eleitas pela CF, ou somente podem tributar a partir do descumprimento de condições estipuladas pela lei, é de se refletir se a inclusão das imunidades como gastos tributários configura-se adequada. Vários doutrinadores entendem que a resposta é negativa. É o caso de Celso de Barros Correia Neto, que ao se referir ao DGT, expõe que:

É de se estranhar que, apesar do apuro conceitual pretendido e do inegável aprimoramento desde 1989, a definição adotada pelo documento ainda incluía as imunidades ou, pelo menos, algumas delas, como formas de gastos tributários. É o caso, por exemplo, da imunidade relativa à instituição de educação e assistência social, prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.⁹⁰

Na mesma direção, Ricardo Alessandro Castagna:

Outro equívoco flagrante está em considerar como gastos tributários a suposta perda de arrecadação de tributos decorrente das imunidades constitucionalmente estabelecidas. (...) 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

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 189-202.

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO Jr., Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 352.

⁹⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 229.

inconstitucional, o que impede (e torna desnecessário) qualquer exame a respeito de sua natureza de gasto tributário.⁹¹

Na Decisão TCU nº 674/1998 – Plenário, o MP junto ao TCU afirmou o contrário:

imunidades, isenções, reduções diretas de base de cálculo e alíquotas, deduções, créditos fiscais, remissões, devoluções de tributos pagos, depreciações aceleradas, abatimentos, diferimentos e moratórias são institutos que mostram um só resultado: a evasão de receita pública autorizada por lei (constitucional ou infraconstitucional), conduzindo à diminuição da carga tributária (...).⁹²

Já no Voto do Relator da Decisão nº 674/1998 – Plenário, restou consignado que

não deve ser incluído no demonstrativo sob exame os valores correspondentes às imunidades tributárias, pois, como raciocina, nem mesmo existe para o Estado o direito de tributar, já que a própria Constituição Federal extraiu de sua competência essa possibilidade. Não há que se falar, portanto, em renúncia uma vez inexistente direito a ser renunciado. (Os grifos não constam do original).⁹³

Da Decisão respectiva, pode ser vista, entre outras, a determinação de que fosse excluído do demonstrativo informações relativas ao Imposto de Importação, por não configurarem benefícios tributários as operações referentes a livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, ou seja, imunidades.

Relevante trazer novamente à tona a ponderação tecida no processo que culminou no Acórdão nº 1.205/2014, antes reproduzida quanto ao Simples Nacional, aplicável também às imunidades:

77. Nesses termos, considerando a hierarquia das normas constitucionais sobre a legislação tributária, importa questionar se essas desonerações correspondem a benefícios tributários. Como visto, os critérios adotados pela RFB para conceituar benefícios tributários abrangem a verificação de um desvio na estrutura normal da tributação, em favor de um grupo restrito de contribuintes. **Por outro lado, as imunidades, não incidências e isenções estabelecidas pela Constituição compõem uma lista de fatores “prévios”, superiores hierarquicamente à estrutura normal da tributação, não correspondendo, assim, a um desvio desta última.** (Os destaques não constam do original).⁹⁴

A justificativa apresentada pela RFB para considerar, por exemplo, a imunidade da contribuição previdenciária patronal das entidades beneficentes de assistência social, cuja base é o art. 195, § 7º da CF, como um gasto tributário é “porque há um tratamento diferenciado em relação aos outros contribuintes do setor para fomentar políticas ligadas à Saúde, à Educação e à Assistência Social”.⁹⁵

⁹¹ CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O Direito Financeiro dos Gastos Tributários – Planejamento, Governança e Controle**. São Paulo: Dialética, 2021, edição Kindle, p. 667-668.

⁹² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Disponível em: <Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União (tcu.gov.br)>. Acesso em: 27 jun.2022.

⁹³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Disponível em: <Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União (tcu.gov.br)>. Acesso em: 27 jun.2022.

⁹⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Disponível em: <Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União (tcu.gov.br)>. Acesso em: 27 jun. 2022.

⁹⁵ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <a (www.gov.br)>. Acesso em: 27 jun. 2022.

Ocorre que o tratamento diferenciado é estabelecido pelo próprio texto constitucional. Nosso receio é que desconsiderar esse fato, pode colocar em xeque a adoção de outros preceitos constitucionais como parte do sistema tributário de referência de alguns tributos, como é o caso, na esfera do IR, do princípio da progressividade.

Porém, considerar as imunidades como parte do sistema tributário de referência dos tributos a que se referem traz diversos desafios para os quais não há uma fórmula mágica de resolução, mas que precisam ser enfrentados.

Apenas para citar duas questões: 1) tanto as imunidades incondicionadas, como a recíproca, e as que dependem de leis integrativas, como a das entidades beneficentes de assistência social, devem ser consideradas como parte do sistema de referência? 2) no caso das imunidades condicionadas, o legislador infraconstitucional tem a liberdade de estabelecer qualquer alargamento do benefício sem que isso implique na caracterização de gastos tributários?

Ao mesmo tempo em que há argumentos para que as imunidades incondicionadas façam parte do *benchmark* constitucional, também não parece razoável que nos casos de imunidades condicionadas (aquelas em que o constituinte delegou à lei a tarefa de delinear os seus contornos, limites e requisitos para fruição, inclusive para que se evite abusos e distorções com o dinheiro público), esse reconhecimento seja independente de qualquer trava.

Dito de uma forma mais direta, não se deve perder de vista a necessidade de se criar mecanismos para não permitir um verdadeiro “trem da alegria” sob a roupagem de imunidade. O legislador infraconstitucional não pode incluir tudo que deseja no âmbito da imunidade e inflá-la a ponto de desvirtuá-la de seus propósitos constitucionais, porque enxergou ali uma eventual possibilidade de ampliar benefícios tributários sem o cumprimento das normas de adequação fiscal. E isso é um risco, ao se passar a não considerar as imunidades como gasto tributário.

A solução seria suprimir do rol dos gastos tributários apenas as imunidades incondicionadas? Ou, deixando de classificar como gastos tributários também as imunidades condicionadas, definir para estas o seu sistema tributário de referência (como a lei que as regulamentou, por exemplo), para, a partir de então, ter um parâmetro para estabelecer o que seria, e o que não seria gasto tributário relativamente a elas?

Enfim, como acontece também no que tange ao Simples Nacional, no campo das imunidades, a discussão não é trivial, mas necessária, sobretudo porque representa valores muito significativos na conta atual dos gastos tributários calculados pela RFB.

1.5 AS EMENDAS CONSTITUCIONAIS NºS 95/2016; 106/2020; 109/2021, NA PERSPECTIVA DO ART. 14 DA LRF

Este item pretende apresentar um panorama em torno das principais alterações constitucionais relacionadas aos gastos tributários. Para tanto, foram selecionadas três Emendas que possuem maiores interfaces com a matéria, as de nºs 95/16; 106/2016 e 109/2021, as quais serão vistas na sequência, em seus aspectos de interesse com o objeto deste estudo.

1.5.1 EC nº 95/2016

A Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, instituiu o Novo Regime Fiscal e deu outras providências. Utilizando as palavras de Celso de Barros Correia Neto, “Na essência, a Emenda impõe um teto de gastos públicos, um limite para o aumento das despesas primárias do governo federal, a fim de conter a tendência de crescimento percebida nos últimos anos”.⁹⁶

De forma mais objetiva ainda: “Trata-se, em suma, de restringir pelos próximos vinte anos o crescimento dos gastos da União à taxa de inflação, fixando um marco temporário para conter a ampliação do gasto público federal, apontado como uma das causas da crise fiscal pela qual passa o Brasil”.⁹⁷

Entre suas disposições, está o art. 113 no ADCT, que foi incluído na tramitação da PEC no Congresso Nacional. O conteúdo dessa norma já existia no art. 14 da LRF, desde 2000. A novidade da EC nº 95, de 2016, bastante relevante, por sinal, foi ter constitucionalizado a exigência da estimativa do impacto orçamentário e financeiro para proposições legislativas que criem ou alterem despesa obrigatória ou renúncia de receitas, possibilitando, assim, o controle de constitucionalidade concentrado no STF, nas situações de inobservância do preceito.

São três os principais pontos polêmicos envolvendo o art. 113 do ADCT, na vertente da receita pública, ou seja, dos gastos tributários. O primeiro é sobre a abrangência do termo “proposição legislativa”, se abarca, ou não, os atos emanados pelo Poder Executivo, ou apenas aqueles constantes do art. 59 da CF. A segunda dissonância gira em torno de saber se o artigo

⁹⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. Novo Regime Fiscal: Histórico e Controvérsias Constitucionais. *EALR*, V. 10, nº 1, p. 04-24, Jan-Abr, 2019. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10218>>. Acesso em: 30 jun. 2022.

⁹⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. Novo Regime Fiscal: Histórico e Controvérsias Constitucionais. *EALR*, V. 10, nº 1, p. 04-24, Jan-Abr, 2019. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10218>>. Acesso em: 30 jun. 2022.

se aplicaria também aos demais entes da federação, ou somente à União. Por último, debate-se acerca do momento do cumprimento da determinação constitucional.

Quanto à interpretação da expressão “proposição legislativa”, vige o entendimento mais restritivo na PGFN (Parecer Conjunto SEI nº 39/2020/ME – citado no Acórdão TCU nº 2532/2021 – Plenário)⁹⁸ e no TCU, de que ela se refere exclusivamente às espécies do art. 59 da CF, com exceção das emendas constitucionais, não englobando os atos do Poder Executivo.

A compreensão dada ao termo incurso no art. 113 do ADCT corresponde àquela que resulta de um processo legislativo, assim, o mencionado artigo se aplicaria somente aos atos do Poder Executivo que se submetam ao processo legislativo e aos atos do próprio Poder Legislativo constantes do art. 59 da CF.⁹⁹

Inicialmente, o TCU entendeu pela aplicação do art.113 do ADCT aos atos do Poder Executivo (Acórdão nº 2832/2020-Plenário). Em momento posterior, por intermédio do Acórdão TCU nº 2532/2021 – Plenário, a Corte reviu seu posicionamento, passando à compreensão de que tais atos normativos, a exemplo de decretos e portarias, não são alcançados pelo dispositivo.¹⁰⁰

O maior impacto dessa interpretação, que num contexto literal e histórico está adequada, é sobre os atos normativos atinentes aos tributos de caráter marcadamente extrafiscal, cujas alíquotas podem ser manipuladas por ato infralegal, com base no art. 153, § 1º da CF. Muito embora a urgência da intervenção econômica que normalmente acompanha a necessidade da utilização desses tributos, ao menos o cálculo do impacto orçamentário e financeiro deveria ser exigido.

Justamente por serem medidas que não demandam compensação, nos termos autorizados pelo § 3º do art. 14 da LRF, com mais razão o cálculo do impacto orçamentário e financeiro deveria ser reclamado. Contra esse argumento, há os que lembram do Decreto nº 9.191, de 1º de novembro de 2017 (“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”), que no art. 32, V, a, traz tal exigência, o que englobaria também os tributos cujas alíquotas são alteradas por ato do Poder Executivo.

⁹⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Disponível em: <Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União (tcu.gov.br)>. Acesso em: 28 jun. 2022.

⁹⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Disponível em: <Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União (tcu.gov.br)>. Acesso em: 28 jun. 2022.

¹⁰⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Disponível em: <Pesquisa textual | Tribunal de Contas da União (tcu.gov.br)>. Acesso em: 28 jun. 2022.

Porém, cuida-se de um ato infralegal, facilmente alterado pelo próprio Poder Executivo, que está longe de ter a força normativa e os efeitos de um dispositivo constitucional, mormente a possibilidade do controle concentrado de constitucionalidade no STF.

No que respeita ao âmbito de aplicação do art. 113 do ADCT, até o momento a jurisprudência do STF resta pacificada, ao entendimento de que o comando deve ser observado por todos os entes federativos, e não apenas pela União.

O item 3 da Ementa do julgamento da ADI nº 5.816/RO bem ilustra a afirmação, quando reza que

A Emenda Constitucional 95/2016, por meio da nova redação do art. 113 do ADCT, estabeleceu requisito adicional para a validade formal de leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, requisitos esse que, por expressar medida indispensável para o equilíbrio da atividade financeira do Estado, **dirige-se a todos os níveis federativos**. (Os destaques não constam do original).¹⁰¹

Dessa maneira, o art. 113 do ADCT pode ser usado como parâmetro de controle de constitucionalidade para validade de legislações estaduais e municipais que instituem, ampliam ou renovem benefícios e incentivos tributários. Contudo, é importante ressaltar o entendimento divergente da doutrina, que a partir de uma leitura sistemática do teor da norma constitucional e do histórico legislativo de sua tramitação, apresentam a compreensão de que a observância do artigo seria restrita à União:

Prevaleceu, portanto, a leitura isolada do texto artigo 113, cuja redação não especifica os entes políticos destinatários do comando, em lugar da interpretação conjugada deste artigo com o *caput* do artigo 106 do ADCT, que determina textualmente que o novo regime fiscal se aplica "*no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, (...) nos termos dos artigos 107 a 114*" [1]. Rigorosamente, não nos parece que o entendimento acolhido pelo STF seja o que mais prestigia a leitura sistemática do inteiro teor da Emenda Constitucional nº 95/2016, tampouco o histórico legislativo da sua tramitação. Interpretar assim, isoladamente, o comando do artigo 113 parece também afastá-lo da cláusula de transitoriedade prevista no artigo 106 do ADCT ("*Fica instituído o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que vigorará por vinte exercícios financeiros*"), alçando-o à condição de disposição permanente. (Os destaques constam do original).¹⁰²

Sobre os efeitos da inobservância do art. 113 do ADCT, o STF tem compreendido que a ausência de prévia instrução de propostas legislativas com a estimativa do impacto financeiro e orçamentário, implica inconstitucionalidade formal. São vários os precedentes nesse sentido:

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751470450>>. Acesso em: 5 jun. 2022.

¹⁰² CORREIA NETO. Celso de Barros. Veto reacende debate sobre controle de constitucionalidade de benefícios fiscais. **Consultor Jurídico**, Janeiro de 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jan-15/observatorio-constitucional-veto-reacende-debate-controle-constitucionalidade-beneficios-fiscais>>. Acesso em: 30 jun. 2022.

ADI nº 5.816/RO; ADI nº 6.102/RR; ADI nº 6.074/RR; ADI nº 6.118/RR; ADI nº 6.303/RR, dentre outros. Maior detalhamento desses julgamentos pode ser visto no Capítulo 4.

A discussão sobre a ausência de estimativas de impacto orçamentário e financeiro em propostas que veiculam gastos tributários não eram apreciadas pelo STF, porque a exigência constava apenas do art. 14 da LRF, situação que levou o Tribunal a entender tratar-se de ofensa apenas reflexa, indireta à CF. Com o art. 113 do ADCT, a exigência ganhou *status* constitucional e várias leis estaduais têm sido declaradas formalmente inconstitucionais por ausência das estimativas. Ainda não há notícias de leis federais que tenham tido o mesmo fim.

Sobre o momento do cumprimento do art. 113 do ADCT, a questão é saber até quando o mandamento deve ser observado para ser considerado consentâneo com a CF. Explicando sobre a tramitação de propostas que redundam em gastos tributários na Câmara dos Deputados, quando a falta de estimativas de seu impacto orçamentário é causa de arquivamento, com fulcro na Súmula-CFT nº 1/08 – no âmbito da Comissão de Finanças e Tributação, Celso de Barros Correia Neto salienta que:

A falta de compatibilidade e adequação financeira e orçamentária é uma causa recorrente de arquivamento dessas proposições no Legislativo federal. Esse é um juízo que procura abstrair os fins pretendidos pelo projeto e concentra-se nos meios – os custos – financeiros e orçamentários que serão requeridos para sua concretização futura. Cuida-se de “análise que tem por finalidade preservar a programação de trabalho da União aprovada pelo Congresso Nacional e os compromissos relativos ao equilíbrio fiscal”, como explica Eber Z. Santa Helena.¹⁰³

Há quem defenda que as estimativas do impacto orçamentário e financeiro podem ser apresentadas até a sanção do ato pelo Presidente da República; mas há também o entendimento, mais adequado com a finalidade do dispositivo, segundo o qual os cálculos devem ser apresentados anteriormente à sanção.

Esta última, é a posição já externada pelo STF na ADI nº 5.816/RO (Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j.05/11/2019, p. 26/11/2019), onde o Ministro Relator consignou expressamente a exigência de formalização da estimativa de impacto orçamentário **antes da votação do texto definitivo e encaminhamento à sanção pelo Poder Executivo.**

A orientação do STF se alinha perfeitamente aos fundamentos do dispositivo, que é propiciar elementos para o debate pelos parlamentares sobre o custo-benefício da medida para o ente. Se os cálculos forem apresentados somente quando da sanção, significa que o

¹⁰³ CORREIA NETO, Celso de Barros. Novo Regime Fiscal: Histórico e Controvérsias Constitucionais. **EALR**, V. 10, nº 1, p. 04-24, Jan-Abr, 2019. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10218>>. Acesso em: 30 jun. 2022.

Legislativo terá aprovado a proposta sem ao menos saber quanto de recursos públicos ela irá consumir, o que não se coaduna com nenhuma norma de responsabilidade política ou fiscal.

Se a proposta tiver origem no Executivo, ela já deve ir para o Congresso Nacional instruída com as estimativas dos custos. Esta é a dicção do art. 32, V, a, do Decreto nº 9.191, de 2017. A determinação também se encontra positivada no art. 124 da Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021 (LDO 2022).¹⁰⁴ O § 4º do art. 124 da mencionada Lei estabelece que “A estimativa do impacto orçamentário-financeiro deverá constar da exposição de motivos, caso a proposição seja de autoria do Poder Executivo federal, ou da justificativa, caso a proposição tenha origem no Poder Legislativo”.

Quanto a saber se a ausência das estimativas é vício que pode ser sanado e até quando, novamente as lições de Celso de Barros Correia Neto nos ajudam a formar um juízo de razoabilidade ao propor que:

Considerando que o escopo da exigência é fazer com que o processo legislativo e os debates que lhe são ínsitos levem em conta os custos das medidas que pretendem adotar, bem como seus feitos no orçamento público, **não parece desarrazoado admitir que a falta possa ser sanada, desde que a providência seja adotada antes que se ultime a votação da medida.** Do contrário, a estimativa torna-se mera formalidade, sem qualquer relevância para a decisão legislativa tomada.¹⁰⁵

Essa elaboração está em consonância com o entendimento até então manifestado pelo STF, como visto acima. Com base nos elementos expendidos, acredita-se que a exigência do art. 113 do ADCT não pode ser suprida no momento da sanção presidencial. É requisito obrigatório para a aprovação do ato normativo no Congresso Nacional. É pressuposto de responsabilidade política e fiscal, reitera-se.

¹⁰⁴ Art. 124. As proposições legislativas e as suas emendas, observado o disposto no art. 59 da Constituição, que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem redução de receita ou aumento de despesa da União deverão ser instruídas com demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devam entrar em vigor e nos dois exercícios subsequentes.

§ 1º O proponente é o responsável pela elaboração e pela apresentação do demonstrativo a que se refere o **caput**.

§ 2º Quando solicitados por presidente de órgão colegiado do Poder Legislativo, os órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, o Ministério Público da União e a Defensoria Pública da União fornecerão, no âmbito de sua competência, no prazo máximo de sessenta dias, os subsídios técnicos relacionados ao cálculo do impacto orçamentário e financeiro associado à proposição legislativa, para fins da elaboração do demonstrativo a que se refere o **caput**.

§ 3º O demonstrativo a que se refere o **caput** deverá conter memória de cálculo com grau de detalhamento suficiente para evidenciar a verossimilhança das premissas e a pertinência das estimativas. -

§ 4º A estimativa do impacto orçamentário-financeiro deverá constar da exposição de motivos, caso a proposição seja de autoria do Poder Executivo federal, ou da justificativa, caso a proposição tenha origem no Poder Legislativo

¹⁰⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros. Novo Regime Fiscal: Histórico e Controvérsias Constitucionais. **EALR**, V. 10, nº 1, p. 04-24, Jan-Abr, 2019. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10218>>. Acesso em: 30 jun. 2022.

Permitir que o vício possa ser sanado na sanção significaria subverter a ordem constitucional, delegando ao Poder Executivo o que é obrigação do Poder Legislativo, em se tratando de propostas com origem no Parlamento.

1.5.2 EC nº 106/2016

Para melhor compreender essa Emenda e o contexto em que foi editada, calha fazermos um breve histórico dos atos que a antecederam, envoltos na turbulenta confusão da pandemia da COVID-19 e com vistas ao combate da doença e de seus efeitos em diversos setores.

Conforme se extrai da Nota Técnica nº 20/2020, da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados,

(...) o estado de calamidade pública foi reconhecido pelo Congresso Nacional em 20/mar/2020, com a aprovação do Decreto Legislativo nº 6, de 2020. O Decreto, com efeitos até 31/dez/2020 (...), permitiu desde já a aplicação do art. 65 da LRF vigente, desobrigando o atingimento dos resultados fiscais e a necessidade de limitação de empenho (para a União).¹⁰⁶

Em 27 de março de 2020, o Presidente da República ajuizou a ADI nº 6.357 MC/DF (Relator Ministro Alexandre de Moraes, j. 29/03/2020, p. 31/03/2020), com pedido de medida cautelar, cujo objetivo era o de conferir interpretação conforme à Constituição aos arts. 14, 16, 17 e 24 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e ao art. 114, *caput, in fine*, e § 14, da Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2020.

Em 29 de março de 2020, a liminar foi deferida para conceder interpretação conforme à CF, aos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, *caput, in fine* e § 14, da LDO 2020, para, durante a emergência em Saúde Pública de importância nacional e o estado de calamidade pública decorrente de COVID-19, afastar a exigência de demonstração de adequação e compensação orçamentárias em relação à criação/expansão de programas públicos destinados ao enfrentamento do contexto de calamidade gerado pela disseminação de COVID-19.

Em 07 de maio de 2020, foi promulgada a EC nº 106, de 2020, também chamada popularmente de “Emenda do Orçamento de Guerra”, instituiu regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia da Covid-19. Entre outras medidas, a EC nº 106, de 2016, dispôs, em seu art. 3º, sobre os gastos tributários.

¹⁰⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. **Nota Técnica nº 20, de 2020**. Disponível em: <Estudos e Notas Técnicas 2020 — Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br)>. Acesso em: 1º jul. 2022.

Trocando em miúdos, a EC autorizou que o Poder Executivo adotasse medidas com dispensa de observância das limitações legais quanto à concessão ou à ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receitas, desde que:

- 1) não implicassem em despesas permanentes;
- 2) o propósito fosse exclusivamente o enfrentamento da pandemia e suas consequências sociais e econômicas;
- 3) tivesse vigência e efeitos restritos à duração da pandemia.

Esse dispositivo deve ser lido em conjunto com o art. 1º da EC nº 106, de 2020, cujo teor estabeleceu que as medidas que excetuariam as limitações legais vigentes:

- a) eram permitidas durante a vigência de estado de calamidade pública nacional reconhecido pelo Congresso Nacional em razão de emergência de saúde pública de importância internacional decorrente de pandemia;
- b) que a adoção do regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para atender às necessidades decorrentes do estado de calamidade pública nacional, seria somente naquilo em que a urgência fosse incompatível com o regime regular, nos termos definidos na EC.

Ou seja, a EC admitiu a suspensão das limitações legais vigentes quanto à concessão e ampliação de gastos tributários, o que incluiu a LRF, desde que atendidos todos os requisitos acima especificados. Não foram, portanto, poderes absolutos, incondicionados ou ilimitados no tempo e no espaço.

Vale continuar o histórico das medidas concertadas pelos Poderes da República.

No Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6357 MC-Ref/DF (Relator Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 13/05/2020, p. 20/11/2020), o STF assinalou que “O art. 3º da EC 106/2020 prevê uma espécie de autorização genérica destinada a todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para a flexibilização das limitações legais relativas às ações governamentais que, não implicando despesas permanentes, acarretem aumento de despesa.”

Com a aprovação da EC nº 106, de 2020, a Corte decidiu que a ADI nº 6.357 MC/DF restaria prejudicada, por perda superveniente de objeto e de interesse de agir do Autor.

Por último, em 27 de maio de 2022, houve a edição da Lei Complementar nº 173, que procedeu a alterações na LRF, no que tange à adequação fiscal durante estado de calamidade pública.

Fazendo o recorte que interessa à esta pesquisa, incluiu-se o § 1º e o inciso III ao art. 65 da LRF, dispondo que na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso

Nacional, nos termos de decreto legislativo, em parte ou na integralidade do território nacional e enquanto perdurar a situação, serão afastadas as condições e as vedações dos arts. 14, 16 e 17 da LRF, desde que o incentivo ou benefício e a criação ou o aumento da despesa sejam destinados ao combate à calamidade pública.

Cabe distinguir entre o regime da EC nº 106, de 2020, e o da LC nº 173, de 2020. A Nota Técnica nº 20/2020, da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados apresenta esse cenário, situando a principal diferença no âmbito de suas aplicações, onde um dos regimes foi restrito à pandemia da Covid-19, e o outro é disposição legal permanente, que pode ser acionada sempre que necessário, satisfeitos os pressupostos legais para tanto:

A EC nº 106/2020 vincula a suspensão das regras fiscais à duração do estado de calamidade pública nacional reconhecida pelo Congresso Nacional, **especificamente em razão de emergência de saúde pública de importância internacional decorrente da pandemia** (art. 1º). De outra parte, o novo art. 65 da LRF trata dessas dispensas (em parte ou na integralidade do território nacional) no **sentido geral**, diante de qualquer calamidade, desde que reconhecida pelo Congresso Nacional e nos termos do respectivo decreto legislativo. (Os destaques não constam do original).¹⁰⁷

Em artigo que analisou os limites que permaneceriam em relação às renúncias de receitas durante a pandemia, José Roberto Afonso e Celso de Barros Correia Neto consignaram que, mesmo sob a égide da medida cautelar proferida no bojo da ADI nº 6.357 MC/DF e da PEC 10/20 (também chamada de “orçamento de guerra”), duas diretrizes se faziam presentes:

- a) o **controle do escopo**, ou seja, “para se beneficiarem do regime extraordinário/emergencial previsto na PEC e na ADI nº 6.357, o incentivo fiscal em questão deve ser destinado ao enfrentamento dos efeitos socioeconômicos da pandemia”;
- b) **controle temporal ou de vigência**, significando que “os benefícios fiscais concedidos sem respeito aos parâmetros de responsabilidade fiscal não podem ser permanentes nem perdurar além do estado de calamidade. Devem ter vigência e efeitos restritos a esse período”.¹⁰⁸

Corroborando a linha de pensamento dos autores a decisão do Ministro Gilmar Mendes na ADPF nº 662, embora diga respeito ao gasto direto. Era o caso de medida normativa que não se restringia ao período da pandemia, ao contrário, possuía caráter de definitividade.

Em um último esforço para extrair o alcance da EC nº 106, de 2020, assevera-se que seu art. 3º dispensou, na concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária

¹⁰⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. **Nota Técnica nº 20, de 2020**. Disponível em: <Estudos e Notas Técnicas 2020 — Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br)>. Acesso em: 1º jul. 2022.

¹⁰⁸ AFONSO. José Roberto R., CORREIA NETO, Celso de Barros. Renúncia de receita na pandemia: quais limites permanecem? **Consultor Jurídico**, Abril de 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-30/afonso-correia-neto-renuncia-receita-pandemia>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

da qual decorra renúncia de receita, a observância apenas das **limitações legais**, permanecendo hígida, portanto, a obrigatoriedade de cumprimento do art. 113 do ADCT.

Bem colocadas as palavras de Manuella Rios de Souza Martins, quando salienta que o Orçamento de Guerra visou “à criação de um espaço institucional que coloque as finanças do Estado em quarentena para que se possa combater o vírus e proteger vidas”.

Todavia, a autora também apresenta diversas críticas que foram feitas por estudiosos à PEC e respectiva EC nº 106, de 2020, como, por exemplo, a ausência de justificção na PEC, o que fragiliza a transparência do processo legislativo; a participação ineficiente de Estados e Municípios, culminando com uma verticalização indesejada.¹⁰⁹

Ainda com Manuella Martins, apesar das críticas, a EC nº 106, de 2021, foi um instrumento importante para o enfrentamento da crise advinda da pandemia da Covid-19:

A Emenda Constitucional nº 106/2020 é uma das medidas mais importantes de política econômica emergencial do Governo Federal no que diz respeito ao planejamento governamental para conter as implicações da crise econômica e fiscal oriunda da Covid-19, e, muito embora carregue inúmeras críticas, é inegável que representa um verdadeiro instrumento de guerra, com atuação célere e de grande responsabilidade institucional, e que certamente cabe a implementação de medidas de controle para atenuar os seus riscos.¹¹⁰

1.5.3 EC nº 109/2021

A Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021, alterou, acrescentou e revogou diversos dispositivos da CF. Entre os mais relevantes a este estudo, cabe assinalar que ela institui regras sobre a redução de benefícios tributários e instituiu o “Regime Extraordinário Fiscal”, que possui entre as suas permissões, em novos casos de calamidade pública, a suspensão dos ditames do art. 14 da LRF. À presente pesquisa coube o corte metodológico da abordagem do art. 4º da EC nº 109, de 2021.

Segundo Marcos Mendes, a medida

inseriu seis novos artigos na Constituição para lidar com situações de ‘calamidade pública de âmbito nacional’. A ideia foi tornar permanente alguns dispositivos que a ‘PEC da Guerra’ (EC 106) adotou de modo temporário, ao longo de 2020. Assim, em novos casos de calamidade similares ao da Covid-19 não seria necessário gastar tempo discutindo nova PEC.¹¹¹

¹⁰⁹ MARTINS, Manuella Rios de Souza. **Jurisdição e Crise: O Regime Fiscal Extraordinário Estabelecido pela Emenda Constitucional nº 106/2020**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021. Disponível em: <<https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/3355>>. Acesso em: 2 jul. 2022.

¹¹⁰ *Ibidem*.

¹¹¹ MENDES, Marcos. **Emenda Constitucional 109 (PEC Emergencial): a fragilidade e a incerteza fiscal permanecem**. Insper, março de 2021. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/03/PEC-Emergencial_Marcos-Mende_mar2021.pdf>. Acesso em: 3 jul. 2022.

O *caput* do art. 4º da EC nº 109, de 2021, determinou que o Presidente da República deveria encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação da Emenda, “plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros”.

Conforme o § 1º do dispositivo, as proposições legislativas a serem encaminhadas deveriam propiciar, em conjunto, redução do montante total dos incentivos e benefícios de natureza tributária: I - para o exercício em que fossem encaminhadas, de pelo menos 10% (dez por cento), em relação aos incentivos e benefícios vigentes por ocasião da promulgação da EC; II - de modo que esse montante, no prazo de até 8 (oito) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto”.

Nota-se a presença de duas metas nesses incisos, uma primeira de redução de dez por cento para o exercício de 2021, dos gastos tributários vigentes na data da promulgação da EC nº 109, de 2021, e, uma segunda de que o conjunto dos gastos tributários, no prazo de até oito anos, não ultrapasse dois por cento do PIB.

Uma das polêmicas a enlaçar o dispositivo ficou por conta de seu § 2º, porque ao estabelecer diversas exceções ao *caput* e ao atingimento das metas do § 1º do artigo, o comando esvaziou a propagada redução dos gastos tributários. Isto, porque deixou de fora da conta, nada mais nada menos, que os benefícios e incentivos:

- I - estabelecidos com fundamento na alínea "d" do inciso III do **caput** e no parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal (Simples Nacional);
- II - concedidos a entidades sem fins lucrativos com fundamento na alínea "c" do inciso VI do *caput* do art. 150 e no § 7º do art. 195 da Constituição Federal (imunidades);
- III - concedidos aos programas de que trata a alínea "c" do inciso I do *caput* do art. 159 da Constituição Federal;
- IV - relativos ao regime especial estabelecido nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e às áreas de livre comércio e zonas francas estabelecidas na forma da lei (Zona Franca de Manaus – redação original da EC nº 109, de 2021);
- V - relacionados aos produtos que compõem a cesta básica; e
- VI - concedidos aos programas estabelecidos em lei destinados à concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para estudantes de cursos superiores em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.

Acrescente-se que por intermédio da Emenda Constitucional nº 121, de 10 de maio de 2022, o Congresso Nacional modificou o inciso IV do § 2º do art. 4º da EC nº 109, de 2021,

para incluir entre as **exceções** dos benefícios e incentivos tributários que teriam seus montantes reduzidos também os relativos à “política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação e para o setor de semicondutores, na forma da lei”.

O § 3º dispôs que para efeitos do art. 4º, “considera-se incentivo ou benefício de natureza tributária aquele assim definido na mais recente publicação do demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal”.

Visualiza-se duas interpretações possíveis: uma, que a remessa feita pelo parágrafo diz respeito aos benefícios constantes do último DGT, de maneira que será considerado benefício tributário o que estiver listado no demonstrativo; a outra, que a utilização da palavra “definido” pelo texto constitucional, permite que a RFB efetivamente defina incentivo ou benefício de natureza tributária no DGT. Prevalendo esta segunda interpretação, teríamos, então a utilização da expressão “gasto tributário”, com respaldo constitucional, inclusive.

Se verificarmos o Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária Bases Efetivas – Ano calendário 2018 - Série 2016 a 2021¹¹², publicado pela RFB, há a possibilidade de ambas as interpretações cogitadas acima, porque dele constam o conceito de gasto tributário e, no Quadro XLIV, a identificação/lista dos gastos tributários do período de 2016 em diante.

Como o § 3º do art. 4º da Emenda considerou incentivo ou benefício de natureza tributária **aqule** assim definido na **mais recente publicação do demonstrativo** a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, acredita-se que a leitura mais condizente com a redação constitucional seja que ela se refere à listagem dos benefícios tributários que estão no DGT. Não faria sentido que o constituinte considerasse a possibilidade de que a cada DGT a definição de incentivo ou benefício de natureza tributária pudesse ser alterada.

Por fim, o § 4º do art. 4º da EC nº 109, de 2021, previu a edição de lei complementar para tratar da governança dos gastos tributários: critérios, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e alteração; regras para avaliação e divulgação dos resultados e redução gradual de “incentivos fiscais federais de natureza tributária”, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o *caput* do art. 4º.

Nos termos da Nota Técnica nº 9, de 2021, da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, que analisou as disposições da EC nº 109, de 2021, “O

¹¹² Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2018-serie-2016-a-2021-base-conceitual-e-gerencial.pdf>>. Acesso em: 31 mai. 2022.

plano de redução gradual dos gastos tributários do nível atual de 4% do PIB para o limite máximo de até 2% do PIB em 8 anos ficou de difícil consecução por duas razões:

- (a) as exclusões listadas no art. 4º da EC 109, que representam em torno de 1,9% do PIB. Ou seja, ao final de 8 anos praticamente somente os benefícios ressaltados seriam mantidos; e
- (b) dificilmente proposições legislativas eliminando praticamente todos os demais benefícios restantes seriam aprovados.¹¹³

Vale a pena conferir a apreciação feita pelos Consultores da Câmara dos Deputados, constante da Nota nº 9, de 2021, sobre as exclusões levadas a efeito pelo art. 4º da EC nº 109, de 2021:

Exclusões. O § 2º do art. 4º lista os incentivos e benefícios (“gastos tributários”) que não devem ser considerados no plano de redução, nem no atingimento das metas do § 1º. Não devem, portanto, ser considerados na redução inicial de 10%, ou seja, não serão objeto do plano nem das proposições que, se aprovadas, levariam o gasto tributário a 2% do PIB ou menos nos 8 anos seguintes.

Nem, no mesmo sentido, a redução de tais gastos tributários será meio para se chegar a esse patamar ao fim dos 8 anos.

O texto da EC permite segregar os gastos tributários em dois grupos:

(1) aqueles excetuados do plano de redução e da meta pretendida, cujo montante é de cerca de 2 % do PIB, quais sejam: Simples para pequenas empresas e da arrecadação unificada; de entidades beneficentes sem fins lucrativos e de assistência social; aos programas de incentivo ao setor produtivo de N, NE e CO via fundos regionais; aos incentivos à ZFM e áreas de livre comércio; aos produtos da cesta básica; e aos bolsistas do ensino superior, via PROUNI. As exceções podem ser interpretadas no sentido de que tais benefícios não poderão ser reduzidos nos próximos 8 anos, tema que deverá ser melhor avaliado na reforma tributária.

(2) demais gastos tributários que integram o plano de redução e que podem ser reduzidos para fins de atingimento das metas, a exemplo de: deduções do rendimento tributável, isenções não tributáveis IRPF, renúncias na área da agricultura e agroindústria, medicamentos, etc. As seis exclusões, de acordo com a estimativa referente ao PLOA de 2021 (de agosto do ano passado), representam 48,4% do gasto tributário total. Em relação ao PIB, somam 1,94%.¹¹⁴

Ao excluir gastos tributários que em seu total representam mais de 1,9% do PIB do conjunto a ser diminuído, pode-se afirmar que a EC nº 109, de 2021, no que concerne à redução dos gastos tributários, caiu no ostracismo.

¹¹³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. **Nota Técnica nº 09, de 2021.** Disponível em: <NotaTcnica_92021_EC109_21_ContenodeGastoseAuxlioEmergencial19mar_publicado.pdf (camara.leg.br)>. Acesso em: 2 jul. 2022.

¹¹⁴ “A interpretação literal do texto e a simples aritmética sugerem que em 2029 praticamente apenas os benefícios citados sobreviverão aos cortes, se ao longo desse período o Legislativo, na parte que lhe cabe decidir, acatar o plano e aprovar as proposições e, em paralelo, nada for feito relativamente aos gastos ressaltados neste artigo. Registre-se que os incentivos preservados, mesmo os da ZFM, estão previstos em legislação infraconstitucional, e tal exclusão prévia praticamente inviabiliza a meta de redução de 50% dos benefícios hoje existentes, uma vez que é previsível que o Legislativo se oponha a corte tão radical de todo o restante.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. **Nota Técnica nº 09, de 2021.** Disponível em: <NotaTcnica_92021_EC109_21_ContenodeGastoseAuxlioEmergencial19mar_publicado.pdf (camara.leg.br)>. Acesso em: 2 jul. 2022.).

Abolir do cálculo justamente os maiores gastos tributários atualmente considerados pela RFB, no mínimo tem dois significados, não necessariamente harmônicos entre si: um, que o art. 4º da EC nº 109, de 2021, representa a ausência de disposição política para enfrentar a discussão dos gastos tributários no Brasil; dois, que é preciso, mais do que nunca, definir se os regimes tributários com base constitucional e as imunidades representam gastos tributários na acepção técnica de caracterização que o termo requer.

Marcos Mendes lembra que, nesse particular da redução dos benefícios tributários, a EC nº 109, de 2021, pode ter gerado um efeito negativo relativamente a benefícios que poderiam, a partir de então, ser considerados “constitucionalizados” e, portanto, sujeitos a questionamentos judiciais caso venham a sofrer diminuições por legislação infraconstitucional.¹¹⁵

Ao listar os benefícios que estariam isentos de corte no âmbito do plano de redução, a EC nº 109, de 2021, poderá ter dado respaldo constitucional a eles. Se houver, no futuro, alguma tentativa de excluir benefícios tributários a produtos da cesta básica ou às entidades de educação no âmbito do PROUNI, poderão existir questionamentos jurídicos, visto que esses dois benefícios agora são explicitamente listados na Constituição.

Não nos parece, entretanto, que seria essa a melhor interpretação a ser conferida à norma da EC nº 109, de 2021, porque o fato de constarem da exclusão do cálculo da diminuição dos gastos tributários não faz deles benefícios com “sede” constitucional, diferentemente das imunidades e do Simples Nacional, a primeira situação revestindo-se de incompetência dos entes políticos para exigir a tributação e, a segunda, de delineamentos de regime tributário alternativo com assento constitucional.

Quanto ao plano de redução dos benefícios, em 16 de setembro de 2021, o Presidente da República encaminhou ao Congresso Nacional anteprojeto que se transformou no Projeto de Lei nº 3203/2021, que “Dispõe sobre o plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária e o encerramento de benefícios fiscais, nos termos do disposto no art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021”.¹¹⁶

Da EM nº 248/2021 ME, consta a seguinte explicação sobre o plano encaminhado pelo chefe do Poder Executivo federal:

(...).

¹¹⁵ MENDES, Marcos. **Emenda Constitucional 109 (PEC Emergencial): a fragilidade e a incerteza fiscal permanecem.** Insper, março de 2021. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/03/PEC-Emergencial_Marcos-Mende_mar2021.pdf>. Acesso em: 3 jul. 2022.

¹¹⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2299134>>. Acesso em: 3 jul. 2022.

3. O referido Plano de Redução propõe-se inicialmente que diversos benefícios fiscais que possuem prazo determinado não sejam prorrogados ao final do prazo de suas vigências. Dessa forma, não seriam prorrogados 7 benefícios que findam em 2022, 4 que findam em 2023, 8 que findam em 2024 e 1 que tem o prazo final previsto para 2025. Essa medida não está prevista no texto normativo encaminhado porque não se trata de revogação, mas de mera não prorrogação.

4. Além disso, para alcançar o montante de redução exigido pelo inciso I do artigo 4º da Emenda Constitucional 109, de 2021, o citado Plano de Redução também: a) revogar o benefício da redução de 70% no IRRF sobre as remessas na aquisição de obras estrangeiras (arts. 3º e 3º-A da Lei nº 8.685, de 1993); b) reduzir o valor de estimativas de renúncia decorrente do benefício de redução do IPI na importação de autopeças (arts. 20 a 26 da Lei nº 13.755, de 2018) dos atuais R\$ 667 milhões para R\$ 469 milhões (redução de R\$ 198 milhões no valor da renúncia).

5. Ainda, o Plano propõe revogar em 01 de janeiro de 2022 os diversos benefícios fiscais cuja revogação já consta do texto do Projeto de Lei nº 2.337, de 2021 (Reforma do Imposto sobre a Renda), aprovado pelo plenário da Câmara dos Deputados em sessões nos dias 01 e 02 de setembro de 2021, e encaminhado para continuidade de tramitação perante o Senado Federal.¹¹⁷

Do item 5 da EM nº 248/2021 ME, vislumbra-se que a estimativa é a de que a revogação de benefícios fiscais proposta no mencionado plano de redução provoque o impacto orçamentário e financeiro de R\$ 22.415 milhões, em um total de R\$ 371,07 bilhões (renúncia de receitas tributárias projetadas para 2022).¹¹⁸

A análise do art. 4º da EC nº 109, de 2021, permite inferir que seu maior destaque está no fato de ter constitucionalizado a obrigatoriedade da redução dos benefícios e incentivos tributários e na determinação da implementação de regras de governança e de transparência, por meio de lei complementar, pertinentes à instituição e alteração de benefícios e incentivos tributários.

Com a constitucionalização, tais aspectos poderão chegar à apreciação do STF, em controle concentrado de constitucionalidade, efeito similar ao da introdução da obrigatoriedade das estimativas de impactos orçamentário e financeiro de medidas que importem em renúncias de receitas, vertidos no art. 113 do ADCT pela EC nº 95, de 2016.

Nesse sentido, a discussão sobre a adequação fiscal dos gastos tributários é alçada a novo patamar relativamente a todos esses aspectos, não ficando mais restrita à LRF e à consequente ofensa indireta à Constituição Federal, existindo espaços argumentativos, a partir de então, para que sejam levados ao STF questões de cunho material, e não apenas formal, como ocorre com o art. 113 do ADCT.

¹¹⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0u31i0e5gs8w83agokhlgclhy1322483.node0?codteor=2075085&filename=PL+3203/2021>. Acesso em: 3 jul. 2022.

¹¹⁸ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2022/dgt-ploa-2022-base-conceitual-versao-1-0.pdf>>. Acesso em: 21 jun. 2022.

2 - AS RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

2.1 POR QUE AS DEFINIÇÕES SÃO IMPORTANTES?

Benefícios e incentivos tributários, renúncias de receitas e gastos tributários fazem parte de um conjunto de nomenclaturas exploradas pela doutrina e por organismos nacionais e internacionais, mas pouco presentes em textos de lei, ao menos no Brasil, quando se trata de

suas definições. Mas, afinal, para que conceituar ou definir algo? Por quais razões os conceitos e as definições importam para o direito?

Para uma melhor compreensão dessas interrogações, faremos uma breve incursão pela teoria do Construtivismo lógico-semântico, que possuem como expoentes máximos, no Brasil, os Professores Lourival Villanova e Paulo de Barros Carvalho.

Partindo dos ensinamentos deste último, “o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num país”¹¹⁹ e “as regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras”.¹²⁰ Tão importante quanto, “o direito posto é uma linguagem prescritiva (prescreve comportamentos)”.¹²¹

Paulo de Barros Carvalho assevera que “a disciplina do comportamento humano, no convívio social, se estabelece numa fórmula linguística, e o direito positivo aparece como um plexo de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas, nas relações de inter-humanidade”.¹²²

Conforme Fabiana Del Padre Tomé e Adriano Luiz Batista Messias, “O direito atua para alterar o mundo social mediante a edição de comandos voltados à regulação da conduta humana, implementando valores por meio de normas jurídicas”.¹²³ E continuam os autores, elucidando o que vem a ser a norma jurídica:

O legislador detém competência para criar realidades, com o intuito de disciplinar a conduta humana. Não há uma descrição do mundo da vida (*Lebenswelt*), mas uma modificação da realidade com a implantação de valores. **E a norma jurídica não se trata de mera descrição de realidades, mas sim de prescrição de condutas, sendo absolutamente necessária, para tanto, a prescrição de normas voltadas às relações que serão estabelecidas no intuito de exigir o cumprimento de tais condutas**, dentro do campo dos comportamentos possíveis e aquilo que não seja factualmente necessário. (Os grifos não constam do original).¹²⁴

Acerca da importância da linguagem na materialização do conhecimento, sobretudo no campo jurídico, os autores asseveram que “Somente por meio da linguagem tem-se o conhecimento como algo objetivado, criando, e não descobrindo, aquilo que é real e capaz, igualmente, de desconstituir o real, criando novas realidades, sendo a única racionalidade possível”.¹²⁵

¹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 2.

¹²⁰ *Ibidem*.

¹²¹ *Ibidem*, p. 3.

¹²² *Ibidem*, p. 2.

¹²³ TOMÉ, Fabiana del Padre; MESSIAS, Adriano Luiz Batista. Construtivismo Lógico-Semântico Como Metodologia Para Estudo do Direito. **Revista Jurídica Cesumar**, Mestrado, v. 22, n.1, p.27-45, janeiro/abril 2022.

¹²⁴ *Ibidem*.

¹²⁵ TOMÉ, Fabiana del Padre; MESSIAS, Adriano Luiz Batista. **Construtivismo Lógico-Semântico Como Metodologia Para Estudo do Direito**. Revista Jurídica Cesumar, Mestrado, v. 22, n.1, p.27-45, janeiro/abril 2022.

Celso de Barros Correia Neto ensina sobre a praticidade que deve orientar o saber jurídico:

O saber jurídico é também saber delimitado e, nesse sentido, excludente. **Existe no pensamento do Direito o trabalho de delimitar, conceituar e classificar, que é típico do esforço acadêmico. E, no caso do Direito, os conceitos, as delimitações e disciplinas têm sempre, em última análise, vocação prática de servir de orientação do agir. A dogmática jurídica é um saber prático.** É conhecimento que se refere à ordem das ações voluntárias: a ordem que a própria razão determina ao organizar meios na direção de objetivos, isto é a razão dirigida a uma obra. (Os grifos não constam do original).¹²⁶

O destaque da transcrição reside no fato de que o saber jurídico é um saber prático, é um saber que é orientado ao agir.

Adentrando aos aspectos sobre conceitos e definições, de acordo com Aurora Tomazini de Carvalho, “entende-se por conceito a ideia do termo, sua significação, que permite a identificação de uma forma de uso da palavra dentro de um contexto comunicacional”.¹²⁷ De acordo com a autora

A única coisa à qual temos acesso, na formação da ideia de um vocábulo, é seu modo de estruturação dentro de certas formações discursivas. Tendo em vista uma determinada forma de utilização da palavra, nossa consciência a associa a um significado, ou seja, a outros signos, (ex: imagens, símbolos, etc.), com esta atitude mental, construímos um juízo significativo (significação) em relação ao termo, este juízo conota, para nós, aquilo a que o termo faz referência, ou seja, o (os) objeto (s) que o denota (m). É, por isso, que temos o conceito como um critério de classificação e diferenciação dos objetos. Algo é denominado de ‘x’ porque enquadra-se no conceito de ‘x’, isto é, porque também associa-se à ideia (imagem, palavra, ruído) vinculada ao termo.

Nesse sentido, o conceito é conotativo, ele cria uma classe de uso da palavra (x) e com ela a classe do seu não-uso (-x), denominada de contra-conceito. Juntamente com a conotação, forma-se a denotação, composta por todos os objetos (significações) que se incluem na ideia da palavra e podem, por ela serem nominados.¹²⁸

Conceituar é diferente de definir. John Hospers *apud* por Aurora Tomazini de Carvalho, explica que “uma pessoa pode possuir o conceito de uma palavra, saber utilizá-la em diversos contextos todos os dias, sem ser capaz de lhe dar uma definição. Isto porque, definir é por em palavras o conceito”.¹²⁹ Tomazini realça que

Para ser fixada, a ideia do termo precisa ser demarcada linguisticamente, ou melhor, constituída em linguagem, pois, como pressupomos, só assim ela se torna articulável intelectualmente.

É por meio da definição que realizamos tal demarcação. Definir, assim, é explicar o conceito, pô-lo em palavras, é identificar a forma de uso do termo.¹³⁰

¹²⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 43.

¹²⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 56. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>>. Acesso em: 14 jul. 2022.

¹²⁸ *Ibidem*.

¹²⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 57. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>>. Acesso em: 14 jul. 2022.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 57-58.

Interessante explicitar algumas diferenciações entre as definições e, para tanto, resumimos em conotativas x denotativas e informativas x estipulativas. Segundo consta do trabalho de Aurora Tomazini, em citação a Ricardo Guibourg:

as **conotativas** delimitam o uso da palavra, apontando mediante outros vocábulos, os critérios (características) que nos fazem chamar certos objetos por aquele nome, de forma que, mesmo não enumerando tais objetos há possibilidade de identificá-lo (ex: Enunciado de um planeta: Mercúrio, Vênus).

As **denotativas** não indicam as características comuns que nos possibilitam agrupar certos objetos sob a denominação do termo definido, mas enumeram os objetos por ele nomeados, permitindo, assim, a identificação de seu conceito (ex: enunciado de um planeta: corpo celeste, opaco, que brilha pela luz reflexa do sol....).

Informativas são as definições que descrevem o costume linguístico de certa comunidade a respeito do uso da palavra (ex: as presentes no dicionário de uma língua).

Estipulativas, quando identificam a forma de uso da palavra por uma pessoa em seu discurso. É este tipo de definição que permite a introdução de novos termos, requeridos pelo discurso científico e a precisão daqueles ordinariamente já conhecidos. (Os grifos não constam do original).¹³¹

Percebemos, pois, a importância da linguagem para o mundo jurídico, assim como a função primordial que os conceitos e as definições guardam ao fazer essa ponte entre a realidade, a necessidade de delimitações e o Direito, enquanto instrumento dessa materialização. Desse modo, justifica-se a pesquisa sobre o estado da arte em torno dos conceitos e definições sobre as figuras propostas no presente trabalho.

A ausência de definições legais sobre benefícios e incentivos, renúncias de receitas e gastos tributários, acabam por gerar assimetrias interpretativas que impactam o entendimento dos órgãos governamentais e da academia sobre os referidos institutos jurídicos e, conseqüentemente, sobre questões de ordem prática que incidem sobre eles, a exemplo do que deve ser incluído ou excluído da quantificação dos gastos tributários no País.

Conceituar e definir legalmente ainda possui o condão de atribuir à matéria maior transparência e controle social, uma vez que “todos os direitos e deveres prescritos por normas jurídicas são amparados pela possibilidade de ingresso no judiciário para que sejam adimplidos. (...). A coercitividade jurídica é viabilizada com o direito de ação daquele sujeito prejudicado pelo seu descumprimento”.¹³²

2.2. DEFINIÇÕES DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS, RENÚNCIA DE RECEITAS E GASTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

¹³¹ *Ibidem*, p. 58-59.

¹³² CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 127. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>>. Acesso em: 14 jul. 2022.

Segundo Regis Fernandes de Oliveira, a atividade financeira do Estado é “a ação deste na obtenção de receitas, em sua gestão e nos gastos para desenvolvimento de suas funções”.¹³³ O principal instrumento a regular esse mecanismo no Brasil foi a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, seguida da Constituição Federal de 1988 e da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Receita pública “é a entrada de dinheiro nos cofres públicos de forma definitiva e podem ser classificadas quanto à origem do ingresso e quanto ao motivo de entrada”.¹³⁴ No que tange ao motivo de entrada, à luz do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964, as receitas se classificam em correntes e de capital.

As correntes são aquelas que decorrem de atividades próprias do Estado e, nos termos do § 1º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964, são as “receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes”.

As de capital são as que derivam de captação externa de recursos pelo Estado e, conforme o § 2º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964, são “as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente”.

Na Lei de Responsabilidade Fiscal, a receita pública é tratada no Capítulo III, que possui duas Seções, sendo a primeira sobre previsão e arrecadação (arts. 11 a 13) e, a segunda sobre renúncia de receita (art. 14), objeto específico desta pesquisa.

Feita essa rápida introdução sobre as receitas estatais e sua classificação, cabe novamente lembrar que em se caracterizando como um Estado Fiscal, a principal fonte de receitas do Estado Brasileiro é a proveniente da arrecadação de tributos. O Sistema Tributário Nacional destina-se a fornecer receitas necessárias para financiar o Estado. Dentre as ações estatais, encontra-se a implementação das mais diversas políticas públicas, que são financiadas por gastos diretos ou indiretos.

¹³³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 176.

¹³⁴ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2021, p. 93.

Na medida em que o Estado depende de recursos dos tributos para desempenhar suas atividades, o tema das renúncias de receitas adquire *status* relevante no contexto das discussões sobre as finanças públicas. Sim, porque renunciar a parcelas de arrecadação significa renunciar ao dinheiro público. A primeira consequência dessa equação é menos disponibilidade orçamentária para a realização de diversos fins que constituem deveres estatais, como fazer chegar à população políticas básicas de promoção de dignidade humana.

No caso dos gastos tributários, o Estado deixa de arrecadar tributos ou parcelas de tributos para induzir determinado comportamento privado. Segundo a Instituição Fiscal Independente, “O governo concede desoneração tributária ao setor privado para incentivá-lo a tomar decisões que viabilizem o alcance de certos objetivos de interesse público”.¹³⁵

São os chamados gastos tributários ou gastos indiretos, benefício e incentivo fiscal/tributário, renúncia de receitas tributárias, isenção fiscal/tributária, favor fiscal/tributário, privilégio fiscal/tributário, alívio fiscal/tributário, auxílio fiscal/tributário, desoneração fiscal/tributária, exoneração fiscal/tributária, estímulo fiscal/tributário, subsídio fiscal/tributário, dentre outras expressões.

Uma parte do presente estudo consiste em saber se há definições legais, doutrinárias e institucionais sobre esses termos e, em que medida, se inexistentes ou insuficientes, estaria esse vazio influenciando ou dificultando a identificação dessas benesses por parte dos gestores públicos e da sociedade.

O pressuposto foi o de que, se de fato existisse um vácuo jurídico em relação a essas definições, a identificação de medidas legais que abdicam da entrada de recursos para o caixa do Estado poderia ficar comprometida, levando, em muitas situações, ao descumprimento da legislação pertinente, sobretudo do art. 14 da LRF.

Porém, no decorrer da pesquisa, foi possível verificar que não obstante tratar-se de debate muitas vezes intrincado, há estudos nacionais e estrangeiros disponíveis que conferem um conjunto substancial de características capazes de afirmar a existência de definições e conceitos sobre os termos dispostos.

É sobre esse universo de definições que o estudo se debruçará a seguir. Para facilitar a exposição, ela será dividida em visão das instituições e visão da doutrina (estrangeira e nacional).

¹³⁵ BRASIL. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**, maio de 2018. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/541284/RAF16_MAI02018_TopicoEspecial_Gastos.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2021.

2.2.1 As instituições

A intenção é traçar um panorama geral de como as principais instituições que lidam direta ou indiretamente com o assunto trabalham esses conceitos. Para tanto, foram selecionadas, no plano externo, a visão da OCDE, do FMI, do Banco Mundial, do NAO, do GAO e do CIAT. No âmbito interno, serão repassados os conceitos da RFB, da STN, da IFI, do TCU, da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados e da ATRICON.

Também conhecidos em países da OCDE como isenções, subsídios fiscais e auxílios fiscais, para a Instituição, os gastos tributários ou despesas fiscais são ‘disposições do direito tributário, regulação ou práticas que reduzem ou adiam a receita para uma população relativamente estreita de contribuintes relativa a um imposto de referência’.¹³⁶

De acordo com a OCDE, na prática, “definir os gastos tributários é difícil porque ‘algumas medidas podem não ser prontamente classificadas como parte do sistema tributário de referência de um tributo ou como uma exceção a ele’”.¹³⁷ Para a Instituição, “O problema começa com a definição da ‘estrutura tributária básica’. A maioria dos especialistas concordaria que elementos estruturais de um sistema tributário não devem ser registrados como gastos fiscais, enquanto recursos ‘programáticos’ devem ser”.¹³⁸ Nessa direção, pontua que:

Pode-se concluir que há uma diversidade significativa nas definições de trabalho de gastos fiscais entre os países, mas que um elemento comum frequente é alguma noção de afastamento de um sistema tributário de referência. Na prática, alguns dos outros critérios – particularmente a perda de receita, a conversibilidade em um programa de gastos e o grupo limitado de beneficiários – podem ser considerados objetivos até certo ponto. Em contrapartida, a concepção de um sistema tributário de referência pode fornecer o maior grau de espaço para diferenças de julgamento. (Tradução livre).¹³⁹

No Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários, o CIAT refere-se à definição da OCDE do ano de 2002, sobre gastos tributários:

OCDE (2002) definiu os gastos tributários como os custos estimados nas receitas tributárias provenientes do tratamento preferencial a atividades específicas. Kraan (2004) ampliou esta definição, observando que um gasto tributário pode ser definido como uma transferência de recursos públicos realizada mediante a redução das obrigações tributárias concernente a um tributo de referência, em vez de gastos públicos diretos.¹⁴⁰

¹³⁶ OECD (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris, p. 12. Disponível em: <Tax Expenditures in OECD Countries - OECD publication – OECD>. Acesso em: 22 abr. 2022.

¹³⁷ *Ibidem*.

¹³⁸ *Ibidem*.

¹³⁹ OECD (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris, p. 12. Disponível em: <Tax Expenditures in OECD Countries - OECD publication – OECD>. Acesso em: 22 abr. 2022.

¹⁴⁰ Centro Interamericano de Administrações Tributárias. **Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários – Uma experiência ibero-americana**. 2011, p. 77. Disponível em:

No Manual de Transparência Fiscal (2007), o FMI esboça que renúncias fiscais

Consistem em receita que se deixa de arrecadar como resultado de dispositivos específicos do código tributário. Entre os possíveis tipos destacam-se as isenções da base tributária, deduções da renda bruta, créditos contra o imposto a pagar, reduções de alíquotas e o diferimento do imposto a pagar (por ex., por meio de depreciação acelerada). Não raro são usadas em substituição a programas explícitos de gastos orçamentários. Podem também ser direcionadas para tipos específicos de gastos ou categorias específicas de indivíduos, famílias ou empresas de acordo com o seu patrimônio, nível de renda, padrão de gastos ou outras características.¹⁴¹

No Glossário do Manual de Transparência Fiscal (2007), o FMI define renúncias fiscais como sendo:

Concessões ou isenções em relação a uma estrutura tributária ‘normal’ que reduzem a arrecadação do governo; visto que os objetivos de política fiscal do governo poderiam ser alcançados por meio de uma subvenção ou outras despesas diretas, a concessão é considerada equivalente a uma despesa orçamentária. A definição precisa e a estimativa das renúncias fiscais requerem, portanto, uma definição da base tributária normal, bem como uma determinação da maneira mais adequada de avaliar os custos.¹⁴²

No documento Relatórios de Despesas Tributárias e Seu Uso na Gestão Fiscal - Um Guia para Economias em Desenvolvimento, o Departamento de Assuntos Fiscais do FMI conceitua gastos tributários como “meios alternativos de política pelo qual os governos fornecem apoio financeiro a indivíduos e empresas”.¹⁴³

Andreia Rocha Bello de Oliveira comenta a elaboração:

O Fundo Monetário Internacional (FMI, 2019) sintetiza o conceito de gasto tributário por meio de uma comparação com uma intervenção via orçamento. Menciona-se que, enquanto na Dinamarca o governo optou por fazer pagamentos diretos às famílias com crianças (inserindo tais despesas no orçamento público), nos Estados Unidos essa política foi desenhada do lado da receita pública, ou seja, o governo oferece uma redução do imposto de renda para as famílias com filhos. Em ambos os casos, o efeito é a redução de disponibilidade financeira do governo para aplicar em outras prioridades. Por essa razão, o Fundo recomenda que os governos dediquem a mesma atenção verificada no controle de despesas orçamentárias ao controle de gastos tributários.¹⁴⁴

<https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2011_manual_gasto_tributario_port.pdf>.

Acesso em: 25 abr. 2022.

¹⁴¹ FMI. Manual de Transparência Fiscal (2007), p. 80. Acesso em: 22 abr. 2022.

¹⁴² FMI. Manual de Transparência Fiscal (2007), p. 137. Acesso em 22 abr. 2022.

¹⁴³ FMI. *Tax Expenditure Reporting and its use in fiscal management: a guide for developing economies*. 2019, p. 1 Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>>. Acesso em: 25 abr. 2022.

¹⁴⁴ OLIVEIRA, Andreia Rocha Bello de. **Controle externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do U.S. Government Accountability Office para avaliação de gastos tributários**. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Avaliação de Políticas Públicas) – Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, Brasília/DF p. 27-28. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/control-externo-sobre-renuncias-de-receitas-uma-analise-das-abordagens-do-u-s-government-accountability-office-para-avaliacao-de-gastos-tributarios.htm>>. Acesso em: 22 abr. 2022.

A referida autora também destaca o entendimento do Banco Mundial para os gastos tributários:

O Banco Mundial (2006) conceitua gasto tributário como um mecanismo que se configura em um desvio ao sistema tributário de referência, podendo assumir diferentes formatos, como exclusões, isenções, subsídios, deduções, créditos, alíquotas preferenciais ou adiamentos do pagamento de impostos. Assim, uma etapa anterior no processo de identificação de gastos tributários seria definir qual é a estrutura tributária normativa ou de referência.¹⁴⁵

O estudo mencionando trabalha ainda com os conceitos de gastos tributários do *National Audit Office* (NAO), entidade fiscalizadora superior do Reino Unido, e do *Government Accountability Office* (GAO), entidade fiscalizadora superior dos Estados Unidos:

O NAO, (...), utiliza o termo ‘*tax relief*’, o que no Brasil é conhecido como ‘desoneração tributária’, e acrescenta que alguns desses mecanismos são desenhados para alcançar objetivos políticos específicos por meio do incentivo a determinados comportamentos. Esses subtipos de Coletânea de Pós-Graduação [Políticas Públicas] ‘*tax relief*’ são conhecidos como gastos tributários, pois, em geral, são uma alternativa ao gasto público orçamentário (NAO, 2014).

O primeiro elemento do Guia do GAO que cabe registrar é o entendimento daquela instituição acerca do que vem a ser “gasto tributário”. O documento introduz o tema com a seguinte conceituação:

são provisões, como créditos especiais e deduções, que reduzem a responsabilidade tributária dos contribuintes. Se bem desenhados e implementados, os gastos tributários podem fornecer incentivos para que os contribuintes se envolvam em atividades específicas ou ajustem sua capacidade de pagar impostos. (GAO, 2012, p. 2)

Em seguida, apresenta-se outra ótica do conceito:

gastos tributários são disposições tributárias que são exceções à ‘estrutura normal’ do imposto de renda individual e corporativo necessário para a arrecadação federal. Esses benefícios podem ter os mesmos efeitos de programas orçamentários; daí o nome gasto tributário”. Afirma-se que o conceito de gasto tributário não se aplica apenas ao imposto de renda, mas também engloba outros tipos de tributos. Esclarece-se que, por meio de uma lei de 1974, foram identificados seis tipos de regras tributárias que constituem gastos tributários se forem caracterizadas como exceções à estrutura normal de tributação, são elas: exclusões, isenções, deduções, crédito, taxa de imposto preferencial, adiamentos.¹⁴⁶

Na esfera do CIAT, “gastos tributários” foi definido pelo GTMGT considerando a prática dos países e as propostas da OCDE e o FMI, como

os recursos não arrecadados pelo Estado, pela existência de incentivos ou benefícios que reduzem a carga tributária direta ou indireta de determinados contribuintes

¹⁴⁵ *Ibidem*.

¹⁴⁶ OLIVEIRA, Andreia Rocha Bello de. **Controle externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do U.S. Government Accountability Office para avaliação de gastos tributários**. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Avaliação de Políticas Públicas) – Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, Brasília/DF p. 26; 32-33. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/control-externo-sobre-renuncias-de-receitas-uma-analise-das-abordagens-do-u-s-government-accountability-office-para-avaliacao-de-gastos-tributarios.htm>>. Acesso em: 22 abr. 2022.

quando comparados a sistema tributário de referência, com a finalidade de alcançar certos objetivos de política econômica ou social.¹⁴⁷

Sob o viés das principais instituições multilaterais, identifica-se que o trato com a definição de “gastos tributários” já vem de algum tempo. Além de poucas variações de conteúdos, OCDE, FMI, Banco Mundial e CIAT têm em comum, mais fortemente, a alusão a desvio da tributação normal ou de referência do tributo manejado. A comparação dos gastos tributários com as despesas diretas também pode ser verificada nas definições.

No plano interno, de acordo com Raimundo Eloi de Carvalho, objetivando o cumprimento do art. 165, § 6º da Constituição Federal, ainda em 1988, foi constituída uma comissão no Ministério da Fazenda, composta pela Secretaria de Assuntos Econômicos e pela Secretaria da Receita Federal. Nesse contexto, “foi elaborado o primeiro Demonstrativo de Benefícios Tributários, que se incorporou ao Orçamento Geral da União para o ano de 1989”.¹⁴⁸

O autor, que foi Coordenador de Previsão e Análise da RFB, destaca a relevância de um estudo desenvolvido em 2003 por aquela Secretaria, “com vistas à revisão e ao aprimoramento do conceito de gasto tributário, no sentido de promover maior uniformização com relação ao entendimento adotado em nível mundial”. Segundo ele, “Isto permitiu a realocação de incentivos (inclusão e exclusão), o alinhamento direto com as funções orçamentárias (Assistência Social, Saúde, Educação etc.) e, inclusive, ensejou a mudança do termo ‘benefício tributário’ para ‘gasto tributário’, passando o relatório anual a denominar-se ‘Demonstrativo dos Gastos Tributários – DGT’”.¹⁴⁹

De 1988 a 2003, o Brasil utilizou “benefício tributário” como sinônimo de “gasto tributário” e, a partir de 2004, o DBT passou a chamar-se DGT.¹⁵⁰ De acordo com Raimundo

¹⁴⁷ Centro Interamericano de Administrações Tributárias. **Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários – Uma experiência ibero-americana**. 2011, p. 78. Disponível em <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_manual_gasto_tributario_port.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

¹⁴⁸ CARVALHO, Raimundo Eloi de. Instrumentos e Técnicas para Medição e Análise dos Gastos Tributários. **Apresentação na 44ª Assembleia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT**, Montevideu: 2010, p. 3. Disponível em <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zziYJOVRcsgJ:https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php%3Fid%3D2909770+%&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 28 abr. 2022.

¹⁴⁹ CARVALHO, Raimundo Eloi de. Instrumentos e Técnicas para Medição e Análise dos Gastos Tributários. **Apresentação na 44ª Assembleia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT**, Montevideu: 2010, p. 4. Disponível em <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zziYJOVRcsgJ:https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php%3Fid%3D2909770+%&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 28 abr. 2022.

¹⁵⁰ Josué Pellegrini afirma que: “Na verdade, até 1996, a RFB não definia benefício tributário. A partir desse ano, passou a utilizar uma definição sem elementos finalísticos. Em 2003, adotou a que vige atualmente. Segundo RFB (2003, pp. 7 e 12), essa última mudança, que também resultou na substituição da expressão benefício tributário por gasto tributário, se deveu à necessidade de enfatizar a ótica econômico-orçamentária e não a ótica jurídico-tributária” (PELLEGRINI, J. A. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**.

Eloi de Carvalho, a necessidade de se acoplar a visão orçamentária ao termo, com a “possibilidade de substituição da despesa indireta pela direta, além da promoção de uma maior uniformização com o entendimento adotado em outros países levaram à modificação”:

Todavia, esse conceito de benefício tributário, adotado para elaboração do demonstrativo, não embutia, por exemplo, a visão orçamentária, ou seja, a possibilidade de substituição de uma despesa indireta por uma despesa direta. Conseqüentemente, alguns benefícios tributários relacionados não se enquadravam na conceituação de gastos tributários e outros, enquadráveis como gastos tributários, não eram relacionados entre os benefícios tributários constantes do demonstrativo.

Como exemplo, cita-se a dedução da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas relativa aos dependentes, especialmente filhos. Durante alguns anos essa desoneração foi classificada como um Gasto Tributário. No entanto, após a revisão conceitual, deixou de figurar nessa classificação devido ao fato de se enquadrar mais como elemento de promoção da equidade tributária e progressividade do Imposto sobre a Renda das pessoas físicas. E também não há, no Brasil, nenhum programa governamental associado, como, por exemplo, estímulo a natalidade.¹⁵¹

Atualmente, a RFB define gastos tributários no documento intitulado Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação, do ano de 2020. A introdução da publicação explica que “trata-se de um documento auxiliar aos Demonstrativos de Gastos Tributários (DGT), que, por meio de um aprofundamento teórico sobre o tema, deixa claro os critérios e fundamentos que respaldam o conceito adotado pela instituição”.¹⁵²

Para o órgão, se as desonerações que permeiam o sistema tributário servirem para algumas finalidades específicas¹⁵³, essas desonerações irão se constituir em alternativas às ações políticas de Governo, que têm como objetivo a promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, e sim, por intermédio do sistema tributário. Esse grupo de desonerações são os gastos tributários, definidos pela RFB como

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

Assim, pode-se dizer que os gastos tributários podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua

Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159), p. 24. Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em 30 abr. 2022.)

¹⁵¹ CARVALHO, Raimundo Eloi de. Instrumentos e Técnicas para Medição e Análise dos Gastos Tributários. **Apresentação na 44ª Assembleia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT**, Montevideu: 2010, p. 5-6. Disponível em <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zziYJOVRcsgJ:https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php%3Fid%3D2909770+%&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 28 abr. 2022.

¹⁵² BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. 2020, p. 5. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2022.

¹⁵³ “Compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis; promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou, incentivar determinado setor da economia”.

responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.¹⁵⁴

A RFB reconhece que identificar as desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário não é uma tarefa elementar, ante a inexistência de um procedimento universalmente aceito e padronizado para tanto. Contudo, explicita similaridades encontradas na análise de relatórios feitos por países membros da OCDE quanto à identificação dos gastos tributários, ou seja:

1. As desonerações tributárias em questão devem possuir objetivos similares aos das despesas públicas. Possuem, portanto, uma lógica orçamentária associada;
2. Estas desonerações apresentam-se como sendo um desvio da “estrutura normal” da tributação e são sempre de caráter não geral.¹⁵⁵

O Fisco federal também discorre sobre as dificuldades em se definir o que seria uma estrutura normal de tributação, haja vista, inclusive, as diferenças existentes entre os sistemas tributários dos países, mas, lista princípios que normalmente são identificados em um sistema tributário e são considerados parte integrante dessa estrutura (equidade, progressividade e neutralidade). As desonerações (ações de governo) que promovessem desvios em relação a esses princípios seriam consideradas gastos tributários:

1. Contribuintes em situações equivalentes devem estar sujeitos a obrigações similares (equidade);
2. Contribuintes com maior renda podem estar sujeitos a obrigações mais que proporcionais que os de menor renda (progressividade); e
3. A tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia (neutralidade).¹⁵⁶

Na publicação Instruções de Procedimentos Contábeis, de 2020, a STN conceitua renúncias de receitas e gastos tributários. Em relação a este último, nota-se a adoção do conceito da RFB:

Renúncia de receitas constitui-se no efeito concreto, monetariamente quantificável e negativo para o ente, decorrente de alguns tipos de benefícios por ele concedidos (disposições preferenciais da legislação) a um agente econômico ou ator social. Refere-se ao efeito financeiro decorrente da concessão de benefícios tributários ou de benefícios relativos a outra natureza de receita, que impliquem em diminuição no montante originalmente previsto das receitas públicas relacionadas aos respectivos benefícios concedidos.

(...) os gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma **exceção ao sistema tributário de referência**, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter

¹⁵⁴ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. 2020, p. 5-7. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2022.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 6.

¹⁵⁶ *Ibidem*.

incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região (DGT, RFB, 2019).

Apresentam-se como sendo um desvio da “**estrutura normal da tributação**”. São sempre de **caráter não geral**. Esses gastos indiretos não são realizados regularmente por dentro do orçamento, através de execução orçamentária (empenhos), mas sim por meio do sistema tributário. A identificação de desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário, contudo, não é uma tarefa elementar, pois não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários (DGT, RFB, 2019).¹⁵⁷

Há identidade, também, entre a compreensão da IFI e da RFB sobre gastos tributários:

Os gastos tributários, também conhecidos como benefícios tributários, visam, por meio da desoneração tributária, alcançar determinados objetivos econômicos ou sociais. Incluem-se nessa categoria apenas as desonerações que representam desvio em relação à estrutura básica do tributo. A título de exemplo, a faixa de isenção do imposto sobre a renda da pessoa física não se caracteriza como gasto tributário, pois visa adequar o imposto ao esperado atributo da progressividade. Já a dedução de despesas com saúde e educação corresponde a uma modalidade de gasto tributário.¹⁵⁸

No Orçamento de Subsídios da União 2021, uma publicação da Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria (Secap) do Ministério da Economia, benefícios tributários são chamados de subsídios tributários. A própria Secap esclarece que para fins do documento, “os subsídios, ou benefícios tributários considerados se restringem aos chamados gastos tributários, conforme conceituação da Secretaria da Receita Federal do Brasil”.¹⁵⁹

Quanto ao TCU, há mais de dez anos o órgão tem aprimorado o acompanhamento, controle e fiscalização dos benefícios e incentivos tributários/renúncias tributárias/gastos tributários. O Acórdão nº 747/2010 (Processo TC-015.052/2009-7), trouxe o conceito de renúncia de receitas tributárias, para fins de aplicação do art. 14 da LRF:

6. CONCEITO DE RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS PARA FINS DE APLICAÇÃO DO ART. 14 DA LRF

6.13. Além de compor um desvio ao sistema tributário de referência, um gasto tributário deve ter finalidades similares às da despesa pública, possuindo, portanto, uma lógica orçamentária associada.

Constituem desonerações utilizadas como alternativas às ações políticas de governo, com objetivos de promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas sim por meio do sistema tributário.

6.14 Segundo Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 194):

‘A expressão ‘renúncia de receitas’, equivalente a ‘gasto tributário’ (*tax expenditure*), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey (op. cit.). Gastos tributários ou renúncias de receitas são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos

¹⁵⁷ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis**. 2020, p. 7, 9. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000>. Acesso em: 25 abr. 2022.

¹⁵⁸ Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ifi/dados/dados>>. Acesso em: 25 abr. 2022.

¹⁵⁹ Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-contudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao>. Acesso em 25 abr. 2022.

da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos etc.).’ (Os grifos não constam do original).

Nesse Acórdão, o TCU faz referência ao conceito adotado pela RFB a partir de 2003, e, também, ao fato de que a partir de 2005, a LDO passou a dispor sobre o conceito de incentivo ou benefício de natureza tributária, existindo consonância entre ambas as disposições:

6.18 Observa-se que o conceito adotado pela LDO é o mesmo apresentado pela RFB no DGT, e guarda consonância com o conceito adotado internacionalmente, abordando os dois aspectos necessários para a identificação de um gasto tributário:

a) ser uma exceção ao sistema tributário de referência, definido como a legislação tributária vigente;

b) constituir-se um gasto governamental indireto, com objetivos econômicos e sociais.

6.19 Verifica-se que o tratamento da renúncia de receita como gasto, conforme o conceito adotado no DGT e na LDO, está em harmonia com o espírito que orientou o legislador na elaboração da LRF: o de equilíbrio fiscal. Isso porque o equilíbrio fiscal perseguido pela LRF pode ser afetado tanto pela realização de despesas de forma pouco parcimoniosa quanto pela renúncia ilimitada de receitas.

Mais recentemente, o TCU elaborou o “Referencial de Controle de Benefícios Tributários”, cujo texto preliminar foi apresentado à sociedade e a especialistas em 7 de maio de 2022, por intermédio da realização de um painel com transmissão pelo canal oficial do TCU no YouTube.¹⁶⁰ Trata-se de

Documento técnico que visa estabelecer uma estrutura de critérios comuns para avaliar o nível de maturidade de políticas públicas implementadas mediante benefícios tributários, orientando e sistematizando ações de controle, de modo a contribuir para a melhoria do desempenho e resultados das políticas públicas, por meio do aprimoramento de seus processos de formulação, implementação e avaliação.¹⁶¹

O Referencial apresenta uma delimitação de benefícios tributários que irão compor a avaliação do TCU na qual um dos principais critérios utilizados é a existência de um objetivo extrafiscal nas medidas de desoneração tributária:

São passíveis de avaliação como instrumentos de implementação de políticas públicas, a partir dos critérios e orientações propostos neste Referencial de Controle de Benefícios Tributários, as medidas de desoneração tributária que possuem caráter extrafiscal, ou seja, o uso do sistema tributário com objetivos diferentes da arrecadação de receitas tributárias. Tais instrumentos buscam promover comportamentos específicos nos contribuintes, incentivar setores econômicos delimitados ou compensar o não provimento de bens e serviços sob a responsabilidade do Estado, e constituem instrumentos alternativos aos gastos diretos ou à regulação, ainda que tais medidas não representem uma redução global da receita pública ou que não caracterizem desvios ao sistema tributário de referência.¹⁶²

¹⁶⁰ Disponível em: <Painel do Referencial de Controle de Benefícios Tributários – YouTube>. Acesso em: 7 mai. 2022.

¹⁶¹ *Ibidem*.

¹⁶² Disponível em: <Painel do Referencial de Controle de Benefícios Tributários – YouTube>. Acesso em: 7 mai. 2022.

Mencionando a doutrina do professor Celso de Barros Correia Neto, que discorre sobre as diferenças de perspectivas para o direito tributário e para o direito financeiro, dos termos incentivos fiscais, benefícios tributários, isenções, renúncia de receita, entre outros, o TCU realça:

Juntamente com essa divisão entre os dois tipos de ordenamento jurídico, verifica-se uma distinção no emprego dos termos. Enquanto no direito tributário os termos remetem a aspectos positivos, em que o Estado concede algo de bom para o contribuinte – como “incentivos”, “benefícios”, “favores”, “alívios”, “estímulos”, “desonerações” e “exonerações” –, no direito financeiro são utilizadas expressões de conotação mais negativa – como “gasto tributário”, “renúncia de receita” ou “despesa fiscal”. Neste referencial, os termos benefício e renúncia de receita tributária são tratados como equivalentes, diferenciando-se apenas pela perspectiva analisada. Por conseguinte, fazem parte do escopo deste referencial os instrumentos que instituem benefícios a um grupo específico de contribuintes, buscando incentivar determinadas condutas ou setores econômicos, ou ainda com objetivos sociais ou compensatórios pela não prestação de um serviço público, concretizados por meio de renúncia de uma receita, que terá como efeito nas contas públicas a redução da arrecadação. **Porém, ainda que não haja a efetiva redução na arrecadação, medidas tributárias que favoreçam contribuintes específicos também se inserem no escopo de avaliação, como será analisado adiante.** (Os grifos não constam do original).¹⁶³

O TCU decidiu por “não se restringir à expressão ‘gastos tributários’ porque o conceito utilizado pela SRFB não abarca a totalidade dos benefícios tributários, instrumentos que utilizam redução da carga tributária para promoção de objetivos de políticas públicas e que seriam passíveis de controle e fiscalização”.¹⁶⁴

Assim, o órgão apresenta a seguinte estrutura de enquadramento conceitual para a aplicação do Referencial nos benefícios tributários: Subsídios seria o gênero, sinônimo de benefício e incentivos fiscal, composto por três espécies de benefícios - benefícios tributários, benefícios financeiros e benefícios creditícios. Os benefícios tributários, por sua vez, seriam divididos em dois grupos – o dos gastos tributários e o de outras desonerações.¹⁶⁵

Por fim, ainda no terreno de como as instituições lidam com as expressões pesquisadas, mencione-se dois atos relevantes, um da Câmara dos Deputados, e outro da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON).

A Súmula nº 1/2008 da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, dispõe que:

É incompatível e inadequada a proposição, inclusive em caráter autorizativo, que, conflitando com as normas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal - deixe de apresentar a estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro bem como a respectiva compensação.¹⁶⁶

¹⁶³ *Ibidem.*

¹⁶⁴ *Ibidem.*

¹⁶⁵ Disponível em: <Painel do Referencial de Controle de Benefícios Tributários – YouTube>. Acesso em: 7 mai. 2022.

¹⁶⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: Súmula nº 1 de 2008 (câmara.leg.br). Acesso em: 15 jul. 2022.

A Resolução ATRICON nº 6/2016, por sua vez, “Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016, relacionadas à temática ‘Receita e renúncia de receita’”.¹⁶⁷ O objetivo, como versado no documento, foi o de “Disponibilizar referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem seus regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo afetos ao tema Receita e Renúncia de Receita”.¹⁶⁸ E, então, a Entidade apresenta as seguintes definições:

Renúncia de Receita: montante de ingressos que o fisco deixa de receber ao outorgar um tratamento tributário diferenciado. 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.

Incentivo fiscal: instrumento de política pública viabilizado mediante renúncia de receita visando atingir objetivos sociais ou econômicos, reduzir desigualdades regionais, estimular segmentos econômicos e cadeias produtivas.¹⁶⁹

A pesquisa demonstrou que as instituições brasileiras possuem uma certa maturidade na apropriação e desenvolvimento do significado de gastos tributários/renúncias de receitas tributárias ou, ainda, em outra perspectiva, na discussão sobre os benefícios e incentivos tributários, ao menos no que concerne às suas definições. No Brasil, a RFB foi a precursora na utilização do termo “gastos tributários”, trafegando na mesma direção de organismos alienígenas, no que foi acompanhada por outras importantes instituições nacionais, como a STN e a IFI.

Constatou-se, também, que o Poder Legislativo federal, mais especificamente a Câmara dos Deputados, desde 2008, possui regramento sobre a inadequação de propostas normativas que não observam a LRF e o Tribunal de Contas da União, com seu paradigmático Acórdão nº 747/2010, possui contribuição ímpar no estabelecimento dos contornos do tema.

2.2.2 A doutrina

É na doutrina que está a maior fartura de elementos no que tange aos conceitos ora explorados. As pesquisas acadêmicas têm investido para estabelecer as raias dessa discussão que, na prática, representa preocupações existentes em diversos países, haja vista o crescente manejo dessa forma de financiamento de políticas públicas.

¹⁶⁷ Disponível em: <Diretrizes-receita-e-renúncia-de-receita.pdf (atrimon.org.br)>. Acesso em: 7 mai. 2022.

¹⁶⁸ *Ibidem*.

¹⁶⁹ *Ibidem*.

Há doutrinadores que entendem existir uma equivalência entre as expressões benefícios e incentivos tributários, renúncia de receitas tributárias e gastos tributários. Seriam, pois, todas sinônimos. Contudo, há os que compreendem que a concessão de benefícios e incentivos tributários produzem a renúncia de receitas, e que, portanto, não são sinônimos, mas causa e consequência. Atualmente, “gasto tributário” tem sido referido em substituição a benefícios e incentivos tributários e a renúncia de receitas.

E tal substituição faz sentido, porque, se de um lado os benefícios e incentivos tributários resultam na diminuição das receitas públicas, por outro, também indicam como o Estado gasta seus recursos, denotando uma grande proximidade com o debate sobre as despesas públicas na forma de gastos diretos, inseridos nas peças orçamentárias.

Por isso, “gastos tributários” ganhou *status* de expressão que melhor identifica as desonerações que o governo faz por intermédio do Sistema Tributário Nacional, numa lógica semelhante à das despesas públicas, porém, diferentemente desta, à margem do orçamento.

Discorrer sobre gastos tributários ou renúncias de receitas significa iniciar por Stanley Surrey. Quando o professor de direito na Universidade de Harvard, tornou-se Secretário-Assistente do Departamento do Tesouro Americano, ele percebeu que muitas disposições da legislação tributária dos Estados Unidos referentes ao Imposto sobre a Renda não faziam parte da estrutura normal do imposto e, embora fossem gastos realizados por intermédio do sistema tributário e tivessem efeitos econômicos semelhantes aos gastos diretos, não compunham o orçamento e não eram identificáveis.¹⁷⁰

O termo *tax expenditure* teria sido utilizado por Surrey, “pela primeira vez, num discurso em 1967, quando ele observou que os dispositivos existentes no imposto de renda que continham deduções, isenções e outros benefícios fiscais constituíam, na verdade, uma forma de se prover assistência financeira governamental”.¹⁷¹

Surrey observou que essas provisões especiais eram semelhantes em propósito aos gastos diretos listados no orçamento, mas como forneciam sua assistência por meio de redução de impostos, em vez de ajuda direta, ele os chamou de “despesas tributárias (tradução livre)”.¹⁷²

Em 1968, o Departamento do Tesouro Americano publicou o primeiro orçamento de *tax expenditures*, “inserindo, pela primeira vez, a ideia de renúncia de receita no processo

¹⁷⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 145-146.

¹⁷¹ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do TCU**, nº 84 (2000), p. 48. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

¹⁷² SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, Massachusetts.: Harvard University Press, 1973, Prefácio, p. vii.

orçamentário federal daquele país”.¹⁷³ Porém, “foi no documento orçamentário americano para o exercício de 1976, que se positivou pela primeira vez uma Análise Especial intitulada ‘Despesas Fiscais’ (tradução livre)”.¹⁷⁴

Segundo Surrey e McDaniel, em 1974, o Congresso dos Estados Unidos, “desenvolveu um procedimento destinado a dar direção geral às suas ações orçamentárias e relacionar diretamente essas ações às suas decisões de receita”:

No processo de elaboração desse procedimento, os legisladores passaram a reconhecer a relação entre o controle dos gastos governamentais e os gastos tributários. Por exemplo, se um número global for estabelecido para programas diretos nos campos da educação ou da habitação, aqueles que defendem mais ajuda governamental nesses campos seriam, portanto, impedidos de obter assistência direta. Esses defensores poderiam, no entanto, recorrer às comissões fiscais e buscar a mesma quantidade de assistência através de deduções especiais para educação ou moradia. Se os comitês fiscais adotassem essas despesas fiscais, o controle sobre os gastos diretos seria claramente reduzido. Na verdade, existiam dois processos de gastos no Congresso: um utilizando dotações tradicionais por meio de autorizações iniciadas pelas comissões legislativas e consequentes apropriações iniciadas pelas comissões de dotações; a outra utilizando o sistema tributário e reduções no passivo tributário iniciadas pelas comissões fiscais. Em reconhecimento a essa dualidade, o Congresso incluiu na Lei de Reforma Orçamentária de 1974 uma série de disposições destinadas a identificar os gastos fiscais existentes e novos e coordenar a rota de gastos fiscais com a rota de gastos diretos. (Tradução livre).¹⁷⁵

Referindo-se ao Imposto sobre a Renda, Surrey e McDaniel expõem que o conceito de gasto tributário (aqui, como tradução de *tax expenditure*) considera um imposto com dois elementos distintos:

o primeiro elemento contém as disposições estruturais necessárias à aplicação normal desse imposto; o segundo elemento são as preferências especiais encontradas em cada imposto de renda. Essas preferências especiais, muitas vezes chamadas de incentivos fiscais ou subsídios fiscais, são desvios da estrutura tributária normal e são projetadas para favorecer uma determinada indústria, atividade ou classe de pessoas. (Tradução livre).¹⁷⁶

Esclarecem os autores:

Seja qual for a sua forma, esses desvios da estrutura ‘normativa’ do imposto de renda representam essencialmente os gastos do governo para as atividades ou grupos favorecidos feitos através do sistema tributário, em vez de através de subvenções diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental.

(...).

Mas seja qual for a origem desses itens de preferência, sua presença continua hoje no sistema tributário (...). Essas disposições de ‘gastos’ incorporadas no imposto de renda normativo receberam o nome de ‘despesas fiscais’ nos Estados Unidos. O reconhecimento do Congresso na Lei de Reforma Orçamentária de 1974 deste processo de despesa fiscal abriu caminho para um estudo desse processo e suas

¹⁷³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 147.

¹⁷⁴ SURREY, Stanley S; MCDaniel, Paul R. *The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*, 17 **B.C.L. Rev.** 679 (1976). Disponível em: <<http://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol17/iss5/1>>.

¹⁷⁵ *Ibidem*.

¹⁷⁶ SURREY, Stanley S; MCDaniel, Paul R. *The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*, 17 **B.C.L. Rev.** 679 (1976). Disponível em: <<http://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol17/iss5/1>>.

implicações tanto para a política fiscal quanto para a política orçamentária. (Tradução livre).¹⁷⁷

Surrey e McDaniel, asseveraram que “A identificação na Lei de Reforma Orçamentária das Despesas Fiscais e sua relação com o processo orçamentário exigiram uma definição de termo ‘despesa tributária’.” Assim, a Lei previu a seguinte definição:

Aquelas perdas de receita atribuíveis às disposições das leis tributárias federais que permitem uma exclusão, isenção ou dedução especial da renda bruta ou que forneçam um crédito especial, uma taxa preferencial de imposto ou um diferimento de responsabilidade fiscal....¹⁷⁸

Sem adentrar o mérito da abrangência e adequação da definição, fato é que em 1974, os Estados Unidos já cuidaram de positivar o que entendia por despesa/gasto tributário na legislação orçamentária.¹⁷⁹

No que concerne à doutrina nacional, foram encontradas diversas elaborações sobre os termos pesquisados. Não se tem a pretensão de listar todos os autores. A uma, porque há uma moldura que comporta conteúdos de entendimentos semelhantes entre parte deles; a duas, porque o escopo de uma dissertação de mestrado não abriga a possibilidade de esgotamento do assunto. Portanto, apresentaremos as visões consideradas mais impactantes numa linha do tempo, assim considerados alguns expoentes do período de 1981 a 2022.

Iniciando por Luiz Arruda Villela, que em 1981 escreveu a dissertação de mestrado “Gastos Tributários e Justiça Fiscal: O caso do IRPF no Brasil”, o autor destacou que, até onde ele sabia, “era a primeira tentativa, no Brasil, de se discutir os gastos tributários”.¹⁸⁰

Há mais de quatro décadas, portanto, o referido trabalho dialogou com a teoria de Stanley Surrey para apresentar o conceito de gastos tributários. É o que se vê, por exemplo, no

¹⁷⁷ *Ibidem.*

¹⁷⁸ *Ibidem.*

¹⁷⁹ “O conceito de *tax expenditure* foi desenvolvido nos Estado Unidos e na Alemanha nos anos 60 e aperfeiçoado por inúmeros países da OCDE nos anos 80. Uma referência importante para a compreensão do conceito desse fenômeno está estabelecida no código de boas práticas fiscais para transparência que significa um esforço de divulgação aos membros do FMI de práticas exitosas para vários países, bem como incentiva (em bases voluntárias) que seja estabelecido práticas orçamentárias razoavelmente uniformes com o objetivo de facilitar a troca de informação e a comparação de indicadores entre países. O grande problema que persiste na doutrina de finanças públicas é encontrar um critério único para a definição de gasto tributário, ou menos, estabelecer um consenso sobre quais os critérios que devem ser utilizados para considerar um determinado incentivo fiscal como gasto tributário ou mera redução de receita. No primeiro caso, teríamos um tratamento diferenciado e passível de registro orçamentário e consideração para estabelecimento de impactos fiscais da medida. No caso de meras reduções fiscais, as reduções estariam dispostas na estrutura básica do tributo. (NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF**. Disponível em: <MarcosNobrega1.PDF (usp.br)>. Acesso em: 1 jun. 2022).

¹⁸⁰ VILLELA, Luiz Arruda. **Gastos Tributários e Justiça Fiscal: O caso do IRPF no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981, p. 1. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594852/mod_resource/content/1/Dissertacao%20Mestrado%20Luiz%20Villela%20Gastos%20Tributarios.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2022.

fato de reconhecer que o sistema de tributação da renda está estruturado em duas partes – uma que seria composta pelos dispositivos próprios, essenciais à tributação da renda, ao funcionamento do imposto (sistema tributário de referência) e outra que seria o sistema de gastos tributários (desvios ao sistema tributário de referência).

Luiz Villela tratou os gastos tributários (expressão para ele advinda da melhor tradução de *tax expenditures*) como “um pagamento implícito, onde não há o desembolso por parte do governo, mas, mesmo assim, constitui-se em pagamento de fato”.¹⁸¹ Alguns trechos que demonstram sua percepção sobre gastos tributários:

Considerando-se que os gastos tributários correspondem a uma assistência financeira do Estado, concedida através do sistema tributário, ao invés da via direta de gastos orçamentários (...).

Muito embora a definição de gastos tributários seja trivial, a sua identificação, na prática, é difícil e pode suscitar controvérsias. As dificuldades surgem, basicamente, na identificação dos elementos que são próprios à estrutura do imposto de renda em si e daqueles que são estranhos e, portanto, não necessários ao funcionamento do imposto. Assim, é necessário resolver o problema normativo de se delinear o que seria a base tributária ‘normal’ do imposto (...).¹⁸²

No ano de 2000, Francisco Carlos Ribeiro de Almeida, aludindo à renúncia de receitas, já chamava a atenção para o fato de que

Tudo acontece à margem dos orçamentos públicos, e por esta razão, a aplicação de recursos decorrentes da renúncia de receita é tratada como gastos tributários indiretos, tratamento distinto daquele reservado aos recursos de custeio e investimento inseridos no contexto dos orçamentos da União, classificados como gastos diretos, a exemplo dos subsídios e recursos aplicados em gerações de crédito decorrentes dos Fundos Constitucionais (FNO, FCO e FNE).¹⁸³

Também observou a existência de confusão no emprego dos termos renúncia de receita, benefício tributário, gasto tributário e incentivo fiscal, às vezes utilizadas como equivalentes, e, às vezes não, dificultando o entendimento a respeito. Assim, ele apresentou uma tentativa de padronização de conceitos:

- a) **renúncia de receita** - termo afeto à atribuição de fiscalização dos órgãos de Controle Externo e Interno. Classicamente, esse é um termo consagrado na terminologia orçamentária, servindo para expressar ‘perdas de arrecadação tributária’ em decorrência dos diversos tipos de benefícios tributários (isenção, remissão, redução especial de base de cálculo ou de alíquotas, etc) concedidos pelo poder público a contribuintes de determinados setores, regiões ou mesmo pessoas físicas;
- b) **benefício tributário** - é o que se conhece internacionalmente como ‘gasto tributário’ (*tax expenditure*). No dizer do prof. Stanley S. Surrey, Secretário-Assistente do Tesouro do Estados Unidos para Política Tributária de 1961 a 1969, e quem primeiro cunhou essa expressão, ‘gasto tributário tem sido usado para descrever aqueles dispositivos especiais do imposto de renda federal que representam gastos

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 2.

¹⁸² *Ibidem*, p. 3-4; 6.

¹⁸³ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do TCU**, nº 84 (2000), p. 2. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

governamentais feitos por meio desse imposto para alcançar diversos objetivos econômicos e sociais’;

c) **incentivo fiscal** - é conhecida como um subconjunto dos benefícios tributários. Para um benefício tributário ser também enquadrado como incentivo fiscal é preciso que seja ‘indutor de comportamento’, vale dizer, estimule os agentes a agir de determinada forma, objetivando a atingir um alvo econômico ou social previamente definido;

d) **alívios tributários** (*tax relief*) - outro subconjunto dos benefícios tributários, os dispositivos destinados a mitigar situações adversas ou de dificuldades especiais enfrentadas por determinados contribuintes, ou, em outras palavras, que são relacionadas com condições que lhes foram criadas de forma involuntária;

e) **desoneração tributária** - toda não tributação, qualquer que seja a sua forma jurídica, de operação que, em princípio seriam gravadas por determinada incidência e que não tenham sido classificadas como benefício tributário, ou seja, que não resultem em perda de receita.¹⁸⁴

Luis Carlos Vitali Bordin assinala que desde o início do século XX eram realizadas quantificações pontuais das renúncias de receitas no Brasil.¹⁸⁵ Ele cita como exemplo o que ocorreu no Rio Grande do Sul a partir da reforma tributária estadual de 1903, quando

se buscava substituir o imposto de exportações pelo imposto sobre patrimônio. As ‘perdas’ de receita do imposto de exportações, esperava-se, deveriam ser compensadas pelas receitas de outros impostos, o que não ocorreu, ensejando a que se elevasse a imposição estadual sobre vendas mercantis.¹⁸⁶

O autor alega que “a primeira experiência de quantificação ocorreu na Alemanha, em 1959, e desde 1967 existe aí a exigência legal de inserção do dado no orçamento. Outros países seguiram essa prática, como os Estados Unidos, já a partir de 1968, a Espanha, o Reino Unido, a Áustria e o Canadá, a partir da década de 1970”.¹⁸⁷

¹⁸⁴ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do TCU**, nº 84 (2000), p. 27-28. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

¹⁸⁵ De acordo com Francisco Carlos Ribeiro de Almeida, o instituto do benefício fiscal também figurou em textos constitucionais anteriores à Constituição Federal de 1988: “CF 1946 ‘Art. 15, § 1º são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classifica como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica’. CF 1946 (Imunidade) ‘Art. 203. nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas’. Emenda Constitucional nº 09/64: ‘Art. 203. nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais’. CF 1967 ‘Art. 18, § 8º ‘A União, os Estados e os Municípios criarão incentivos fiscais à industrialização dos produtos do solo e do subsolo, realizado no imóvel de origem.’ CF 1967 (art. 150, § 2º) e EC nº 01/1969 (art.19, § 2º) ‘A União mediante leis complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais’.” (ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do TCU**, nº 84 (2000), p. 2. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984>>. Acesso em: 30 abr. 2022.)

¹⁸⁶ BORDIN, Luis Carlos Vitali. **ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial**. Monografia, p. 4. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594856/mod_resource/content/1/BORDIN%2C%20Lu%20C3%ADs%20Carlos%20Vitali.%20ICMS%20Gastos%20Tribut%C3%A1rios%20e%20Receita%20Potencial.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2022.

¹⁸⁷ *Ibidem*, p. 10.

No que respeita ao conceito de gastos tributários¹⁸⁸, acentua que “as designações para os ‘gastos tributários’ são diversas, podendo-se citar: renúncia fiscal ou tributária, benefício fiscal ou tributário, incentivo fiscal ou tributário, alívio fiscal ou tributário e desoneração fiscal ou tributária”. Na falta de um enquadramento legal para esses termos, ele também elaborou a sua sistematização:

- a) **desoneração (fiscal ou tributária)**: é o conceito mais abrangente, incluindo a renúncia ou benefício, que implica necessariamente “perda de arrecadação” (podendo ser um alívio ou um incentivo) e os mecanismos de ajuste administrativo do tributo.
- b) **renúncia ou benefício (fiscal ou tributário)**: implicam perda financeira, podendo ser considerados sinônimos, sendo um subconjunto da desoneração.
- c) **alívio (fiscal ou tributário)**: é um subconjunto da renúncia ou do benefício e tem como característica aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas ou dificuldades especiais enfrentadas por determinados contribuintes (exemplo: isenção do IPVA para deficiente físico ou isenção do IR para aposentados com mais de 65 anos).
- d) **incentivo (fiscal ou tributário)**: é outro subconjunto da renúncia ou do benefício e tem como característica o fato de ser um “indutor de comportamento” (exemplo: isenção de IR para a poupança visando desestimular o consumo ou crédito presumido de ICMS para estimular o crescimento de determinado setor ou ramo econômico).

(...).

Partindo da classificação feita acima, o conceito de ‘gasto tributário’ se aproximaria ao de renúncia ou benefício tributário. Conforme a Secretaria da Receita Federal, em seu ‘Demonstrativo de Benefícios Tributários’, a renúncia (ou benefício ou gasto) tributária, em síntese, é um gasto do governo realizado por meio do sistema tributário. Portanto, para uma plena compreensão e mensuração dos gastos governamentais, além da peça orçamentária propriamente dita, que elenca as despesas diretas ou explícitas, faz-se necessário também o levantamento dos gastos ocorridos em função de renúncia ou benefícios tributários, que têm natureza implícita.

(...).

Em geral, o gasto tributário é todo tipo de tratamento preferencial e diferenciado que representa um desvio do sistema tributário base (‘Benchmarks’). A renúncia se refere, portanto, ao montante de ingressos que o Fisco deixa de receber ao outorgar um tratamento impositivo que se afasta do estabelecido como caráter geral na legislação tributária.¹⁸⁹

Maria Emília Miranda Pureza aduziu que o conceito de renúncia fiscal envolve elevado grau de subjetividade. Para ela, a importância de estabelecer uma linguagem comum tem

¹⁸⁸ “A falta de uma definição conceitual clara e objetiva tem ensejado diferentes enfoques quanto à sua abrangência e quanto à metodologia de apuração e avaliação. Sendo assim, apesar dos esforços que os organismos que aferem os gastos tributários fazem para oferecer maior consistência conceitual e maior precisão na mensuração, é importante realçar que essa conceituação encerra sempre algum grau de convenção ou arbítrio. O importante, no caso, é que se conheçam os critérios metodológicos que fundamentam a quantificação, de sorte a se poder aquilatar a natureza da informação e suas limitações” (*Ibidem*, p.18).

¹⁸⁹ BORDIN, Luis Carlos Vitali. **ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial**. Monografia, p. 19-21; 23. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594856/mod_resource/content/1/BORDIN%2C%20Lu%20C3%ADs%20Carlos%20Vitali.%20ICMS%20Gastos%20Tribut%C3%A1rios%20e%20Receita%20Potencial.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2022.

relação com a correta identificação dos incentivos fiscais no país e com as projeções da renúncia de receita daí advinda.¹⁹⁰

Narra que “os primeiros esforços no sentido de quantificar e divulgar os benefícios tributários foram realizados pela Secretaria da Receita Federal em 1984, por meio de estudo, em que foram listadas as leis de concessão de incentivos no âmbito do imposto de renda, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de importação.” Sobre o conceito de gasto tributário, esclarece que:

No modelo brasileiro, o gasto tributário é considerado como uma alternativa às ações políticas de governo, visando a promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas por intermédio do sistema tributário. Seriam, portanto, desonerações voltadas às seguintes finalidades: a) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo, b) compensar ações complementares às funções típicas de Estado, desenvolvidas por entidades civis, c) promover a equalização das rendas entre as regiões, e d) incentivar determinado setor da economia.

É importante notar que nem todo benefício tributário enquadra-se no conceito de gasto tributário, por outro lado nem todo gasto tributário era considerado como benefício nos quadros anteriores a 2004.

(...).

Em suma, **pode-se afirmar que a renúncia fiscal é uma das formas mais complexas e menos transparentes de alocação de recursos públicos**, pois além de não se submeter ao crivo anual da aprovação orçamentária, sua efetiva aplicação depende de avaliações e decisões que geralmente extrapolam a esfera pública, sendo definidas de forma dispersa no âmbito dos beneficiários privados, em condições que nem sempre se coadunam com os objetivos mais amplos da política econômica. (Os grifos não constam do original).¹⁹¹

De acordo com Eber Zoehler Santa Helena, o art. 14 da LRF apresenta uma definição ampla de renúncia tributária, que seria sinônimo de benefício ou gasto tributário. Em síntese:

(...) a renúncia (ou benefício ou gasto) tributária é um gasto do governo realizado por meio do sistema tributário. Portanto, para uma plena compreensão e mensuração dos gastos governamentais, além da peça orçamentária propriamente dita, que elenca as despesas diretas ou explícitas, faz-se necessário também o levantamento dos gastos ocorridos em função de renúncia ou benefícios tributários, que têm natureza implícita. (...).

Os benefícios tributários regulados pelo art.14 da LRF são espécie dentro do gênero renúncia de receita, que por sua vez se enquadram dentro da família das desonerações fiscais. Benefícios tributários correspondem, de certa forma, a um tipo de despesa obrigatória. Como as despesas obrigatórias, eles são determinados por leis permanentes, que não são revistas ordinariamente pelo Legislativo a cada ano e crescem em resposta a fatores externos.¹⁹²

Para Elcio Fiori Henriques,

¹⁹⁰ PUREZA, Maria Emília Miranda. Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais- Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários. **Cadernos ASLEGIS**, vol. 08, nº 29, maio/ago 2006, p. 41. Disponível em <<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/11013>>. Acesso em: 3 mai. 2022.

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 55-57; 69.

¹⁹² SANTA HELENA, Eber Zoehler. **Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. – Brasília: Edições Câmara, 2009, p. 197, 199, 203 – (Série temas de interesse do Legislativo; n. 15). Disponível em: <<http://bd.camara.leg.br>>. Acesso em: 29 abr. 2022.

embora não seja possível encontrar uma definição satisfatória para o termo ‘benefício fiscal’, sem dúvida uma característica fundamental desse conceito é que tais normas determinam, por meio de uma grande variedade de mecanismos, um tratamento tributário menos gravoso para os contribuintes beneficiados, acarretando um recolhimento menor de tributos.¹⁹³

Assevera que há muitas similitudes entre os institutos da subvenção e dos benefícios fiscais, mormente do ponto de vista dos efeitos econômicos, pois ambos representam a concessão de vantagem financeira a particular, sem contraprestação e com prejuízo para o Estado. Os dois são transferências de recursos do Estado a particulares.

Porém, existe uma diferença fundamental quanto ao controle político-financeiro – enquanto os benefícios fiscais são aprovados pelo Poder Legislativo como qualquer outra norma tributária, sem limites quantitativos e sem restrições orçamentárias, as subvenções são aprovadas no processo legislativo orçamentário e implicam a transferência direta de recursos públicos a particulares, quantificados monetariamente.¹⁹⁴

A definição de gasto tributário colacionada pelo doutrinador, como “enunciado quantitativo”, é singular. Ele parte do conceito de Surrey, no sentido de que quando o benefício fiscal é instituído e há uma perda de arrecadação, é criado um gasto virtual. “Com isso, é possível ligar os conceitos de benefício fiscal e despesa pública, criando uma figura financeira nova, que é o gasto tributário, a qual é apenas uma forma de contabilizar e quantificar a receita perdida pela instituição de determinado benefício”.¹⁹⁵

Assim, ele define o gasto tributário como “o enunciado quantitativo, de caráter estritamente orçamentário, do valor estimado da redução de receita pública ocasionada por um benefício fiscal em um determinado intervalo de tempo”.¹⁹⁶

Para o jurista, uma das inovações do art. 14 da LRF foi a positivação do conceito de benefício fiscal, que estaria nos §§ 1º e 3º, muito embora entenda questionável o uso do termo “renúncia”, para definir ‘benefícios fiscais’, pois o *caput* do art. 14 da LRF trata o termo “renúncia” como efeito financeiro dos benefícios fiscais. É por essa razão que ele entende que o conceito apresentado no § 1º não é o de renúncia, mas o de benefício fiscal.¹⁹⁷

¹⁹³ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 28.

¹⁹⁴ *Ibidem*, p. 37-41.

¹⁹⁵ *Ibidem*.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p. 277-278.

¹⁹⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 140-142.

Outro fator importante defendido por Elcio Fiori Henriques diz com sua compreensão sobre o critério de identificação dos benefícios fiscais. Sustenta que o critério do § 1º do art. 14 da LRF é o jurídico-formal e que

o legislador complementar optou pelo critério de definição de benefícios fiscais pela sua forma, reportando-se ao critério jurídico-formal. Assim, a norma ‘padrão’ de incidência tributária é aquela que deve representar o tratamento genérico consistente para a maioria dos contribuintes, sendo os benefícios fiscais identificados pela abrangência a um grupo restrito de contribuintes, implicando, assim, um tratamento ‘preferencial’.¹⁹⁸

Para Josué Alfredo Pellegrini, não há uma definição consensual de gasto tributário e são vários os elementos que podem ser agregados ou não de modo a tornar a definição mais ou menos restritiva:

Como ponto de partida, gasto tributário pode ser definido como dispositivo da legislação tributária que: a) reduz o montante recolhido do tributo; b) beneficia apenas uma parcela dos contribuintes; c) corresponde a desvios em relação à estrutura básica do tributo; e ou d) visa objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos.¹⁹⁹

Referindo-se ao elemento “c” – desvios em relação à estrutura básica do tributo, como sendo o mais consensual na identificação de gastos tributários, Pellegrini esclarece que

A presença desse elemento parece explicar o disseminado uso da expressão *benefício tributário* no Brasil, inclusive na legislação, enquanto o termo *gasto tributário* predomina na literatura internacional. Entretanto, esse segundo termo vem sendo cada vez mais utilizado internamente, particularmente após a sua adoção pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 2003.²⁰⁰

Ao afirmar que “não há uma clara definição de gastos tributários ou de benefícios tributários no ordenamento jurídico brasileiro”, destaca que “O fato é relevante tendo em vista que esse mesmo ordenamento confere tratamento especial aos benefícios tributários relativamente a outras desonerações tributárias”. Um dos pontos problemáticos dessa ausência de definição, é que “a solução passou a depender de exercícios interpretativos dos dispositivos existentes”.²⁰¹

Em artigo de 2018, Josué Pellegrini escreveu que “benefícios tributários são uma espécie de gasto público indireto, feito por meio do sistema tributário, que também visam alcançar determinados objetivos de interesse público”.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 281.

¹⁹⁹ PELLEGRINI, J. A. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159), p. 6. Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 30 abr. 2022.

²⁰⁰ *Ibidem*.

²⁰¹ PELLEGRINI, J. A. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159), p. 21-22. Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 30 abr. 2022.

Todavia, entende que não é qualquer desoneração tributária que pode ser assim enquadrada (como benefício ou gasto tributário), mas apenas aquelas que “representem um desvio ou uma exceção às características que se deve esperar de determinado tributo”.²⁰² Realça a importância da referência a ser adotada, porque dependendo, a desoneração poderá constar, ou não, do DGT”.²⁰³

José Maria Arruda de Andrade define benefícios tributários como “favores tributários para categorias de contribuintes. Sob a perspectiva das renúncias, são tratados como gastos (tributários) indiretos”. De forma mais pormenorizada:

Benefício Tributário: gastos indiretos do governo que configuram renúncia de receita e que se valem da legislação tributária para atender a objetivos econômicos e sociais. Há de se conjugar dois elementos: (i) uma norma jurídica que represente um desvio ao sistema tributário de referência e que possua (ii) um caráter semelhante ao do gasto público direto, mas que se vale da forma indireta, representativa da perda de arrecadação tributária potencial em favor de uma disponibilidade econômica dos contribuintes, que não foram obrigados a recolher o tributo alvo da medida.²⁰⁴

Em publicação anterior, o autor dispôs que uma das formas de atuação do Estado no domínio econômico por meio de normas jurídicas é por intermédio do “manejo dos gastos tributários indiretos como instrumento de influência sobre setores da economia e até mesmo para o atingimento de finalidades típicas das políticas sociais e econômicas”.²⁰⁵ Seguem suas ponderações acerca do conceito de gasto tributário:

O debate sobre a delimitação do que seria gasto tributário é complexo e se faz presente em vários países. Inicialmente, podemos defini-lo como gastos indiretos do governo que configuram renúncia de receita e que se valem da legislação tributária para atender a objetivos econômicos e sociais. Para que se os identifique corretamente, e aqui começam as dificuldades, há a necessidade da conjugação de dois elementos: (i) uma norma jurídica que represente um desvio ao sistema tributário de referência e que possua (ii) um caráter semelhante ao do gasto público direto, mas que se vale da forma indireta, representativa da perda de arrecadação tributária potencial em favor de uma disponibilidade econômica dos contribuintes, que não foram obrigados a recolher o tributo alvo da medida.

(...).

Dito mais claramente, o gasto tributário é uma forma indireta de os governos atuarem na economia, renunciando à parcela da arrecadação de tributos a partir de normas tributárias que criam desvios sobre a tributação padrão (isenções tributárias, regimes

²⁰² PELLEGRINI, J. A. Gastos (benefícios) tributários. Instituição Fiscal Independente. Nota Técnica nº 17, 2018, p. 1. Disponível em: <http://12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-218>. Acesso em: 29 abr. 2022.

²⁰³ *Ibidem*.

²⁰⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. Consultor Jurídico**, 2017, p. 1-2. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios>>. Acesso em: 29 abr. 2022.

²⁰⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. **A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos**. 2015, p. 1. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594833/mod_resource/content/1/ConJur%20-%20A%20pol%C3%ADtica%20e%20a%20governan%C3%A7a%20dos%20gastos%20tribut%C3%A1rios%20indiretos.pdf. Acesso em: 29 abr. 2022.

específicos etc), permitindo que o valor poupado dos contribuintes possa induzir comportamentos ou atender às suas necessidades.²⁰⁶

Conforme entendimento de José Roberto Afonso e Érica Diniz,

Benefícios ou gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais. Em particular, são desonerações não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário, contabilizadas pela Receita Federal do Brasil (RFB) e divulgadas pelos Demonstrativos dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária.²⁰⁷

Em outra passagem do artigo, os autores definem renúncia ou gasto tributário como sendo

formas de desonerações não realizadas no orçamento, que reduzem a arrecadação potencial e podem ter caráter compensatório ou incentivador. Como já mencionado, é objeto de um demonstrativo elaborado pela RFB, que integra o processo orçamentário desde a exigência da Constituição de 1988.²⁰⁸

Marisa Durães, em monografia que ganhou o Prêmio do Tesouro Nacional, disserta sobre a estrutura dual de financiamento de políticas públicas da União, conferindo particular ênfase aos gastos indiretos da União, segundo ela constituídos por “gastos tributários e subsídios creditícios e financeiros da União, como modalidade complementar aos gastos diretos, à disposição do gestor público para pautar o financiamento de políticas públicas.” Quanto aos gastos tributários, ensina que:

O termo, que teve origem em 1967 nos Estados Unidos, se justifica com base na ideia de que a desoneração representa um gasto realizado via redução da carga tributária. A ideia de gasto reforça ainda a noção de que essa renúncia implica em um custo para o Estado e que, ainda que indireto, deve ser constantemente submetido à análise de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, assim como qualquer gasto público. Dessa forma, como essa redução na arrecadação pode ser substituída por uma despesa orçamentária direta, caracterizando uma alocação de recursos públicos, e visando a uniformização com a conceituação utilizada em outros países, adotou-se o termo gastos tributários.

(...).

Ressalte-se que o conceito de gastos tributários é, primariamente, associado à definição de Sistema Tributário de Referência, como base para a identificação de desvios ou exceções à regra geral que possam ser classificadas como gastos tributários.

(...).

Com referência aos gastos tributários, é importante assinalar que esse conceito, de forma similar à definição de gastos indiretos da União, não é referenciado em norma específica de finanças públicas. Trata-se, com efeito, de acepção formalmente adotada pela RFB para pautar a elaboração dos demonstrativos de gastos tributários que compõem os anexos do PLOA, com fundamento na literatura internacional

²⁰⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. **A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos.** Consultor Jurídico, 2015. Disponível em: <https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594833/mod_resource/content/1/ConJur%20-%20A%20pol%C3%ADtica%20e%20a%20governan%C3%A7a%20dos%20gastos%20tribut%C3%A1rios%20indiretos.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2022.

²⁰⁷ AFONSO, José Roberto; DINIZ, Érica. **Benefícios Fiscais Concedidos (e Mensurados) pelo Governo Federal.** Texto de Discussão – FGV/IBRE, janeiro de 2014, p. 4. Disponível em: <[benef_cios-fiscais-concedidos_e-mensurados_pelo-governo-federal.pdf](#) (fgv.br)>. Acesso em: 30 abr. 2022.

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 5.

especializada em matéria tributária, porém sem a devida referência normativa no ordenamento de finanças públicas.²⁰⁹

A autora apresenta a seguinte definição de gastos tributários:

Diante desse quadro, e considerados os antecedentes atinentes à prática orçamentário-financeira e à lacuna quanto a uma definição formal atinente aos gastos indiretos da União, postula-se o seguinte que esses gastos podem ser definidos como: **gastos integrantes da base de financiamento de políticas públicas, complementares aos gastos diretos do Orçamento Geral da União, com rito singular, associados à implementação de diretrizes estratégicas da política econômica, social e regional.** (Os grifos não constam do original).²¹⁰

Celso de Barros Correia Neto alerta para a introdução de duas visões sobre o mesmo fato, com consequências diferentes, conforme se olha para isenções, remissões ou reduções de bases de cálculo – aqui temos em mente estruturas normativas que afetam a obrigação tributária, reduzindo ou eliminando tributo e, de outro lado, quando se vislumbra a concessão de incentivos e renúncias fiscais – “os problemas jurídicos implicados não se limitam a saber se há ou não incidência do tributo ou a determinar o *quantum debeatur*, assumem particular importância também os fins que justificam sua concessão e os efeitos externos que produzem ou devem produzir”.²¹¹

O doutrinador trabalha os conceitos de incentivos e de renúncias sob perspectivas diferentes, embora entenda que a relação entre esses institutos jurídicos seja de causa e consequência,

na qual se usa de instrumentos fiscais para perseguir certos objetivos, as duas expressões fazem-no em sentidos opostos. Os sinônimos ‘incentivos’, ‘benefícios’, ‘favores’, ‘alívios’, ‘estímulos’, ‘desonerações’ e ‘exonerações’ tributárias indicam aspectos positivos do uso do instrumento tributário, enquanto as expressões ‘renúncia de receita’, ‘gasto tributário’ e ‘despesa fiscal’ apontam aspectos negativos, ou seja, os custos financeiro-orçamentários da sua concessão.²¹²

Para ele, “em rigor, é uma só a norma de incentivo-renúncia: tanto induz condutas e promove efeitos externos quanto enseja custos orçamentários. E, em ambos os casos, há consequências (efeitos externos) a que o ordenamento atribui destacada importância e que não podem ser ignoradas”.²¹³

E arremata, no sentido de que não vê utilidade na distinção entre as expressões favor fiscal, estímulo fiscal, alívio fiscal, exoneração, desoneração, incentivo fiscal e benefício fiscal.

²⁰⁹ DURÃES, Marisa Socorro Dias. **Gastos indiretos da União: relevância na gestão da Política Fiscal, evolução recente e perspectivas de aprimoramento da governança.** *Cadernos de Finanças Públicas*, Brasília, v. 21, n. 1, p. 20-22. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/126/103>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

²¹⁰ *Ibidem*, p. 10.

²¹¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 27.

²¹² *Ibidem*, p. 28.

²¹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 29.

A legislação brasileira faz uso mais corriqueiro das duas últimas, mas sobre estas, ele também não faz distinção porque na prática a legislação não imputa condições ou efeitos diferentes a tais expressões. Além disso, argumenta que a CF e, em geral, a legislação infraconstitucional, não diferencia entre benefícios, incentivos e estímulos fiscais.²¹⁴

Feitos esses apontamentos, cabe visualizar a definição do autor para incentivo fiscal, dividida em sentido amplo e sentido restrito:

Em sentido amplo, emprega-se a expressão para designar quaisquer disposições especiais inseridas, dentre as regras tributárias, com o objetivo de favorecer e estimular atividades privadas consentâneas ao interesse público.

Numa segunda acepção, mais restrita e usual, tornam-se incentivos fiscais como disposições especiais de direito tributário que reduzem a carga fiscal, mediante alteração da obrigação principal, a fim de favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público. Nesse uso, incentivo e renúncia fiscal estão inevitavelmente conectados. O exemplo mais ilustrativo e conhecidos são as isenções extrafiscais.²¹⁵

Seguindo com as contribuições de Celso de Barros Correia Neto²¹⁶, a noção de incentivo fiscal tem origem imprecisa, diferentemente da ideia de renúncia fiscal, a qual, “apareceu na literatura jurídica na década de 1960 e 1970, com Surrey, que cunhou a expressão de língua inglesa ‘*tax expenditure*’ para designar os efeitos econômicos no orçamento público de certas previsões tributárias especiais”.²¹⁷

Sobre a utilização dos termos “renúncia de receitas” e “gastos tributários”, o jurista realça que:

Em língua portuguesa, as traduções mais exatas da expressão inglesa ‘*tax expenditure*’ seriam ‘gastos tributários’ ou ‘despesa fiscal’, como são frequentemente empregadas em Portugal, mas a tradição jurídica brasileira preferiu ‘renúncia de receita (tributária)’ e ‘renúncia fiscal’, mais usuais em nosso país e adotadas expressamente pelo texto constitucional nos arts. 70 e 153, § 4º, III, respectivamente.²¹⁸

Sustenta que as expressões gasto tributário e despesa fiscal são contraditórias em seus próprios termos, uma vez que a rigor não há despesa alguma. O gasto público seria emprego de receita previamente arrecadada e, nas despesas fiscais o que se tem é uma não arrecadação, logo, uma não despesa. Igual raciocínio é tecido em relação à “renúncia de receitas” e à “renúncia fiscal”, porque não há abdicação à competência impositiva e nem renúncia à receita tributária propriamente dita.²¹⁹

Trocando em miúdos, a renúncia pressupõe a competência tributária, porque somente quem pode cobrar o tributo pode renunciá-lo. E, como ato jurídico, a renúncia pressupõe uma

²¹⁴ *Ibidem*, p. 38.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 132.

²¹⁶ *Ibidem*, p. 145.

²¹⁷ *Ibidem*.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 153.

²¹⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 155.

relação jurídica pré-estabelecida em que o titular de um direito irá desobrigar o sujeito passivo da relação de crédito. A avaliação é que, na maioria dos casos em que se entende pela existência de renúncia de receita tributária, não existe uma prévia relação de crédito tributário. Há situações em que nem haveria a existência do fato gerador e, conseqüentemente, não haveria crédito tributário.

Por causa desses elementos, o autor afirma que essas expressões “têm certo sentido metafórico. Não significam literalmente o que dizem.” Mas, também se reconhece os méritos aos conceitos em destaque, inclusive a possibilidade de se tratar as desonerações tributárias como se fossem gastos diretos.²²⁰

Celso de Barros Correia Neto argumenta que “as noções sobre incentivos e renúncias estão entrelaçadas em torno de elementos que circundam a atividade tributária e que que elas representam duas facetas mesma realidade, que é a das exonerações fiscais. Seriam faces opostas da eficácia das exonerações tributárias.” E assim, entende que “parece lícito concluir que tanto os incentivos quanto as renúncias fiscais são conceitos jurídicos que apontam a necessidade de apropriar, de alguma maneira, os efeitos que ensejam as normas tributárias e assim trazê-los para o interior do ordenamento jurídico”.²²¹

Weder de Oliveira entende que embora renúncia de receita, gastos tributários, renúncia fiscal, incentivo fiscal, desoneração ou exoneração tributária, benefício fiscal sejam expressões quase sempre tomadas como sinônimos e que constituem denominações para um mesmo fenômeno tributário, o *caput* do art. 14 da LRF dá a entender que benefício tributário e renúncia de receita são conceitos diferentes: “Renúncia de receita seria uma das possíveis conseqüências do benefício tributário. Haveria benefício tributário do qual resultaria renúncia de receitas e benefício que não acarretaria esse resultado”.²²²

Sobre a concepção de benefício tributário, o autor assegura:

Considerando a definição de tributo do CTN e sua natureza jurídica, na expressão benefício tributário está subjacente a ideia de redução do ônus tributário, ou, em linguagem comum, a noção de redução do pagamento devido, quaisquer que sejam os meios e condições que autorizem e efetivem essa redução, e quaisquer que sejam as finalidades que fundamentem a concessão do benefício.

A expressão benefício tributário evoca também a ideia de algo excepcional, um benefício, uma situação financeira ou economicamente favorável que somente parte dos contribuintes do tributo obtém: aqueles detentores de determinados requisitos ou que cumpram certas condições.²²³

²²⁰ *Ibidem*, p. 157.

²²¹ *Ibidem*, p. 164.

²²² OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 845-846.

²²³ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 846.

Weder de Oliveira também trabalha com a noção de benefício tributário em sentido amplo e em sentido estrito:

Ao que parece, o legislador da LRF pensou numa concepção de benefício tributário mais abrangente, como, por exemplo, uma que abarcasse o parcelamento de dívidas tributárias sem abatimentos, situação que não deixa de ser sentida como um benefício, mas que não se enquadra num conceito de benefício tributário mais restrito, como aquele que se associa à ideia de renúncia de receita, como expusemos anteriormente. Portanto, pode-se compreender que o caput do art. 14 tomou a expressão benefício tributário em sentido amplo, sendo ‘benefício tributário do qual decorra renúncia de receita’ o seu sentido estrito, que é o sentido técnico pelo qual comumente se toma o termo. Visto assim o dispositivo, não há contradição naquela expressão.²²⁴

O autor explica que “embora o *caput* do art. 14 tenha dado a entender que benefício tributário e renúncia de receita fossem categorias distintas, sendo a renúncia o efeito do benefício, no § 1º do mesmo artigo a lei toma o termo ‘renúncia’ não mais na acepção de efeito do benefício tributário, mas como expressão sinônima”.²²⁵

Por fim, Weder de Oliveira expõe o que ele nomina como “descrição do gênero benefício tributário, para fins do art. 14 da LRF:

Norma tributária que alcance exclusivamente determinado grupo de contribuintes, constituindo exceção ao sistema de referência do tributo, e implique redução da arrecadação em potencial da Fazenda Pública, bem como redução discriminada de tributo ou aumento da disponibilidade econômica do contribuinte, mediante (a) isenção, (b) anistia, (c) remissão, (d) concessão de crédito presumido, (e) redução de alíquotas, (f) redução de base de cálculo, (g) devolução total ou parcial do tributo, direta ou indiretamente, condicionada ou não, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros, (h) concessão de benefícios financeiros ou creditícios, concedido com base no tributo, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus, (i) qualquer outra sistemática tributária da qual resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do montante do crédito tributário devido.²²⁶

Em sua tese de doutorado, Ricardo Alessandro Castagna, partindo da premissa de que renúncias de receitas tributárias equiparam-se às despesas públicas, considera aquelas como espécie do gênero subvenção. Seriam subvenções indiretas, “por não constituírem transferência financeira de recursos – mas a manutenção destes em benefício da entidade pública ou privada”:

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.

²²⁴ *Ibidem*, p. 846-847.

²²⁵ *Ibidem*, p. 850.

²²⁶ *Ibidem*, p. 922.

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.²²⁷

É válido comentar que, nos moldes de renúncias de receitas, o autor também refuta a adequação dos termos da extrafiscalidade, incentivos fiscais, normas tributárias indutoras e benefícios fiscais. Nesse contexto, sua definição de gastos tributários:

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.²²⁸

Ricardo Alessandro Castagna advoga que a terminologia adequada ao sistema constitucional tributário, ao contrário da maioria dos países da OCDE, e também do Brasil, não seria a do critério do desvio da tributação normal, mas a do critério da extrafiscalidade **em sentido lato**:

A metodologia proposta parte da premissa segundo a qual o sistema constitucional tributário não encerra, de modo expresso 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

²²⁷ CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O Direito Financeiro dos Gastos Tributários – Planejamento, Governança e Controle**. São Paulo: Dialética, 2021, edição Kindle, p. 121-122.

²²⁸ *Ibidem*, p. 125-126.

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 assumira caráter extrafiscal. (Os destaques não constam do original).²²⁹

São muitas e variadas as acepções desenvolvidas pela doutrina acerca de benefícios e incentivos fiscais, renúncias de receitas e gastos tributários. Juntos, formam uma miríade de institutos, que podem ser vistos pelos ângulos do direito tributário, econômico, financeiro e da ciência da economia.

Enquanto figuras mais popularmente conhecidas que são no financiamento de políticas públicas, os termos “benefício e incentivo fiscal/tributário” e seus correlatos, recebem o maior número de definições e classificações por parte dos doutrinadores, na tentativa de atribuir algum nível de distinção ou de aproximação entre as expressões.

Mas, há também quem entenda que, por não existirem razões de praticidade nessas distinções, elas se afiguram com conotações similares e, não raras vezes, são utilizadas com significados parecidos, não existem motivos para muitos esforços argumentativos em diferenciá-las ou subdividi-las.

O termo “renúncia de receitas” também é visto por alguns como sinônimo de benefício e incentivo, principalmente depois que o § 1º do art. 14 da LRF mencionou algumas figuras de direito tributário, pelas quais se concede benefícios e incentivos, como compreendidas na renúncia. E então, a confusão se fez ainda mais presente. Porém, também encontramos vozes na doutrina que fazem bem a distinção, no sentido de que a renúncia de receitas é um efeito, apesar de nem sempre presente, de benefícios e incentivos tributários.

Sobre as interfaces de ambos – benefícios/incentivos e renúncias, vale rememorar a compreensão, bastante adequada, de que são duas faces de uma mesma moeda. A depender da posição de quem olha, se contribuinte, será um benefício/incentivo; se Estado, será renúncia (ou gasto tributário).

Já o termo “gastos tributários”, embora mais conhecido em outros países, com os trabalhos de Surrey, aos poucos vem sendo propagado no Brasil. De acepção mais técnica e com maior aproximação com a realidade orçamentária, despertou, a partir da década de 80, o interesse da doutrina nacional. O próximo item apresentará uma análise mais acurada sobre os achados do estudo acerca das expressões em questão.

²²⁹ CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O Direito Financeiro dos Gastos Tributários – Planejamento, Governança e Controle**. São Paulo: Dialética, 2021, edição Kindle, p. 228-229.

2.2.3 O problema, a hipótese e as descobertas da pesquisa

Muito embora durante sete anos, os textos das LDOs tenham se preocupado em positivar o que se entendia por “incentivos ou benefícios de natureza tributária”, a Lei nº 12.465, de 2011 (LDO 2012) foi o último diploma normativo a contemplar a assertiva, o atual ordenamento nacional não define benefícios e incentivos, renúncia de receitas e gastos tributários

Considerando a insuficiência da previsão do Decreto nº 9.834, de 2019, é possível concluir pela ausência de definição formal adequada para benefícios e incentivos tributários na legislação brasileira. Da mesma forma acontece com os termos renúncia de receitas e gastos tributários.

Isto é um problema porque, como visto, sendo o Direito uma ciência que se materializa por intermédio da linguagem, definir e conceituar legalmente esses institutos, da forma mais conotativa possível, pode contribuir significativamente para que os dissensos hoje visualizados sobre eles sejam minorados ou, numa visão otimista, até mesmo extirpados, como, por exemplo, saber se as imunidades devem, ou não, compor a lista dos gastos tributários.

No âmbito das instituições, desde 2003, a RFB utiliza a expressão “gastos tributários” em seus documentos oficiais. Alinhado à conceituação internacional, também adota elementos consagrados por instituições como a OCDE e o FMI, ao estabelecer o conteúdo dessas definições, de forma que o desvio ao sistema tributário de referência, o caráter não geral e a equivalência a gastos diretos se fazem presentes nas formulações.

STN, IFI e TCU acompanharam o entendimento da RFB. O TCU o fez até a construção do Referencial antes comentado, a partir do qual a Corte de Contas deixa de adotar “gastos tributários”, ao argumento de que o termo não abarcaria a totalidade dos benefícios tributários, passando a utilizar-se da nomenclatura de benefícios tributários, mais ampla, segundo o órgão, porque englobaria tanto os benefícios que redundam em gastos tributários, como os benefícios que não ensejam gastos tributários, mas possuem objetivos extrafiscais e, portanto, serão objeto de fiscalização pelo Tribunal.

Se é fato que a maior riqueza de elaborações e aprofundamentos sobre benefícios e incentivos, renúncia de receitas e gastos tributários encontra-se na doutrina, também é verdade que é nela que repousam os maiores dissensos sobre qual a expressão que melhor se adequa para nominar esse tipo de dispêndio de recursos públicos.

Desde a década de 60, “gastos tributários” tem sido empregado para designar os desvios ao conjunto de normas que compõem o sistema tributário de referência (no caso específico americano, do Imposto sobre a Renda). É uma nomenclatura que aproxima essa forma de gastar

à linguagem financeira e orçamentária, sendo essa uma das suas principais qualidades, pois permite enxergar que assim como os gastos orçamentários, ou diretos, os gastos tributários, ou indiretos, também se valem de recursos públicos.

No Brasil, doutrinariamente, a discussão teria começado em 1981, com a dissertação de Luís Arruda Villela, a qual, já trazendo para o País as contribuições de Surrey, introduziu a expressão “gasto tributário” no debate acadêmico, assim como a compreensão de que a identificação desses gastos teria como pressuposto a identificação de um sistema tributário de referência de um lado e, de outro, os desvios a esse sistema, configurando, estes últimos, os gastos tributários.

A partir de então, outros estudos foram produzidos, ora utilizando a expressão “gastos tributários”, ora acolhendo locuções diversas, como renúncia de receitas tributárias, benefícios tributários, incentivos tributários, desonerações fiscais, dentre outras, para se referir aos desvios do sistema tributário de referência do tributo envolvido. Alguns desses estudos, inclusive, apresentaram conceitos diferenciados para caracterizar e distinguir cada um desses termos.

Tais trabalhos, no entanto, ficaram mais restritos ao meio acadêmico. Foi com a Constituição Federal de 1988, mais precisamente o art. 165, § 6º, que a matéria corporificou-se no ordenamento jurídico (embora sem a preocupação com as correspondentes definições), afinal, com a obrigatoriedade de que a LOA fosse acompanhada de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de alguns benefícios nominados, a saber – isenções anistias, remissões, subsídios, além de benefícios de natureza tributária, de forma geral, a quantificação dos gastos tributários se revestiu de caráter constitucional.

Com a edição da LRF e seu art. 14, inaugura-se, no Brasil, uma nova ordem a ser observada para a introdução de gastos tributários.

A pesquisa demonstrou que, muito embora existam doutrinadores que buscam formular classificações para diferenciar os termos gastos tributários ou gastos indiretos, benefício e incentivo fiscal/tributário, renúncia de receitas tributárias, isenção fiscal/tributária, favor fiscal/tributário, privilégio fiscal/tributário, alívio fiscal/tributário, auxílio fiscal/tributário, desoneração fiscal/tributária, exoneração fiscal/tributária, estímulo fiscal/tributário, subsídio fiscal/tributário, as expressões “benefícios e incentivos tributários” e “renúncia de receitas tributárias” continuam as mais conhecidas e manuseadas, na maioria das vezes como iguais, tanto pelos legisladores ordinários como pelos contribuintes, ficando “gastos tributários” mais restrito aos meios acadêmico e institucional.

Apesar do uso corrente dessas expressões umas pelas outras, foi possível constatar que há um conjunto de elementos que permeiam os seus significados, capazes de identificar que se

trata de recursos públicos direcionados a particulares para custear (promover) ou induzir (incentivar) algum tipo de comportamento privado. Nesse sentido, seja qual for o termo acima utilizado, é possível verificar a presença das seguintes características:

- um desvio à tributação normal, ao sistema tributário de referência;
- redução ou eliminação da responsabilidade do contribuinte em relação ao cumprimento de alguma obrigação tributária principal;
- diminuição de receitas estatais (redução da arrecadação em potencial);
- aumento da disponibilidade econômica dos contribuintes;
- caráter não geral;
- efeitos similares ao da despesa pública, porque há o emprego e a diminuição de recursos públicos, como nestas últimas (lógica orçamentária associada);
- gasto indireto, que se processa à margem do orçamento;
- não há limites orçamentários associados;
- alcance de objetivos de política econômica ou social;
- possibilidade de analogia/comparação/substituição por gastos diretos.²³⁰

Dessa forma, em que pese a inexistência de definição legal e de uniformidade doutrinária acerca das expressões “benefício e incentivo tributário”, “renúncia de receitas tributárias”, “gasto tributário”, o estudo demonstrou que há um núcleo de elementos ou características comuns citadas pelos estudiosos que permite identificar esse tipo de financiamento de políticas públicas.

Assim, a hipótese da pesquisa, de que não há conceituações ou definições robustas, ou são elas insuficientes, acerca de benefícios e incentivos tributários, renúncia de receitas tributárias e gasto tributário, gerando confusão conceitual e insegurança jurídica na aplicação do art. 14 da LRF, confirmou-se apenas em parte, na medida em que os conceitos ou definições inexistem na legislação, mas, se fazem presentes na doutrina e no seio de importantes organismos nacionais e internacionais, incluindo a RFB, responsável diretamente, no Poder Executivo federal, pela identificação e quantificação dos gastos tributários.

A aparição dos elementos acima descritos na doutrina e nas instituições, viabiliza uma compreensão comum sobre esses termos.

²³⁰ Sobre a característica do “alcance de objetivos de política econômica ou social”, nota-se que esse critério finalístico, constante das elaborações da maioria da doutrina e das instituições, não está presente no art. 14 da LRF, que adotou o critério jurídico-formal na identificação dos gastos tributários.

O cenário ideal seria aquele em que o País tivesse uma previsão legal expressa desses institutos, de forma a unificar a linguagem e a compreensão dos diversos atores que lidam com os gastos indiretos, feitos por intermédio do Sistema Tributário Nacional. Mas, a ausência dessas definições no direito positivo não chega a provocar insegurança jurídica a ponto de não se saber do que se está a tratar, até porque a doutrina tem se debruçado sobre esses gastos desde Surrey (década de 1960).

A partir de elementos da Teoria Geral do Direito, antes explicitados, o recomendável é que as definições estejam em leis, possibilitando os recortes e as delimitações necessários dentro do ordenamento legal, de maneira que essas definições contribuam para a identificação dos gastos tributários e o que eles representam em termos de custos para o País.

A pesquisa descortinou que o principal problema dos gastos tributários não está na parte conceitual, mas na forma de seu reconhecimento, a partir dos desvios a uma estrutura “normal” de tributação, haja vista a ausência de definição e de parâmetros mais precisos sobre o que é, ou o que deve compor o sistema tributário “normal” ou “de referência”.

A despeito de que, do ponto de vista de rigor técnico jurídico assiste razão à construção de Celso de Barros Correia Neto, ao desvelar o sentido metafórico da expressão “gastos tributários”, sob a ótica do financiamento das atividades estatais, entendemos que esse é o termo que melhor designa essa forma indireta de transferir recursos a particulares, justamente porque ela dá a ideia de que o Estado, ao conceder um benefício tributário, também está gastando recursos públicos, da mesma maneira que o faz quando se utiliza dos gastos diretos, previstos no orçamento.

Outro argumento que favorece a opção por “gastos tributários” em vez de “benefícios ou incentivos tributários”, conversa com o fato de que há benefícios e incentivos que não implicam gastos tributários, como sói acontecer, por exemplo, com prorrogação de data de pagamento de tributos desacompanhado de qualquer diminuição de valores (remissões e anistias), levando ao inevitável raciocínio de que podem existir benefícios e incentivos tributários sem que, necessariamente, exista um gasto tributário (ou uma renúncia de receitas) acoplado.

O exemplo permite dois pensamentos harmônicos: 1) o de que benefícios e incentivos são expressões mais amplas que gastos tributários, fazendo todo o sentido a divisão de benefício em sentido amplo e em sentido restrito; 2) o de que benefícios e incentivos fiscais/tributários dos quais decorram renúncias de receitas correspondem a gastos tributários.

Ademais, sem embargo da eleição de gastos tributários como a locução mais condizente para designar os gastos indiretos, não se pode desprezar o fato de que a depender da posição da

pessoa, benefício e incentivo se encaixa melhor. Explica-se: quando percebidos sob o olhar do contribuinte, de quem recebe e/ou usufrui a benesse estatal, benefício e incentivo é a locução mais lógica; quando percebidos sob a vertente do Estado, gasto tributário representa melhor a realidade.

Benefícios e incentivos tributários (e seus correspondentes: favor fiscal/tributário, privilégio fiscal/tributário, alívio fiscal/tributário, auxílio fiscal/tributário, desoneração fiscal/tributária, exoneração fiscal/tributária, estímulo fiscal/tributário, subsídio fiscal/tributário) carregam uma falsa noção de que é o Estado agindo em condição necessária (paternalista) junto aos contribuintes “necessitados” e “explorados” por esse mesmo Estado, quando, em verdade, o tributo é o preço da liberdade e da democracia dos Estados modernos.²³¹

Nada obstante na legislação e na doutrina “renúncia de receitas tributárias” seja tão popular quanto “benefícios e incentivos tributários”, e mais adequado que “favor fiscal/tributário”, “privilégio fiscal/tributário”, “alívio fiscal/tributário”, “auxílio fiscal/tributário”, “desoneração fiscal/tributária”, “exoneração fiscal/tributária”, “estímulo fiscal/tributário”, “subsídio fiscal/tributário”, para identificar o gasto tributário, juridicamente a expressão está mais para consequência da concessão dos benefícios e incentivos tributários, conforme disposto no *caput* do art. 14 da LRF.

Como ressaltado, a hipótese de que não há definições robustas ou são elas insuficientes sobre as expressões “benefícios e incentivos tributários”, “renúncia de receitas tributárias” e, “gastos tributários”, foi confirmada apenas em parte – na ausência dessas definições no direito formal, positivo, na legislação. De outra banda, foi possível verificar que, muito embora o emaranhado de sinônimos utilizados pela doutrina e pelas instituições para se referir a essas expressões, há um conjunto de características comuns, presentes nas definições, que permitem saber o que é um gasto tributário. Identificá-lo com precisão é outra história.

A pesquisa descobriu que o vazio conceitual legal é um problema, mas ele é minimizado pela contribuição da doutrina nacional e estrangeira, começando por Stanley Surrey, e pela maturidade das instituições, incluindo as brasileiras, na elaboração de instrumentos para a identificação dos gastos tributários.

²³¹ À luz de Weder de Oliveira, “Benefício tributário e incentivo fiscal (ou estímulo fiscal) constituem denominações de um mesmo fenômeno tributário, mas transmitem percepções diferentes no discurso argumentativo: benefício suscita a ideia de certo privilégio, de ação não isonômica, que deve sempre ser devidamente justificada para ser legítima; incentivo lembra a noção de ajuda, auxílio à produção de algo de interesse público ou social, sendo dever estatal promovê-lo. Aquela ideia suscita sentimento de necessidade de controle mais rigoroso; esta, nem tanto. O uso de uma pela outra nem sempre é neutro.” (OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 905).

De outro giro, o estudo possibilitou a visualização de um feixe de outras intrincadas questões relacionadas aos gastos tributários, as quais, ainda que não sejam o objeto principal da pesquisa, serão brevemente abordadas, porque entrelaçam, de forma bastante expressiva, a discussão. São elas:

- 1) a ausência de definição objetiva e normativa sobre sistema tributário de referência;
- 2) o fato de os gastos tributários correrem à margem do orçamento;
- 3) a inexistência de limites/teto para os gastos tributários;
- 4) dificuldades relacionadas ao cálculo dos gastos tributários;
- 5) existência de diversos gastos tributários sem prazo de duração definido;
- 6) aspectos ligados à governança dos gastos tributários.

2.2.3.1 A inexistência de definição objetiva e legal do sistema tributário de referência

Os gastos tributários (ou gastos indiretos, porque se processam por fora do orçamento) são identificados como desvios ao sistema tributário normal, básico, de referência do tributo correspondente. O desafio, portanto, é saber qual é essa estrutura de referência para cada tributo. De acordo com a RFB,

existem três enfoques para o conceito de sistema tributário de referência: **conceitual**, segundo o qual tributa-se o que se enquadra num conceito teórico da base de incidência; **legal**, no qual a lei é que define a base impositiva; e do **subsídio análogo**, similar ao enfoque legal, mas que considera gasto tributário somente as concessões tributárias que são análogas a um subsídio direto. (Os destaques não constam do original).²³²

Ainda segundo o órgão:

Cada país possui um modelo específico de sistema tributário de referência que geralmente é composto por: estrutura legal, convenções contábeis, deduções de pagamentos compulsórios, provisões para facilitar a administração e provisões relacionadas a obrigações fiscais internacionais (BID 2009). **O Brasil adotou o enfoque legal, com um Sistema Tributário de Referência baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada.**

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 nº 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 de cálculo, alíquotas e penalidades.

²³² BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2022.

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.

Insta salientar que a utilização da lei para a determinação do sistema tributário de referência não leva em consideração o *status* normativo do ato que criou a exceção, ou seja, o *status* constitucional de uma norma não garante sua inclusão como um item que forma o sistema de referência de um determinado tributo. É preciso analisar a essência da regra de exceção a fim de se verificar se essa possui o caráter de gasto tributário, independentemente da posição hierárquica da norma (Os destaques não constam do original).²³³

A complexidade começa na definição sobre o que é o enfoque do sistema legal – “é aquele no qual a lei é que define a base impositiva.” Contudo, no corpo do texto, aduz-se que **“O Brasil adotou o enfoque legal, com um Sistema Tributário de Referência baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada.”** Ou seja, além da legislação tributária, o Brasil também adota normas contábeis, princípios econômicos e tributários e doutrina especializada como sistema tributário de referência. Há, portanto, um *mix* entre norma e doutrina.

A despeito da importância da elaboração conceitual empreendida, não há como deixar de observar que o conteúdo do sistema tributário de referência adotado é composto por um certo grau de subjetividade.

Legislação; doutrina jurídica, contábil e econômica; princípios; jurisprudência e teorias econômicas sobre a tributação, todas consideradas como fontes para a identificação da estrutura normal dos tributos, constituem um universo de conteúdos e argumentos tão amplos, que são capazes de justificar quase tudo.

Repara-se, assim, no peso que deve ser atribuído ao assunto, porque a depender da estrutura básica adotada, determinado benefício tributário será considerado, ou não, como um gasto tributário, a atrair a necessidade de observância da legislação respectiva, como o art. 113 do ADCT e o art. 14 da LRF.²³⁴

²³³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação.** 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2022.

²³⁴ “Há, portanto, consenso sobre o fato de que os gastos tributários seriam aqueles que se afastassem da estrutura normal do tributo, no entanto, persistem problemas metodológicos de saber, de fato, como estabelecer essa estrutura. Isso é muito importante. Existem três hipóteses encontradas na literatura:

Em 1981, referindo-se ao Imposto sobre a Renda, mas o raciocínio pode ser estendido para os demais tributos, Luiz Arruda Villela já alertara que seria necessário “resolver o problema normativo de se delinear o que seria a base tributária ‘normal’ do imposto. Subsequentemente, seria necessária uma definição aceitável do que constitui exatamente a estrutura ‘normal’ do IRPF, a partir da qual os gastos tributários podem ser medidos”.²³⁵ O alerta de Villela continua atual.

Marcos Nóbrega também chamou a atenção para que, talvez, a grande questão metodológica relacionada aos gastos tributários “seja discutir o que vem a ser ‘estrutura básica do tributo’ ou ‘*benchmark*’ e sendo assim, considerar gasto tributário aquele benefício concedido que fosse além dessa estrutura básica”.²³⁶

Um dos trabalhos mais recentes sobre gastos tributários exterioriza uma proposta sobre o sistema tributário de referência, a partir da extrafiscalidade em sentido amplo:

a) Critério baseado no modelo Haing Simon, no qual é estabelecido o conceito de renda tributável: Esse é um modelo baseado na definição de renda que corresponderia ao aumento da riqueza líquida da economia medida entre dois pontos do tempo (um ano, por exemplo) mais o consumo durante esse período. Em termos individuais, a renda anual de um indivíduo seria o valor que poderia consumir neste ano para manter constante sua riqueza. Por esse modelo, despesas seriam todos os recursos despendidos que não fossem utilizados para aumentar a riqueza.

b) O modelo baseado em definições legais: Segundo esse modelo, o *benchmark* seria aquele estabelecido pela legislação.

c) Comparação com despesas diretas: Nesse caso, o *benchmark* seria estabelecido mediante analogia com programas de despesas diretas.

Por óbvio todos os critérios utilizados envolvem julgamentos das autoridades e não existe, em essência, um critério melhor do que outro, dependem de uma série de circunstâncias como estrutura tributária do país, legislação, fiscalização. Porém, cada critério tem sua particularidade. O modelo baseado no critério de renda de Haig-Simons demandará constantes aperfeiçoamentos, considerando práticas administrativas e outras dificuldades para implementação do conceito. A utilização do critério de uma despesa direta envolve julgamento das autoridades sobre se uma despesa seria um substituto direto de um gasto tributário. Por fim, o modelo legal apresenta uma certa rigidez, posto que os critérios estaria *ex ante* estabelecidos na legislação. O fato é que o primeiro critério (o conceito de renda de Haig-Simons) é mais amplo e conduz a uma lista de gastos tributários mais abrangente, enquanto os dois critérios restantes conduzem a listas mais restritivas.

Não há consenso entre os países para a utilização de um mesmo critério, tanto que SURREY acredita, de fato, que há um certo grau de subjetividade na escolha do critério a ser utilizado. Segundo CRAIG e ALLAN, metade dos países da OCDE utilizam critério conceitual para definição do *benchmark* (proposta de Haing Simon), ao passo que muitos outros utilizam parâmetros estabelecidos pela própria legislação. A Alemanha, por exemplo, utiliza o critério de comparação com despesas diretas ao passo que o Reino Unido utiliza uma combinação do critério conceitual de Haig-Simons com a utilização de referências legais (hipóteses *a?* e *c?*). Nos Estados Unidos, dois aspectos são considerados, o conceitual de Haig-Simons e o legal. O Brasil, pelo menos no âmbito federal, utiliza o critério legal para definição dos gastos tributários” (NÓBREGA. Marcos. **Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF**. Disponível em: <MarcosNobrega1.PDF (usp.br)>. Acesso em 1º jun 2022).

²³⁵ VILLELA, Luiz Arruda. **Gastos Tributários e Justiça Fiscal: O caso do IRPF no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981, p. 6-7. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594852/mod_resource/content/1/Dissertacao%20Mestrado%20Luiz%20Villela%20Gastos%20Tributarios.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2022.

²³⁶ NÓBREGA. Marcos. **Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF**. Disponível em: <MarcosNobrega1.PDF (usp.br)>. Acesso em: 1º jun 2022, *Apud* LEMGRUBER, Andréa. *Renúncia Tributária no Brasil*. Disponível em: <www.cepal.cl> e também BARRA, Patrício; JORRAT, Michel. *Medicion del gasto tributario en Chile*. Disponível em: <www.cepal.cl>.

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: (...).²³⁷

Há lógica em tomar o sistema constitucional tributário como o sistema de referência para a identificação de normas extrafiscais, mas, daí a vincular o cotejamento, no caso concreto, de determinada norma tributária com elementos estruturantes (regras e princípios) do sistema constitucional tributário que lhe forem aplicáveis, para, então, verificar se resta configurado, ou não, um gasto tributário, novamente suscita subjetividades e dificuldades que precisam ser superadas.

Imaginemos o processo de elaboração de uma norma no Parlamento ou pelo Poder Executivo, com sua abstração e generalidade ínsitas, cujo teor envolve a construção de um gasto tributário, ou, na perspectiva dos contribuintes, a concessão de um benefício tributário, como aferir, no caso concreto (que ainda não existe, em tese), se seria uma situação de desvio ao sistema tributário de referência?

É preciso o aprofundamento dos debates acadêmicos e institucionais sobre o sistema tributário de referência dos tributos brasileiros. É possível que a identificação desses gastos continue, em certas situações ou para determinados tributos, imbuída de algum grau de subjetividade, mas acredita-se na possibilidade de diminuição dessas arestas com uma formulação normativa que privilegie a simplicidade, objetividade, transparência, segurança jurídica e, conseqüentemente, o equilíbrio fiscal.

2.2.3.2 Os gastos tributários e o orçamento

O fato de os gastos tributários não integrarem o orçamento é outra fragilidade verificada no curso dos estudos. Como antes realçado, foi com a Constituição Federal de 1988, art. 165, § 6º, que a matéria adquiriu assento constitucional. Porém, depreende-se da leitura do comando que a exigência é de documento para acompanhar a LOA: “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

²³⁷ CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O Direito Financeiro dos Gastos Tributários – Planejamento, Governança e Controle**. São Paulo: Dialética, 2021, edição Kindle, p. 228-229.

Esse documento não compõe o orçamento propriamente dito, não integra a peça principal do Orçamento Geral da União. É um demonstrativo anexo ao PLOA, de natureza informativa, a subsidiar os debates do Congresso Nacional quando das discussões sobre a proposta da LOA encaminhada pelo Executivo, mas não se subordina ao escrutínio do Parlamento. É medida de transparência dos gastos públicos exigida pela CF e, nesse sentido, importantíssima, mas que não tem se revelado suficiente para a adequada apropriação dessa forma do poder público gastar.

Referindo-se ao sistema dual de financiamento de políticas públicas no Brasil, via gastos diretos e por intermédio de gastos indiretos, Marisa Durães adverte que os primeiros (gastos diretos da União), “se efetivam mediante dotações consignadas no OGU para pautar a ação programática do Governo Federal, e constitui modalidade de financiamento preponderante na organização da ação do Estado.” Sobre os segundos (gastos indiretos da União), “integrados por benefícios creditícios, tributários e financeiros”, ela comenta:

Um aspecto particularmente importante sobre a execução dos gastos indiretos da União refere-se ao fato de que a maioria não consta da peça principal do Orçamento (Lei Orçamentária Anual - LOA). Há disposição expressa no Artigo 167, § 6º da Constituição Federal de 1988 (CF/88) para apresentação de demonstrativo anual desses gastos no âmbito do processo orçamentário da União. Todavia, os demonstrativos pertinentes aos gastos indiretos compõem apenas o rol de informações complementares ao projeto principal de autoria do Poder Executivo. Desta forma, esta categoria de gastos é subordinada ao conhecimento e análise do Parlamento, porém não se subordina ao escrutínio do Congresso Nacional.

Ressalte-se que a acepção de gasto indireto, já contemplada em normas de vigência temporária, deriva do *modus operandi* da Constituição dessa base de financiamento público e da própria forma de integração ao OGU, como parte integrante das informações complementares à Lei Orçamentária Anual (LOA).

(...).

Com efeito, é notório reconhecer que a forma convencional para o custeio de programas e políticas públicas, dotada de maior transparência e controle, efetiva-se por meio de gastos diretos registrados no OGU, segundo rito peculiar ao processo orçamentário. Consigne-se, nesse sentido, que as classificações orçamentárias da despesa (institucional, funcional, por programa, entre outras), reúnem elementos que propiciam o monitoramento, controle e avaliação da execução de políticas e programas e, assim, análises de impacto e resultado dessa modalidade de financiamento público.²³⁸

Josué Alfredo Pellegrini assevera que “o mínimo necessário para que os gastos tributários estejam sujeitos a algum controle é a divulgação regular de informações de qualidade com as estimativas de perda de receita de cada um deles (...)”.²³⁹ Sobre o local de apresentação

²³⁸ DURÃES, Marisa Socorro Dias. Gastos indiretos da União: relevância na gestão da Política Fiscal, evolução recente e perspectivas de aprimoramento da governança. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 21, n. 1, p. 9, abr. 2021. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/126/103>>. Acesso em: 30 de abr. 2022.

²³⁹ PELLEGRINI, J. A. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159), p. 12. Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 30 abr. 2022.

das estimativas, defende que deva ser no próprio orçamento e não em anexo, como vige a regra atual:

O local e o modo de apresentação das estimativas também são importantes. A natureza similar a gasto e a importância para o equilíbrio fiscal recomendam que as estimativas sejam apresentadas no orçamento. Não apenas em anexo, mas integradas ao orçamento, se possível com a mesma padronização e localização dos gastos diretos, facilitando a comparação entre os dois tipos de gastos.²⁴⁰

Em última instância, a ausência dos gastos tributários no orçamento poderá resultar no comprometimento do equilíbrio fiscal, que pode ser afetado tanto pela realização de despesas, como também pela renúncia de receitas. A ausência de exame do Congresso Nacional também faz questionar aspectos de legitimidade representativa, uma vez que o controle majoritário em relação aos gastos tributários não ocorre por intermédio da peça orçamentária.

Se o gasto é implementado via projeto de lei (de iniciativa do Executivo ou Parlamentar), ordinária ou complementar, ou via medida provisória, ele deve ser aprovado pelo Congresso Nacional.

Mas essa aprovação se dá de forma “solta”, descolada e à margem do planejamento orçamentário, dinâmica diametralmente oposta à dos gastos diretos, que “integram o planejamento da ação estatal e se efetivam, inicialmente, mediante dotações consignadas no OGU, segmentados em despesas de custeio e/ou investimento em políticas e programas que conformam a ação do setor público. Posteriormente, esses gastos são executados em consonância com os limites definidos no âmbito da programação financeira da despesa do OGU”.²⁴¹

Como os projetos de lei e de medidas provisórias que introduzem gastos tributários no ordenamento legal são analisados pelo parlamento de forma isolada em relação ao orçamento, há, por consequência, menor disposição, tanto do Executivo como do Legislativo, no aprofundamento de questões relacionadas a custos e comparações com os gastos diretos, o que seria fundamental, anteriormente à aprovação desses atos normativos.

Por não afetar diretamente o teto de gastos, não é difícil concluir que do ponto de vista político, a opção pelos gastos tributários, em vez da programação no OGU, é mais confortável aos gestores. Ocorre, porém, que os gastos tributários ocasionam uma redução da receita disponível da União para programação das despesas do OGU, impactando, portanto, as demais políticas públicas que necessariamente precisam passar pelo OGU.

²⁴⁰ *Ibidem*.

²⁴¹ DURÃES, Marisa Socorro Dias. Gastos indiretos da União: relevância na gestão da Política Fiscal, evolução recente e perspectivas de aprimoramento da governança. Cadernos de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 14, abr. 2021. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/126/103>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

Para Élide Graziane Pinto,

Indiscutivelmente não teríamos chegado a tamanho impasse fiscal se as renúncias de receitas trafegassem por dentro do orçamento público, ao invés de comporem meros demonstrativos que são – formalmente – anexados às leis de diretrizes orçamentárias e de orçamento anual, para fins de cumprimento protocolar do artigo 165, § 6º da Constituição e dos artigos 4º, § 2º, V e 5º, II, da LRF.²⁴²

Maria Delgado Coelho atribui uma designação aos gastos tributários que resume bem as reflexões trazidas neste subitem sobre a relação deles com o orçamento: “Normalmente definida como a **receita governamental esquecida** resultante do tratamento diferenciado de setores específicos, atividades, regiões ou agentes” (tradução livre).²⁴³

2.2.3.3 A inexistência de limites para os gastos tributários

O terceiro ponto de tensão verificado diz com a ausência de limites para os gastos tributários. Parece improvável que em tempos de crises como as vivenciadas nos últimos anos, o Brasil ainda possua mecanismo de gastos relacionados à sua principal fonte de receitas – a oriunda da arrecadação tributária, sem qualquer limite ou trava a partir dos quais esses gastos deixam de ser constitucionais ou legais.

Diz-se em inexistência de limites porque, apesar de o art. 4º da EC nº 109, de 2021, ter determinado que o Presidente da República deveria encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação da Emenda, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros e, embora o Governo o tenha feito, como se vislumbra do Projeto de Lei nº 3203, de 2021, a proposta atualmente está parada na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados.²⁴⁴ O conteúdo da EC nº 109, de 2021, em sua relação com o art. 14 da LRF, foi detalhado no Capítulo 1.

Diferentemente dos gastos diretos, em que a lei orçamentária anual fixa as receitas e despesas, no que tange aos gastos tributários, não há limites para a sua concessão. Há

²⁴² PINTO, Élide Graziane. (IR) Responsabilidade na Gestão das Renúncias de Receitas: Um estudo sobre o Frágil Dever de Avaliação de Impacto Fiscal e das Correspondentes Medidas Compensatórias e Contrapartidas. *In Responsabilidade na Gestão Fiscal: estudos em homenagem aos 20 anos da lei complementar nº 101/2000*. Agda Meneguzzo... (et al.): coordenado por Alípio Reis Firmo Filho, Ana Cristina Moraes Warpechowiski, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 209-230.

²⁴³ COELHO, Maria Delgado. *IMF Working Paper. Brazil: Tax Expenditure Rationalization within Broader Tax Reform*. September, 2021. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2021/09/24/Brazil-Tax-Expenditure-Rationalization-Within-Broader-Tax-Reform-466179>>. Acesso em: 19 jul. 2022.

²⁴⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL 3203/2021**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2299134>>. Acesso em: 31 mai. 2022.

condicionantes, materializadas, sobretudo, no art. 14 da LRF, mas a prática política, infelizmente, tem demonstrado a insuficiência dessas disposições legais, “subrespeitadas”. Os dados do Orçamento de Subsídios da União 2021, demonstram a grandeza dos números:

O total de subsídios da União alcançou R\$ 346,6 bilhões (4,65% do PIB) em 2020, sendo R\$ 26,0 bilhões de subsídios financeiros e creditícios (0,35% do PIB) e **R\$ 320,7 bilhões de subsídios tributários (4,31% do PIB)**. Em termos nominais, observou-se uma redução de R\$ 12,9 bilhões (0,20 p.p.) nos subsídios ante 2019, quando totalizaram R\$ 359,6 bilhões (4,85% do PIB).

(...).

De 2003 a 2015, os subsídios apresentaram trajetória crescente iniciando em 2,96% do PIB até atingir o pico em 2015, de 6,65% do PIB (aumento de 3,69 p.p. do PIB no período). A partir de 2016, houve uma tendência declinante, acumulando uma queda de 2,00 p.p. do PIB ao nível atual.

(...).²⁴⁵

O debate sobre a fixação de limites para os gastos tributários tem ganhado força nos últimos anos. Como exemplo de expoentes dessa possibilidade estão Josué Alfredo Pellegrini²⁴⁶ e Marisa Durães.²⁴⁷ São citados exemplos da França, onde, “Desde 2014, os gastos tributários e os gastos com créditos tributários, como maior modalidade desses gastos, devem observar limite específico anual”, e da Coreia do Sul, como um país cuja experiência “é comumente referenciada, em termos da transparência e da definição de regra fiscal que define limite para os gastos tributários”.²⁴⁸

Marisa Durães registra que por ocasião das discussões técnicas sobre a criação de um teto/limites para os gastos diretos da União, que culminou com a EC nº 95/2016, “foram postuladas diretrizes para fixar, de forma similar, um teto para os gastos indiretos. Todavia, essa proposição, a despeito de considerada relevância, não foi considerada passível de implementação”.²⁴⁹

Nessa linha, Élide Graziane Pinto externa que

O maior risco presente às contas públicas federais reside na seletiva opção de conter apenas as despesas primárias, enquanto se mantém o fluxo histórico desordenado de

²⁴⁵ BRASIL Ministério da Economia. **SECAP**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/subsidios/orcamento-de-subsidios-da-uniao-osu/orcamento_subsidios_uniao_5a_edicao.pdf>. Acesso em: 7 mai. 2022.

²⁴⁶ PELLEGRINI, J. A. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159), p. 14. Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 30 abr. 2022.

²⁴⁷ DURÃES, Marisa Socorro Dias. Gastos indiretos da União: relevância na gestão da Política Fiscal, evolução recente e perspectivas de aprimoramento da governança. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 21, n. 1, p. 73, abr. 2021. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/126/103>>. Acesso em 30 de abril de 2022.

²⁴⁸ DURÃES, Marisa Socorro Dias. Gastos indiretos da União: relevância na gestão da Política Fiscal, evolução recente e perspectivas de aprimoramento da governança. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 21, n. 1, p. 39-40, abr. 2021. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/126/103>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

²⁴⁹ *Ibidem*, p. 50.

expansão das renúncias de receitas.” A autora propõe a fixação da leitura integrada do art. 109, § 2º, II do ADCT com o art. 14 da LRF.²⁵⁰

Entretanto, as defesas sobre o estabelecimento de teto para os gastos tributários estão longe de ser pacíficas. Andréia Rocha Bello de Oliveira acha difícil essa implementação, em função, inclusive dos princípios da legalidade e da equidade:

Com relação à análise de opções para limitar a perda de receita decorrente do gasto tributário sugerida na subquestão 4.2, cabe comentar que, no caso brasileiro, observa-se uma dificuldade para implementar um teto de renúncia tributária, que se vincula aos princípios da legalidade e da equidade. Ora, uma vez que determinada lei cria certo benefício para um universo de contribuintes, pode-se entender que tal benefício se configura em um direito de todos os que preenchem os requisitos para o seu usufruto, conforme definido na referida lei. Assim, uma limitação do usufruto do benefício por meio de norma infralegal poderia ser questionada quanto a sua legalidade. Ainda que esse problema seja superado, seria um desafio limitar o montante de renúncia tributária de forma equitativa entre todos os beneficiários.

Por essa razão, considera-se imprescindível fomentar a aplicação da avaliação *ex ante* de políticas públicas financiadas por meio de gastos tributários, pois, uma vez instituídas, o espaço para eventual redução do seu impacto ou de sua aplicação por parte dos órgãos gestores é praticamente inexistente, restando apenas a possibilidade de o Congresso Nacional revogar ou alterar a norma instituidora.²⁵¹

Ricardo Alessandro Castagna também considera inadequada a imposição de um teto para os gastos tributários, ao argumento de limitação da competência tributária da União:

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.²⁵²

De toda sorte, o Parlamento brasileiro sinalizou com a possibilidade da instituição dos controversos limites, a teor do que consta da EC nº 109, de 2021. É aguardar para ver se essa disposição se confirmará, quando, em futuro incerto e não sabido, analisarem o PL nº 3.203, de 2021.

²⁵⁰ PINTO, Élide Graziane. (IR) Responsabilidade na Gestão das Renúncias de Receitas: Um estudo sobre o Frágil Dever de Avaliação de Impacto Fiscal e das Correspondentes Medidas Compensatórias e Contrapartidas. *In Responsabilidade na Gestão Fiscal: estudos em homenagem aos 20 anos da lei complementar nº 101/2000*. Agda Meneguzzo... (et al.): coordenado por Alípio Reis Firmo Filho, Ana Cristina Moraes Warpechowiski, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 209-230.

²⁵¹ OLIVEIRA, Andreia Rocha Bello de. **Controle externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do U.S. Government Accountability Office para avaliação de gastos tributários**. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Avaliação de Políticas Públicas) – Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, Brasília/DF p. 62. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/control-externo-sobre-renuncias-de-receitas-uma-analise-das-abordagens-do-u-s-government-accountability-office-para-avaliacao-de-gastos-tributarios.htm>>. Acesso em: 22 abr. 2022.

²⁵² CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O Direito Financeiro dos Gastos Tributários – Planejamento, Governança e Controle**. São Paulo: Dialética, 2021, edição Kindle, p. 809-810.

Ao escrever sobre o art. 4º da EC nº 109, de 2021, Marcos Mendes entendeu que se trata de “meta não crível”. E explica:

Em primeiro lugar, porque a obrigação se restringe ao envio da proposta pelo Presidente ao Congresso, que não tem qualquer obrigação de aprovar ou sequer apreciar a proposta. Tendo em vista a grande resistência política à redução dos benefícios, a tendência é que nada aconteça nesse campo.²⁵³

2.2.3.4 A questão dos cálculos

O quarto problema evidenciado diz com dificuldades relacionadas ao cálculo dos gastos tributários. No documento Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários, de julho de 2020, a RFB apresenta os fundamentos metodológicos envolvidos na estimativa de renúncia e como é feito o cálculo de cada gasto tributário, “possibilitando aos cidadãos visualizar, de forma mais clara, a alocação dos recursos públicos e a distribuição da carga tributária.” Também ressalta que a elaboração significa “um marco na transparência aos números que são divulgados nos Demonstrativos de Gastos Tributários ao possibilitar uma análise mais crítica dos números que são divulgados pelo cidadão”.²⁵⁴

Baseando-se na literatura internacional especializada (CIAT, BID, OCDE), a RFB explica que as mensurações dos gastos tributários podem ser classificadas em três tipos, conforme o propósito a que se destinam – perda de arrecadação; ganho de arrecadação; gasto tributário equivalente:

1) Perda de arrecadação (ex-post)

Esse é o método de cálculo mais utilizado entre os países da OCDE e consiste na apuração da perda de arrecadação decorrente da imposição de uma regra desonerativa. Em síntese, simula uma tributação normal 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.

Esse tipo de medição permite subsidiar os legisladores na tomada de decisão acerca da alocação dos recursos públicos nas diversas áreas de atuação do Estado.

2) Ganho de arrecadação (ex-ante)

Quando o objetivo da medição é estimar o quanto poderia ser arrecadado no caso da supressão de um gasto tributário, o método empregado deve ser o ganho de arrecadação.

Essa metodologia de cálculo considera o comportamento dos agentes econômicos que, face à majoração da tributação, alteram suas preferências, afetando suas decisões sobre consumo, poupança, investimento e oferta de trabalho. A eliminação de um gasto tributário que reduz a tributação de determinado bem pode induzir o contribuinte a alterar seu comportamento, migrando seu consumo para outros bens que ainda

²⁵³ MENDES, Marcos. **Emenda Constitucional 109 (PEC Emergencial): a fragilidade e a incerteza fiscal permanecem**. Insper, março de 2021. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/03/PEC-Emergencial_Marcos-Mende_mar2021.pdf>. Acesso em 30 mai. 2022.

²⁵⁴ BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**. Julho de 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/anexo-metodologico-versao-1-2.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2022.

permanecem desonerados, reduzindo o consumo do bem onerado ou mesmo evadindo parte do tributo a maior.

Para a análise da alteração do comportamento dos contribuintes é necessário o conhecimento das elasticidades das bases imponíveis às alterações na tributação. Como essas informações não são facilmente encontradas, a adoção deste método se torna mais limitado.

3) Gasto tributário equivalente

Consiste na apuração do montante de recursos que seria necessário para substituir o gasto tributário por um subsídio ou por uma transferência e alcançar os mesmos objetivos atingidos pelo gasto tributário, mantendo-se o mesmo nível de bem-estar e sem afetar a situação orçamentária do Estado.²⁵⁵

O método utilizado no Brasil pela RFB é o da “perda de arrecadação”. Nas palavras do mencionado órgão:

A escolha desse método coaduna-se com o objetivo principal do Demonstrativo dos Gastos Tributários, qual seja o de auxiliar o processo de elaboração do Orçamento Federal, vez que possibilita realizar um paralelo entre os gastos diretos (orçamento geral) e os indiretos (via sistema tributário) de forma tempestiva e abrangente, além de possibilitar a visualização dos montantes totais de recursos públicos despendidos e, assim, dimensionar a real abrangência da ação estatal.²⁵⁶

Quanto às formas de cálculo empregadas pela RFB, elas podem ser classificadas em 1) obtenção direta; 2) estimativas com base em dados agregados; 3) microssimulações. O órgão também faz referência à utilização do “Método dos Indicadores”.²⁵⁷

²⁵⁵ BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**. Julho de 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/anexo-metodologico-versao-1-2.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2022.

²⁵⁶ *Ibidem*.

²⁵⁷ “a) Obtenção direta - Essa metodologia é aplicada em casos específicos, nos quais o valor do gasto tributário é obtido diretamente de campos das declarações dos contribuintes, que são responsáveis por calcular e demonstrar o valor do benefício usufruído. Em tais casos, devido à natureza do gasto tributário (créditos presumidos, deduções do imposto devido) e à especificidade da fonte de informação, não é necessário realizar cálculos para obter o montante de renúncia. b) Estimativas com base em dados agregados - As estimativas realizadas com base em dados agregados consistem em simular a apuração normal do tributo, aplicado ao caso específico desonerado, a partir de informações sobre a base de cálculo ou outras que possam indicar seu volume. Esses dados são obtidos de forma agregada, nas declarações e nas escriturações apresentadas pelos contribuintes, a exemplo da Declaração de importação – DI, da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF e da Escrituração Contábil Fiscal – ECF. Também são utilizadas informações de fontes externas, constantes de estatísticas oficiais produzidas por instituições como o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, Banco Central, etc. c) Microssimulações - Sempre que possível e conveniente, a Receita Federal promove ajustes nas obrigações acessórias para que na demonstração da apuração dos tributos fique evidenciada a utilização dos gastos tributários. A microssimulação toma como base as informações individualizadas dos contribuintes sobre a utilização efetiva do gasto tributário. Consiste em refazer a apuração do tributo, contribuinte a contribuinte, simulando uma tributação normal, de acordo com os parâmetros gerais (base de cálculo, alíquota e outros), retirando o efeito dos gastos tributários e chegando a um tributo devido simulado. A exclusão do efeito dos gastos pode ser feita, por exemplo, somando-se à base de cálculo o valor das receitas desoneradas ou as reduções de base de cálculo. O gasto tributário é calculado pela diferença entre o tributo devido simulado e o tributo devido efetivamente apurado pelo contribuinte. Os dados para o cálculo dos gastos não são disponibilizados para a Receita Federal imediatamente à ocorrência do fato gerador. Quando provenientes das declarações e escriturações, as informações só ficam disponíveis após o seu processamento. Como cada obrigação acessória abrange um período específico de apuração (decencial, mensal, trimestral ou anual), a disponibilização dos dados ocorre em momentos distintos e, assim, o ano-base para a estimativa de renúncia com dados efetivos difere conforme as características de cada tributo. Atualmente, a Receita Federal trabalha com um prazo de três anos para a apuração das renúncias com a utilização da base efetiva.

A RFB reconhece que a apuração das renúncias oriundas dos gastos tributários é uma tarefa complexa. A grande quantidade de benefícios existentes e a capilaridade do Sistema Tributário Nacional, são dois fatores citados que exigem uma

busca ampla por informações de natureza econômico-financeira que permitam estimar a renúncia. Essas fontes podem ser internas, provenientes de dados de declarações, escriturações, processos, cadastros e documentos de arrecadação; ou externas, oriundas de relatórios estatísticos e de troca de informações com outras entidades.²⁵⁸

Pellegrini acentua que mensurar o gasto tributário é uma dificuldade, “pois não se trata de um dado efetivo, mas, sim, de uma estimativa do quanto se perdeu de arrecadação com a existência da desoneração”.²⁵⁹ Para o autor, “O problema com esse método é que supõe que os contribuintes não reagem à retirada da desoneração tributária e que, portanto, a base tributada permanece a mesma”.²⁶⁰ Apesar disso, externa que esse método mais simples é o adotado pela RFB e também pela maioria dos países, “dadas as dificuldades de se avaliar as reações dos contribuintes à retirada da desoneração tributária”.²⁶¹

2.2.3.5 A ausência de cláusulas de validade

A existência de diversos gastos tributários sem prazo de duração definido é outro gargalo observado. Segundo o TCU, “verifica-se que 89 dos 138 gastos tributários possuem vigência indeterminada”.²⁶² Se não há prazo para que o gasto tributário termine, é consenso na

Para realizar as previsões/projeções para períodos futuros dos valores dos gastos tributários que figuram nos demonstrativos que acompanham a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, o Projeto de Lei Orçamentária Anual – PLOA, o Plano Plurianual – PPA, e que constam dos anos mais recentes da série do DGT Bases Efetivas, a Receita Federal utiliza o Método dos Indicadores, empregado na previsão da arrecadação federal.

Esse método consiste em aplicar um índice de correção a uma base que, costumeiramente, é o valor do gasto tributário estimado, utilizando dados efetivos. Para cada item de gasto tributário é empregado um índice formado pela associação de indicadores macroeconômicos que representam a variação de preços e a variação de quantidades (volume), esperada para o período futuro.

Esses indicadores são escolhidos de acordo com sua aderência explicativa ao comportamento da arrecadação dos tributos federais, dentre os constantes da grade oficial de parâmetros macroeconômicos produzidos pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda.” (BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários. Julho de 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/anexo-metodologico-versao-1-2.pdf>>. Acesso em: 16 maio 2022).

²⁵⁸ BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários.** Julho de 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/anexo-metodologico-versao-1-2.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2022.

²⁵⁹ PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos (benefícios) tributários.** Instituição Fiscal Independente. Nota Técnica nº 17, 2018, p. 2. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018>>. Acesso em: 29 abr. 2022.

²⁶⁰ *Ibidem.*

²⁶¹ *Ibidem.*

²⁶² Disponível em: <Painel do Referencial de Controle de Benefícios Tributários – YouTube>. Acesso em: 7 de mai. 2022.

doutrina que a tendência é que eles fiquem indefinidamente vigentes, dado o custo político de sua revogação. Um dos instrumentos para que a vigência desses gastos não seja eterna, é justamente a positivação de uma cláusula temporal quando de sua instituição ou ampliação.

Há questões jurídicas relevantes quanto à revogação de benefícios e incentivos tributários (usando a terminologia pelo olhar dos contribuintes) concedidos por prazo certo e sob condições, mormente em razão do princípio da segurança jurídica. Debates relacionados ao princípio da anterioridade e à necessidade de eventuais indenizações permeiam esses processos.

Contudo, em havendo desenho adequados da política pública que será financiada com o gasto tributário e, no curso do seu desenvolvimento e implementação, o necessário acompanhamento e avaliação periódica por parte do poder público, e sendo tais elementos condicionantes legais à fruição do gasto tributário, acredita-se na possibilidade de mitigação do que, de início, podem ser empecilhos à revogação dos gastos tributários concedidos com tempo certo, mas que não atingem os fins para os quais foram instituídos.

Em outras palavras, se a lei que cria o gasto tributário tiver o cuidado de prever todas as etapas das obrigações dos contribuintes quanto à implementação da política pública a ser financiada por esse gasto (medição de aspectos eficiência e efetividade, por exemplo), se os beneficiários não cumprirem com a sua parte, haverá instrumento legal para o rompimento da relação, mesmo existindo cláusula de vigência por prazo determinado e sob condições na lei concessiva.

Élida Graziane Pinto defende que

A regra geral do art. 14 da LRF determina que o prazo máximo de vigência da renúncia de receita corresponde a três anos (exercício em que entrar em vigor e dois seguintes), conforme o próprio prazo de vigência das metas fiscais sobre as quais houve avaliação de impacto ou correspondente compensação.²⁶³

Sem embargo, apesar de fazer sentido a correlação do período das estimativas do impacto orçamentário-financeiro (no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes) exigido pelo art. 14 da LRF com o prazo de duração dos gastos tributários, não há elementos que confirmem a assertiva, tanto que foi necessário que LDOs tratassem do ponto, tendo estas estipulado a obrigatoriedade de cláusulas de vigência de, no máximo, cinco anos para a concessão, renovação ou ampliação de benefícios tributários (art. 136, I da Lei nº 14.194,

²⁶³ PINTO, Élida Graziane. (IR) Responsabilidade na Gestão das Renúncias de Receitas: Um estudo sobre o Frágil Dever de Avaliação de Impacto Fiscal e das Correspondentes Medidas Compensatórias e Contrapartidas. *In Responsabilidade na Gestão Fiscal: estudos em homenagem aos 20 anos da lei complementar nº 101/2000*. Agda Meneguzzo... (et al.): coordenado por Alípio Reis Firmo Filho, Ana Cristina Moraes Warpechowiski, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 219.

de 20 de agosto de 2021 – LDO 2022). Aliás, registre-se que desde 2006, as LDOs têm preconizado tal determinação.

A formalização (expressa) do atrelamento dos prazos de duração dos gastos tributários com os prazos das metas fiscais conferiria maior racionalidade, inclusive, ao inciso I do art. 14 da LRF. Nos dizeres da autora, “Aqui vale reiterar para que não haja dúvidas: ao nosso sentir, trienalmente deveriam ser exigidos teste de conformidade com as metas fiscais e correspondente compensação do quanto essas foram afetadas pelo gasto tributário”.²⁶⁴

Geralmente, as medidas provisórias e suas respectivas conversões editadas nos últimos anos trazem a previsão da limitação temporal, como é o caso da Lei nº 13.755, de 10 de dezembro de 2018 (institui o Programa Rota 2030, entre outras providências) e da Lei nº 14.302, de 7 de janeiro de 2022 (prorrogou prazos de vigência de incentivos ao PADIS). Mas, também há leis que não se preocuparam com a validade dos gastos, a exemplo da Lei nº 14.291, de 3 de janeiro de 2022 (propaganda partidária gratuita no rádio e na televisão).

O problema da ausência se verifica, sobretudo, em leis mais antigas, quando ainda não existia esse comando nas LDOs. Esses gastos tributários, de fato, compõem um universo paralelo e precisam ser revistos, sob pena de se eternizarem. É muito importante que sejam aferidos sob o aspecto do atendimento ao interesse público e, caso contrário, que sejam revogados ou reformulados. Um exemplo de gasto tributário sem prazo de validade é a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991 (Lei Rouanet).

2.2.3.6 A governança

Por fim, um dos mais relevantes achados do estudo são os aspectos ligados à governança dos gastos tributários. Não se tem aqui a pretensão de aprofundar o assunto, cujas estruturas estão em maior abundância nos campos da administração e da gestão públicas, mas, cabe registrar que esse é um dos grandes problemas a permear o debate.

Praticamente todas as pesquisas acessadas colocam a governança no patamar das maiores tribulações a serem vencidas quando o assunto são os gastos tributários. Há uma enorme gama de trabalhos nessa vertente que, ao fim e ao cabo, dizem respeito à governança de políticas públicas, já que operar via os gastos tributários é uma das formas de financiá-las. Há quem entenda que os gastos tributários constituem a própria política pública.²⁶⁵

²⁶⁴ *Ibidem*, p. 219.

²⁶⁵ PRADO, Danilo Luchetta. **Renúncia de receita tributária como política pública**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Campinas, Campinas, 2020. Disponível em:

Conforme descrição do TCU, a Subsecretaria de Governança Fiscal e Regulação de Loteria do Ministério da Economia apontou, por meio da Nota Técnica SEI 10/2018/COMFI/SUFIL/SEFEL-MF, como principais lacunas na governança dos benefícios fiscais a falta de regulamentação uniforme sobre o processo de criação de políticas públicas financiadas por subsídios da União, culminando, entre outros problemas, com a ausência de parâmetros adequados de monitoramento e avaliação (objetivo, metas, indicadores, prazos de vigência e órgão gestor da política); a falta de transparência e a fraca atuação dos órgãos no processo de criação, implementação, monitoramento e avaliação da política pública financiada; a omissão sobre validação de resultados; a dificuldade de identificação de alguns beneficiários; a ausência de adequado dimensionamento de riscos.²⁶⁶

Consta do documento da Corte de Contas, que o ME listou como as principais consequências dessas lacunas: “impactos negativos na arrecadação e na efetividade dos benefícios; dificuldades na escolha de prioridades de políticas públicas; ampliação da regressividade do sistema tributário; aumento da tributação de não beneficiários das políticas, entre outros aspectos”.²⁶⁷

O quadro exposto pelo ME em 2018, acima transcrito, não foi nada animador. Ao contrário, externou problemas estruturais do Sistema Tributário brasileiro que são agravados com as dificuldades de governança dos gastos tributários, como é o caso da ampliação da regressividade. Apesar disso, cabe levantar alguns aspectos positivos na evolução da matéria.

Inserem-se nesse contexto a edição do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispôs sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, e trouxe diretriz específica de governança para os incentivos fiscais – “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” (art. 4º, VII), e Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019, que instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas - CMAP, com a finalidade de avaliar políticas financiadas por gastos diretos ou por subsídios da União e monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança (art. 1º, I e II).

<<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:76IE1moVyOoJ:tede.bibliotecadigital.puc-campinas.edu.br:8080/jspui/bitstream/tede/1401/2/DANILO%2520LUCHETTA%2520PRADO.pdf+%amp;cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 17 mai. 2022.

²⁶⁶ Disponível em: <Painel do Referencial de Controle de Benefícios Tributários – YouTube>. Acesso em: 7 mai. 2022.

²⁶⁷ Disponível em: <Painel do Referencial de Controle de Benefícios Tributários – YouTube>. Acesso em: 7 mai. 2022.

O CMAP prevê em sua estrutura o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos subsídios da União – CMAS, que é responsável por “avaliar as políticas públicas selecionadas e monitorar a implementação das propostas resultantes da avaliação, com a colaboração dos órgãos gestores dessas políticas ou em parceria com as entidades públicas ou privadas” (art. 5º, II do Decreto nº 9.834, de 2019).

Além desses atos normativos, estabelecendo estruturas de avaliação e monitoramento de implementação de políticas públicas financiadas por intermédio de gastos tributários, cabe mencionar também a elaboração da RFB “Metodologia de Cálculo de Gastos Tributários”²⁶⁸, documento que demonstra, por tributo, a forma utilizada para o cálculo de cada Gasto Tributário identificado.²⁶⁹

O TCU tem tido um importante papel nessa evolução institucional, uma vez que, ao longo dos últimos anos, no desempenho das funções que lhes são atribuídas pelo art. 70 da CF, tem exarado diversas manifestações reforçando a importância do estabelecimento de políticas de governança – monitoramento, acompanhamento e avaliação em torno das políticas públicas financiadas com os gastos tributários, como por exemplo o Acórdão nº 1.205/2014 e o Referencial antes comentado.

Muito embora sejam louváveis as iniciativas de criação do CMAP e do CMAS, este último é responsável por avaliar as políticas públicas **selecionadas** e monitorar a implementação das propostas resultantes da avaliação. Logo, pelo texto do Decreto nº 9.834, de 2019 (art. 5º, II), o escopo Comitê **não é a avaliação de todas** as políticas públicas financiadas com gastos tributários, mas apenas de parte delas, o que significa, na prática, que a medida é insuficiente à governança ora discutida.²⁷⁰

Diferentemente dos gastos diretos, que são debatidos quando da discussão e aprovação da LOA, como os gastos tributários não compõem a peça principal do orçamento e não se sujeitam ao escrutínio do Congresso Nacional, a avaliação dos pontos pertinentes a eles deve

²⁶⁸ BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**. Julho de 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/anexo-metodologico-versao-1-2.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2022).

²⁶⁹ O documento apresenta também a lista dos tributos afetados por este tipo de renúncia, as bases legais e seus prazos de vigência, as fontes de informação utilizadas, as associações às funções orçamentárias, as opções relacionadas à distribuição regional de cada desoneração e, por fim, quadros explicitando as metodologias utilizadas nos cálculos.

²⁷⁰ Cabe trazer à tona também a edição dos Guias *ex ante* e *ex post* de Avaliação de Políticas Públicas, iniciativas merecedoras de reconhecimento. Disponíveis respectivamente em: <https://ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&id=34504>; e <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf>. Acesso em: 18 mai. 2022.

acontecer quando da sua instituição, que pode se dar no momento de formulação da política pública que será bancada pelo gasto tributário. Essa é uma das razões pela qual aspectos de governança, que envolvem, entre outros, o desenho adequado da política pública e do gasto tributário, seu monitoramento e avaliação são tão importantes.

Pertinente lembrar que a EC nº 109, de 2021, em seu art. 4º, § 4º, trouxe a previsão da edição de lei complementar para tratar de diversos aspectos de governança dos gastos tributários, como critérios objetivos, metas de desempenho, regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico e sociais dos incentivos ou benefícios, regras de transparência, entre outras, mas até o momento, não se teve notícias de proposta encaminhada nesse sentido.

3. OS DIÁLOGOS DAS RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS E AS ORIGENS DA LRF

Neste Capítulo serão trabalhadas as intersecções da LRF com a CF e com as leis orçamentárias, principalmente a LDO federal (a especificação “federal” é oportuna porque não existe apenas uma LDO e, tampouco somente no âmbito da União – elas devem ser editadas anualmente por todos os entes da federação). A primeira por razões de superioridade normativa, de onde irradia todo o ordenamento jurídico brasileiro e, a segunda pela importância que exercem dentro da atividade financeira do Estado e do planejamento orçamentário, além do fato de que o art. 14 da LRF faz expressa referência à LDO.

A temática do equilíbrio fiscal também é inserida neste espaço, em virtude de sua importância estruturante na LRF e face à sua relação, para muitos conturbada, com a Constituição Federal. De pronto, cabe realçar que um dos objetivos centrais do art. 14 da LRF, talvez o mais essencial, seja justamente a busca pelo equilíbrio fiscal. Por isso, a relevância de externar a sua intersecção com o tema desta pesquisa.

Serão abordadas as origens da LRF e, conseqüentemente, de seu art. 14. Sobre este, será visto o modelo que o inspirou, com raízes norte-americanas, assim como a proposta original de seu conteúdo, significamente distinta do texto final. Será o art. 14 da LRF uma norma vagalume?

Por fim, serão estudados alguns elementos fundamentais do art. 14 da LRF, mormente no que concerne aos seus incisos I e II, os quais constituem as alternativas para o cumprimento

do artigo, e ao seu § 1º, que de forma exemplificativa, enumera alguns institutos de direito tributário que representam renúncias de receitas ou gastos tributários.

Esta última porção, relativa ao § 1º do art. 14 da LRF, restringe-se a perquirir o significado 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**”, constitui a segunda parte do problema ora investigado.

3.1. O DIÁLOGO DAS RENÚNCIAS TRIBUTÁRIAS COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Em retrospectiva dos trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte de 1987/88, José Roberto Afonso esclarece que o conteúdo do art. 163 da Constituição Federal não existia na Constituição de 1967.²⁷¹ O doutrinador tece um importante registro histórico acerca das inovações da Constituinte em torno das finanças públicas. Em apertada síntese e, em transcrição quase literal, o processo se desencadeou da seguinte forma:

1) as inovações sobre finanças públicas, tributação e orçamento surgiram na segunda etapa dos trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, nas comissões temáticas; 2) a matéria (art. 163 e seu conteúdo, que remetia a uma lei complementar que aprovaria um código de finanças públicas) surgiu pela primeira vez em parecer apresentado em junho de 1987 pelo constituinte José Serra, relator da comissão dedicada aos Tributos, Orçamentos e Finanças. Essa comissão era presidida pelo constituinte Francisco Dornelles; 3) na proposta original, o relator José Serra vinculou o código de finanças públicas à consolidação do sistema financeiro; 4) a proposta foi aprovada pela comissão temática, mas foi harmonizada com a proposta advinda da Organização do Estado na fase seguinte da Constituinte, intitulada Comissão de Sistematização. É quando a redação assume a estrutura do texto final – é criado o título VI (Da Tributação e Do Orçamento, com seu Capítulo II – Das Finanças Públicas, e sua Seção I – Normas Gerais). Nessa fase, desaparece a expressão “código de finanças públicas”; 5) a Comissão de Sistematização inova ao determinar que finanças públicas sejam tratadas por lei complementar; 6) a Comissão de Sistematização define a estrutura e a redação final que persistirá até o final dos trabalhos da Constituinte.²⁷²

A Constituição Federal prevê a edição de três instrumentos legais que juntos, formam o orçamento brasileiro, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, todas de iniciativa do Poder Executivo. O próprio texto constitucional indica a visão de integração entre as três peças orçamentárias quando dispõe no art. 165, § 7º que “Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano

²⁷¹ AFONSO, José Roberto R., **Responsabilidade Fiscal no Brasil: Uma Memória da Lei**. FGV Projetos: 2010. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/6941/364.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2021.

²⁷² *Ibidem*.

plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, “o Estado Orçamentário baseia-se no planejamento. A receita pública, os investimentos e as despesas se fazem segundo planos anuais e plurianuais”.²⁷³ Segundo o autor, a tripartição do planejamento orçamentário brasileiro foi influenciada pela Constituição da Alemanha, que prevê o plano plurianual, o plano orçamentário e a lei orçamentária.²⁷⁴

O PPA, a mais abstrata das três leis, está previsto no art. 165, I da CF e, conforme Tathiane Piscitelli, “a referida lei orçamentária assume o papel de ser o padrão do planejamento das ações do Governo pelos próximos quatro anos”.²⁷⁵ A LDO está assentada no art. 165, II da CF, e seu § 2º demonstra o conteúdo de maior interesse a este estudo quando reza que ela “(...) disporá sobre as alterações na legislação tributária (...)” A LOA, por sua vez, está prevista no art. 165, III da CF.

Reitera-se que um dos comandos mais importantes da CF envolvendo renúncias de receitas tributárias é o art. 165, § 6º. José Roberto Afonso informa que “O conteúdo básico da Lei Orçamentária aprovado pela Constituinte foi definido no anteprojeto da comissão temática, ou seja, três orçamentos (fiscal, de investimentos das empresas e de seguridade) e um demonstrativo anexo (de renúncia de receitas e concessão de subsídios)”.²⁷⁶ Referindo-se especificamente ao Demonstrativo que consta do art. 165, § 6º da CF, o doutrinador explica que

A criação de uma espécie de ‘orçamento de gastos tributários’, com um conceito mais amplo (incluindo até subsídios creditícios), visou reproduzir mecanismo adotado nos sistemas orçamentários dos países mais desenvolvidos. Na CF definiu-se que isso seria feito através de um demonstrativo que acompanharia o Orçamento, não tendo essa força de lei, face às notórias dificuldades para mensuração dos casos de renúncia de receitas.²⁷⁷

Interessante notar a justificativa utilizada para que o “orçamento de gastos tributários”, não integrasse diretamente o texto da LOA: as dificuldades de mensuração dos casos de renúncia de receitas. Se por um lado esse argumento ainda possa ser reproduzido atualmente, uma vez que ainda permanecem questões relativas ao cálculo dos gastos tributários que precisam ser equacionadas, por outro, é preciso que se diga que também ocorreram avanços nas

²⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 172.

²⁷⁴ *Ibidem*.

²⁷⁵ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2021, p. 65.

²⁷⁶ AFONSO, José Roberto Rodrigues. **Orçamento e Finanças Públicas na Elaboração da Constituição da República de 1988**. FGV/IBRE, p. 20. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/2021-04/1512-ibrextd-constituinteror_amento_td_87.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2021.

²⁷⁷ *Ibidem*, p. 21.

duas últimas décadas. A referência é principalmente ao documento Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários, publicado em julho de 2021, pela RFB.²⁷⁸

Sem imiscuir ao mérito do DGT, se a Assembleia Nacional Constituinte fosse hoje, talvez não se justificasse mais o argumento vertido naquela época para que os cálculos dos gastos tributários não caracterizassem um quarto orçamento. O ponto é importante porque o DGT não institui limites orçamentários para utilização de gastos tributários, são apenas “estimativas informativas”²⁷⁹, pertinentes a benefícios já concedidos (em vigor).

No contexto das evoluções em matéria dos cálculos do DGT, Josué Alfredo Pellegrini acentua que

Desde 1989, a RFB elabora o demonstrativo de benefícios tributários previstos no § 6º do art. 165 da Constituição Federal. A apresentação do demonstrativo no projeto de lei orçamentária trouxe uma implicação importante. Como se sabe, a lei orçamentária autoriza o gasto e projeta a receita. Nesse contexto, durante muito tempo, a divulgação dos dados relativos à perda de receita com o gasto tributário esteve restrita aos valores projetados. Somente em 2011 a RFB passou a divulgar as estimativas dos gastos tributários efetivos.²⁸⁰

Quando a Constituição Federal diz que o Demonstrativo deverá conter de forma regionalizada os efeitos de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, dá a impressão de que a opção do constituinte, no caso dos três primeiros, foi por citar os benefícios mais comuns, mais utilizados e conhecidos, e englobar todos os outros nas expressões “subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Acredita-se que pelo fato de constar da CF a palavra “subsídios” ela também foi transportada para o art. 14 da LRF, pois o termo não é usual em se tratando de benefícios tributários.

²⁷⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/anexo-metodologico-versao-1-3-pdf.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2021.

²⁷⁹ Nesse sentido, o Voto do Ministro Relator Bruno Dantas, no TC 000.605/2019-0: “Em primeiro lugar, porque, conforme manifestação da Receita Federal do Brasil nos autos, as informações sobre renúncias constantes do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), mencionado no art. 2º Decreto 9.682/2019, apresentam a natureza de estimativas, a título meramente informativo, portanto o DGT não constitui norma que imponha limites orçamentários para utilização de renúncias fiscais, além de não significar que esses valores ingressariam nos cofres públicos caso a renúncia não existisse.” Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/processo/*/NUMEROSOMENTENUMEROS%253A60520190/DTAUTUACAOORDENACAO%2520desc%252C%2520NUMEROCOMZEROS%2520desc/0/%2520>. Acesso em: 24 mar. 2022.

²⁸⁰ AFONSO, José Roberto Rodrigues. **Orçamento e Finanças Públicas na Elaboração da Constituição da República de 1988**. FGV/IBRE, p. 21. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/2021-04/1512-ibrextd-constituintexor_amento_td_87.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2021.

Outros dois dispositivos primordiais devem ser lembrados na interlocução da CF com as renúncias de receitas tributárias, o art. 150, § 6º da CF, esmiuçado no Capítulo 1, pois se reveste da condição de limitação constitucional à instituição, ampliação e renovação de gastos tributários, e o art. 70 e seguintes da CF, os quais desempenham papel muito importante na seara dos gastos tributários porque permitem, ou melhor, determinam, a fiscalização e o controle do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (controle externo) e do controle interno de cada Poder sobre essa opaca forma de gastar recursos públicos.

3.1.1 A Constituição Federal, o equilíbrio fiscal e o art. 14 da LRF

Tema equivalente em importância e controvérsia no bojo deste estudo é o do equilíbrio fiscal, o qual, sinteticamente, pode ser definido como o equilíbrio entre receitas e despesas das contas públicas. Mas, por qual razão o presente trabalho inclui o debate sobre equilíbrio fiscal, quando o foco são os gastos tributários? **Justamente porque a principal “missão” do art. 14 da LRF é a de contribuir para que esse equilíbrio se materialize.**

Reportando-se ao princípio do equilíbrio fiscal, Ricardo Lobo Torres, assinala que “A CF não o consigna expressamente, embora o recomende em diversos dispositivos”.²⁸¹ Para o autor, “o princípio, ainda quando inscrito no texto constitucional, é meramente formal, aberto e destituído de eficácia vinculante: será respeitado pelo legislador se e quando o permitir a conjuntura econômica, mas não está sujeito ao controle jurisdicional”.²⁸² O doutrinador também defende que a CF fez opção pelo princípio do “equilíbrio econômico”:

Nada obstante, a CF fez a opção pelo princípio do equilíbrio econômico, sob a *reserva do possível*. O princípio era clássico nas finanças públicas. A teoria econômica de Keynes é que passou a recomendar os orçamentos deficitários nas épocas de recessão, para possibilitar o pleno emprego e a conquista do equilíbrio econômico geral. Com a crise financeira dos últimos anos e o excessivo endividamento das nações, voltam juristas e economistas a defender o equilíbrio econômico, o controle do déficit público, a contenção de despesas e a limitação dos empréstimos. A CF, indubitavelmente, aderiu à ideia da necessidade de equilíbrio econômico, a se viabilizar através da legislação ordinária; mas não lhe pretendeu atribuir eficácia vinculante, pois permitiu o endividamento, ainda que limitado.²⁸³

De acordo com Weder de Oliveira, o equilíbrio entre receitas e despesas também pode ser chamado de equilíbrio orçamentário, equilíbrio fiscal ou controle social. Consignando que se trata de tema nada singelo e de conceito complexo (pontos como a definição do período em

²⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 123.

²⁸² *Ibidem*, p. 124.

²⁸³ Como normas que induzem ao equilíbrio orçamentário, Ricardo Lobo Torres cita os seguintes artigos constitucionais: 165, § 5º; 165, § 6º; 164, § 2º; 150, § 6º, entre outras. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 124.).

que o equilíbrio deve ser avaliado; o que se deve incluir na despesa e na receita, fazem parte dessas complexidades), a matéria é nomeada por ele como equilíbrio orçamentário.²⁸⁴

Mencionando os arts. 166, § 3º, II; 167, VII; 167, IV e 167, V, todos da CF, esclarece que:

Em nosso sistema constitucional, a noção primeira de equilíbrio orçamentário é a de que no orçamento anual o total das despesas fixadas seja igual ao das receitas previstas. Esse pressuposto básico se deduz de disposições constitucionais esparsas que partem da mesma ideia fundamental: a concessão de crédito orçamentário (fixação da despesa) deve estar lastreada em fonte de recursos devidamente identificada (previsão da receita).²⁸⁵

O autor perpassa o princípio clássico do equilíbrio orçamentário (no qual o orçamento deve ser equilibrado por meio da tributação e do corte de despesas, e não por intermédio de empréstimos – preocupações com o endividamento público) e o período pós teoria de Alvin Hansen e John Keynes, em que “os governos recorrem ao endividamento para desenvolver políticas de desenvolvimento econômico-social, e controle macroeconômico”.

Assim, ele destaca que “O princípio do equilíbrio orçamentário moderno (princípio do endividamento sustentável) tem natureza dinâmica e perspectiva intertemporal (de médio prazo), vincula-se à sustentabilidade da dívida pública, avaliada por indicadores fiscais, como o resultado primário e o resultado nominal, utilizados como balizadores da política macroeconômica”.²⁸⁶

Além dos dispositivos constitucionais de onde pode ser extraída a necessidade de observância do equilíbrio entre receitas e despesas, é com a LRF que o princípio ganha força especial. O art. 1º, § 1º da Lei estabelece como um dos pressupostos da responsabilidade na gestão fiscal “a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (...)” E mais, o art. 4º, I, a, reza que a LDO “disporá sobre o equilíbrio entre receitas e despesas”.

Portanto, não obstante as discussões sobre não estar explícito na CF, o equilíbrio fiscal é norma prevista em lei complementar. Não é apenas um princípio programático, é direito positivo. Apesar de ser considerado um postulado da LRF, dele decorrendo a maior parte de seus preceitos, Marcus Abraham assevera que:

Não se trata de uma equação matemática rígida, em que a diferença numérica entre o montante de receitas e de despesas deva ser sempre igual a zero, mas sim que essa equação contenha valores estáveis e equilibrados, a fim de permitir a identificação dos recursos necessários à realização dos gastos. Representa uma relação dinâmica e balanceada entre meios e fins.²⁸⁷

²⁸⁴ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 371-372.

²⁸⁵ *Ibidem*.

²⁸⁶ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 378-379.

²⁸⁷ ABRAHAM, Marcus. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 25.

Nesse sentido a LRF prevê várias medidas para garantir esse equilíbrio²⁸⁸, como

limites para endividamento e para despesas de pessoal, condições rígidas para a renúncia de receita e para a criação de despesas de caráter continuado, bem como providências que devem ser adotadas caso as metas fiscais possam ser afetadas e o indesejado desequilíbrio ocorra, como é o exemplo da regra de limitação de empenho prevista no art. 9º da LRF.²⁸⁹

No Acórdão nº 747/2010, o TCU consignou que o tratamento de renúncia de receita como gasto, conforme o faz o DGT, está em consonância com o espírito que orientou o legislador na elaboração da LRF, que foi o de equilíbrio fiscal, uma vez que este “pode ser afetado tanto pela realização de despesas de forma pouco parcimoniosa quanto pela renúncia ilimitada de receitas”.

José Maurício Conti também partilha do entendimento de que o equilíbrio fiscal é um dos pilares da LRF, sendo, para ele, o ponto mais sujeito a controvérsias. Levanta como complicadores a questão do endividamento público, permanecendo a União sem limites para sua dívida e a rigidez nas regras limitadoras das despesas públicas e do endividamento:

A rigidez nas regras limitadoras das despesas públicas e do endividamento, se considerada a anualidade de nosso orçamento, restringe a possibilidade de implementação de políticas anticíclicas de caráter plurianual, dificultando, muitas vezes, o atendimento de necessidades públicas fundamentais. Trata-se de um dos aspectos que mais merecem atenção e reflexão, a fim de que se possam estabelecer mecanismos que permitam ampliar a flexibilização, possibilitando, se conveniente ao interesse público, aceitar eventuais déficits temporários que possam ser úteis para fomentar o desenvolvimento econômico e social, sem prejuízo de um equilíbrio fiscal em prazo mais longo que o anual.²⁹⁰

O autor salienta que

O sistema de metas estabelecido pela LDO tem importante caráter estruturante para o equilíbrio fiscal e, conseqüentemente, para o planejamento orçamentário. Citando Weder de Oliveira, explica que a justificativa dessa função tão importante do mecanismo de metas com o equilíbrio fiscal, é porque ‘permite verificar, ainda que de forma indireta, a desobediência a uma série de outros deveres de equilíbrio fiscal previstos na LRF, não restringindo ao dever de cumprir as metas’.²⁹¹

²⁸⁸ Orçamento impositivo e equilíbrio fiscal: “O advento da EC 100/2019 consagrou o modelo constitucional de orçamento impositivo no país. Ela alterou os arts. 165 e 166 da Constituição Federal, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária, inclusive aquelas provenientes de emendas de bancada de parlamentares de Estados ou do Distrito Federal. (...)” Em comentários ao § 10 do art. 165, o autor pondera que a obrigatoriedade da execução orçamentária ali prevista, “poderia gerar um sério problema de equilíbrio fiscal, quando as receitas não se comportassem como o esperado. Para impedir esse possível efeito, em 26 de setembro de 2019, foi promulgada a EC 102/2019, que altera o § 11 do art. 165 da Constituição, prevendo mecanismos que permitem não afetar o equilíbrio fiscal (...)” (ABRAHAM, Marcus. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 35).

²⁸⁹ ABRAHAM, Marcus. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 34.

²⁹⁰ CONTI, José Maurício. **Irresponsabilidade fiscal ainda persiste, 15 anos após a publicação da lei. Consultor Jurídico**, abril de 2015. Disponível em: <ConJur - Irresponsabilidade fiscal persiste, 15 anos após a publicação da lei>. Acesso em 4 mai. 2022

²⁹¹ CONTI, José Maurício. **O Planejamento Orçamentário da Administração Pública no Brasil**. São Paulo: Bucher Open Access, 2020, p. 164. Disponível em: <<http://joserobertoafonso.com.br>>. Acesso em: 7 mai. 2020.

E um dos exemplos de deveres listados é o das renúncias de receitas, ‘cuja concessão tem como condição de validade para sua instituição a comprovação de não afetação das metas fiscais, o que, se ocorrer, deve ser compensado mediante a instituição de novo tributo ou majoração de alíquota ou base de cálculo de tributo já existente’²⁹².

Mesmo não existindo uma definição legal a respeito de equilíbrio fiscal, inclusive ante a ausência de previsão expressa do princípio no texto constitucional, é possível extraí-lo de vários dispositivos constitucionais, além de se recobrir da qualidade de ser um dos sustentáculos da LRF (arts. 1º e 4º). Nessa direção, a doutrina relaciona o art. 14 da LRF como um dos instrumentos de observância obrigatória na busca pelo equilíbrio fiscal, na vertente da receita pública.

Entretanto, vale consignar o alerta feito por Celso de Barros Correia Neto, na linha de que o equilíbrio é escolha política, não é uma premissa do Estado de Direito. O déficit público pode ser um instrumento relevante de desenvolvimento do Estado Intervencionista, uma opção política possível, mas não foi a escolha da legislação brasileira, que erigiu o equilíbrio fiscal como um dos fundamentos da LRF.²⁹³

3.2 O ART. 14 DA LRF E A REMESSA À LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Quanto à interface da LDO com as renúncias de receitas tributárias, além de constar do texto da CF que a referida Lei versará sobre as alterações na legislação tributária, o que compreende os gastos tributários, o próprio art. 14 da LRF faz remessa à necessidade de cumprimento da LDO.

Em adição à Constituição, a LRF dispôs sobre a LDO e a LOA. O art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, determina que além do § 2º do art. 165 da CF, a LDO também disporá 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.

²⁹² *Ibidem*.

²⁹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. As Razões da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 95, p. 63, nov./2010, Doutrinas Essenciais de Direito do Consumidor, vol.2, p. 95, abr./2011.

A LRF trouxe, ainda, a necessidade de que o projeto da LDO seja acompanhado de Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais e Anexo específico junto à mensagem que encaminhar o projeto da União.

Com relação à LOA, a LRF estabelece que o projeto da lei será acompanhado de demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais, do demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da CF e das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

O *caput* do art. 14 da LRF dispõe que “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**” (Os grifos não constam do original).

Essa remessa ao “atendimento ao disposto na LDO” é bastante subjetiva. Por algum tempo ela foi alvo de dúvidas por parte da Administração Tributária. Todavia, é possível compreender que o comando conversa, sobretudo, com os dispositivos da LDO que versam sobre as alterações na legislação tributária. No inciso I do art. 14, também há uma relação importante da LDO com os gastos tributários, mais especificamente com o Anexo de Metas Fiscais.

Celso de Barros Correia Neto analisa a conexão entre o art. 14 da LRF e as leis orçamentárias:

A segunda condição - o atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias - vem ao encontro da diretriz de planejamento, que integra o conceito de gestão fiscal responsável. É necessidade decorrente do sistema orçamentário adotado no Brasil que se compõem de três atos legislativos sucessivos, vinculados entre si: a lei orçamentária anual deve se adequar à lei de diretrizes orçamentárias e esta ao plano plurianual. A sequência de espécies normativas restringe a liberdade do legislador orçamentário e favorece o planejamento da atividade financeira estatal. Assim, ao obrigar a compatibilidade entre leis concessivas de incentivos fiscais, aproxima-se o tratamento conferido às renúncias fiscais daquele dado aos gastos diretos: uns e outros devem ser compatíveis com a lei de diretrizes orçamentárias. A aproximação, aliás, é especialmente evidente no caso das despesas obrigatórias de caráter continuado, disciplinadas no art. 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal.²⁹⁴

Tendo como exemplo a última LDO federal editada até a data de apresentação deste trabalho, Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021 (LDO 2022), cujos arts. 124 e seguintes versam sobre a Adequação Orçamentária das Alterações na Legislação, diferentemente de LDOs anteriores, o Capítulo não alude expressamente às alterações na legislação tributária (ver Lei nº

²⁹⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 240-241.

13.707, de 14 de agosto de 2018 – LDO 2019, onde a Seção chamava-se “Das alterações na legislação tributária e das demais receitas”).

O *caput* do art. 124 da Lei nº 14.194, de 2021, reza que “As proposições legislativas e as suas emendas, observado o disposto no art. 59 da Constituição, que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem redução de receita ou aumento de despesa da União deverão ser instruídas com demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devam entrar em vigor e nos dois exercícios subsequentes”.

Até aqui nenhuma novidade, uma vez que a obrigatoriedade de apresentação do impacto já consta da LRF (aliás, já consta da CF). Contudo, o § 1º do artigo veicula a necessidade de que o responsável pela elaboração e pela apresentação desse demonstrativo é o proponente. Parece lógico, mas na ausência desse comando havia uma indefinição sobre a quem caberia apresentar os cálculos das propostas que implicassem em gastos tributários. A determinação contribuiu, assim, para uma maior responsabilidade fiscal acerca do ponto.

Outra questão relacionada a esta, conforme § 2º do art. 124, diz respeito ao fato de que o Poder Legislativo, por intermédio de Presidente de órgão colegiado, pode solicitar aos órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público da União e à Defensoria Pública subsídios técnicos relacionados ao cálculo do impacto orçamentário e financeiro associado à proposição legislativa, para fins da elaboração do demonstrativo a que se refere o *caput* do artigo. A determinação possui coerência, principalmente se considerarmos que as bases de dados respectivas, para a elaboração dos cálculos da renúncia, estão sob a responsabilidade desses órgãos, e não do Legislativo.

Talvez seja producente a criação de um órgão específico, interno ao Poder Legislativo, responsável pela elaboração dos cálculos quando as propostas forem de origem parlamentar. A medida teria o potencial de alavancar processos de apropriação de metodologias e de desenvolvimento da cultura de responsabilidade fiscal.

A LDO também cuidou de especificar em qual lugar do processo de concessão de gastos tributários deveria constar a estimativa de impacto orçamentário-financeiro: na exposição de motivos, caso a proposição seja de autoria do Poder Executivo Federal, ou da justificativa, caso a proposição tenha origem no Poder Legislativo.

Além das exposições de motivos e das justificativas das propostas, entendemos que a estimativa também deveria se fazer presente em notas técnicas, explicitando os cálculos e sua metodologia, até porque a exposição de motivos e a justificativa são documentos de ordem mais política do que técnica, assinados pelos ministros das áreas e Presidente da República, quando provenientes do Executivo, e por parlamentares, quando do legislativo. O mesmo pode ser dito

para as medidas compensatórias, que devem constar da exposição de motivos ou da justificativa.

O art. 125 da LDO 2022, dispõe que caso o demonstrativo a que se refere o art. 124 apresente redução de receita, a proposta deverá demonstrar a ausência de prejuízo ao alcance das metas fiscais e cumprir, para esse fim, um dos seguintes requisitos:

- a) ser demonstrado pelo proponente que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária, na forma do disposto no [art. 12 da Lei Complementar nº 101, de 2000](#) - Lei de Responsabilidade Fiscal;
- b) estar acompanhada de medida compensatória que anule o efeito da renúncia no resultado primário, por meio de aumento de receita corrente ou redução de despesa; ou
- c) comprovar que os efeitos financeiros líquidos das proposições decorrentes de extinção, transformação, redução de serviço público ou do exercício de poder de polícia, ou de instrumentos de transação resolutiva de litígio, este último conforme disposto em lei, são positivos e não prejudicam o alcance da meta de resultado fiscal;
- e
- (...).

Chama a atenção o fato de o legislador explicitar como deve ser comprovada a “ausência de prejuízo ao alcance das metas fiscais” (o que corresponde à determinação da parte final do inciso I do art. 14 da LRF - “não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias”), materializada na comprovação do atendimento de um dos requisitos acima.

A LDO 2022 trouxe o conceito de “impacto irrelevante”, que seria “o limite de um milésimo por cento da receita corrente líquida realizada no exercício de 2021”, para dispensar propostas normativas do atendimento ao disposto nos incisos I e II do *caput* do art. 125 (redução de receitas ou aumento de despesas) e da comprovação de ausência de prejuízo ao alcance das metas fiscais. No entanto, a própria LDO excetuou as renúncias de que cuida o art. 14 da LRF da hipótese de redução da despesa de que trata a alínea “b” acima colacionada, e da possibilidade de utilização do fenômeno do “impacto irrelevante”.

O art. 127 da Lei dispõe que as exigências dos arts. 124 e 125 aplicam-se às proposições legislativas que autorizem renúncia de receita, ainda que: a produção de efeitos dependa de atuação administrativa posterior; que contenham remissão a futura legislação, parcelamento de despesa ou postergação do impacto orçamentário-financeiro; ou estejam em tramitação no Congresso Nacional. A previsão tem potencial para impactar os proponentes de medidas de desonerações tributárias.

Primeiro porque era recorrente o entendimento na Administração Tributária de que se a proposta legislativa dependesse de um ato administrativo posterior para ser efetivada, a compensação poderia ocorrer quando da implementação desse ato. Segundo porque dificulta as

situações de postergação do impacto orçamentário-financeiro, como é o caso de leis de parcelamentos com anistias e remissões, que “jogam” para o ano seguinte o pagamento da parcela beneficiada, para haver tempo hábil de previsão da estimativa do gasto tributário na LOA.

3.2.1 Cláusulas de vigência e governança dos gastos tributários na LDO

Dispositivo fundamental que vem sendo repetido em sucessivas LDOs, diz respeito à necessidade da existência de cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos, nos atos normativos que concedam, renovem ou ampliem benefícios tributários.

O art. 99, § 3º da LDO 2006 (Lei nº 11.178, de 20 de setembro de 2005) trouxe importante inovação nessa seara ao dispor que “Os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias editadas no exercício de 2006, que concedam renúncia de receitas da União ou vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter termo final de vigência de no máximo cinco anos”.²⁹⁵ A Lei nº 12.919, de 24 de dezembro de 2013 (LDO 2014) não veiculou a exigência, sendo a única exceção, desde o ano de 2006, dentre as LDOs editadas.

Também é possível notar um esforço consubstanciado nas LDOs a partir de 2018 (Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017) no sentido de positivar a necessidade de que as proposições que tratem de renúncia de receita devem consignar objetivo, metas e indicadores (art. 114, § 3º).

A LDO 2019 (Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018), foi mais adiante, ao exigir que o ato de concessão e ampliação de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, fosse acompanhado da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação da política pública fomentada.

A LDO 2020 (Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019), não trouxe a necessidade de indicação de órgão responsável para essas funções. As seguintes, LDO 2021 (Lei nº 14.116, de 31 de dezembro de 2020 – art. 137, III) e 2022 (Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021 – art. 136, III) determinaram a designação de órgão gestor responsável pelo acompanhamento e pela avaliação do benefício tributário quanto à consecução das metas e dos objetivos estabelecidos.

O problema remete à temporariedade das LDOs. Com vigência anual, a cada novo exercício, uma nova lei de diretrizes orçamentária poderá dispor acerca das responsabilidades pelo monitoramento e avaliação das políticas públicas custeadas via gastos tributários. É

²⁹⁵ BRASIL. Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112465.htm>. Acesso em: 17 mai. 2022.

necessário repensar, pois, o instrumento legal apropriado para estabelecer esse tipo de prescrição.

De acordo com entendimento do STF na ADI nº 612/RJ (Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 03/06/1993, p. 06/05/1994), a vinculação da LDO a um exercício financeiro determinado define sua natureza transitória e eficácia temporal limitada:

E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI N. 1.848/91, DO RIO DE JANEIRO (ART. 34) - LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTARIAS - NATUREZA JURÍDICA - NORMA LEGAL DE VIGENCIA TEMPORARIA - PLENO EXAURIMENTO DE SUA EFICACIA JURÍDICO-NORMATIVA - PREJUDICIALIDADE DA AÇÃO. - A Lei de Diretrizes Orcamentárias possui destinação constitucional específica e veicula conteúdo material próprio, que, definido pelo art. 165, par. 2. da Carta Federal, compreende as metas e prioridades da Administração Pública, inclusive as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Mais do que isso, esse ato estatal tem por objetivo orientar a elaboração da lei orçamentária anual e dispor sobre as alterações na legislação tributária, além de estabelecer a política de aplicação das agencias financeiras oficiais de fomento. - **A ordinária vinculação da Lei de Diretrizes Orcamentárias a um exercício financeiro determinado define-lhe a natureza essencialmente transitória, atribuindo-lhe, em consequência, eficácia temporal limitada.** Esse ato legislativo - não obstante a provisoriedade de sua vigência - constitui um dos mais importantes instrumentos normativos do novo sistema orçamentário brasileiro. - Objeto do controle concentrado de constitucionalidade somente pode ser o ato estatal de conteúdo normativo, em regime de plena vigência. A cessação superveniente da vigência da norma estatal impugnada em sede de ação direta de inconstitucionalidade, enquanto fato jurídico que se revela apto a gerar a extinção do processo de fiscalização abstrata, tanto pode decorrer da sua revogação pura e simples como do exaurimento de sua eficácia, tal como sucede nas hipóteses de normas legais de caráter temporário.

A LDO exerce um papel de complementariedade, de especificação, esclarecimento e, em alguns momentos, até mesmo de ratificação dos princípios da LRF, como se depreende da parte da gestão e monitoramento dos benefícios tributários. Assim sendo, quando o art. 14 da LRF faz remissão ao atendimento à LDO, todos os dispositivos antes explorados devem ser observados.

Reportando-se à função relevante que a LDO cumpre no sistema de planejamento da ação governamental, uma vez que “obriga os administradores públicos a definirem, a cada ano, quais programas previstos no plano plurianual serão contemplados e quanto se pretende realizar, evitando, com isso, deixar para o final do mandato cumprir os programas previstos no PPA, o que pode inviabilizar o alcance das metas fixadas”, José Maurício Conti assinala que a LDO:

Teve suas atribuições significativamente aumentadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, **e hoje tem exercido um papel que se assemelha a um verdadeiro código de finanças públicas**, com normas regulando anualmente vários aspectos do ciclo

orçamentário, o que se constata até mesmo por sua crescente dimensão, tendo as mais recentes ultrapassado a centena de artigos (Os grifos não constam do original).²⁹⁶

Com efeito, pelo que se pode perceber da LDO relativa ao ano de 2022, muitos de seus dispositivos, seja pela relevância das obrigações prescritas, pela necessidade de permanência dessas obrigações no ordenamento legal para além de um ano, ou por outras razões de segurança jurídica, deveriam constar, de forma reunida, de um instrumento perene, como um código de finanças públicas, proposta concebida por José Roberto Afonso, como um novo marco de governança fiscal para o País.²⁹⁷

Vale registrar que, de acordo com o art. 22 do Projeto da LRF, as fontes compensatórias às reduções de receitas somente poderiam ser utilizadas se expressamente autorizadas pela LDO. Nas palavras de Weder de Oliveira,

Portanto, o projeto anunciava e incorporava a discussão de aumentos duradouros de despesa e reduções duradouras de receita, bem como concessão de incentivos fiscais, na lei de diretrizes orçamentárias. Era necessário discutir previamente medidas de compensação na LDO para obter aprovação de atos dessa natureza, uma vez que a indicação das fontes compensatórias aprovadas na LDO era condição de validade desses atos.²⁹⁸

Os principais pontos de encontro da CF com os gastos tributários demonstram que ao constituinte não escapou a preocupação com esse tipo de manejo dos recursos públicos. Seja por intermédio de determinações de instituição de instrumentos de transparência (DGT) e de equilíbrio fiscal (ainda que não usando expressamente essa terminologia), seja na forma das limitações constitucionais à instituição de gastos tributários (art. 150, § 6º), da exigência da fiscalização e do controle (art. 70 e seguintes) e, ainda, por meio do conteúdo das leis orçamentárias, notadamente da LDO, a CF alçou o tema aos seus comandos.

3.3 AS ORIGENS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e constitui um dos instrumentos mais importantes do sistema normativo brasileiro para a

²⁹⁶ CONTI, José Maurício. **O Planejamento Orçamentário da Administração Pública no Brasil**. São Paulo: Bucher Open Access, 2020, p. 162. Disponível em: <<http://joserobertoafonso.com.br>>. Acesso em: 7 mai. 2020.

²⁹⁷ AFONSO, José Roberto; RIBEIRO, Leonardo Cezar. **Um Novo Código Fiscal como Proposta de Reconstrução da Governança**. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1832>>. Acesso em: 19 jul. 2022.

²⁹⁸ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 843.

consecução de ações fiscais planejadas e transparentes. É a própria Lei que nos indica o que se entende como responsabilidade na gestão fiscal, quando dispõe no art. 1º, § 1º, que o termo ali cunhado

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 e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Essa também é a posição de Celso de Barros Correia Neto, quando realça que “o conceito de gestão fiscal responsável é, de início, vazio. O conteúdo é dado pelo conteúdo da Lei de Responsabilidade Fiscal”. O argumento do autor segue traçando que:

Responsabilidade, diz o art. 1º, § 1º, pressupõe planejamento e transparência, ante a necessidade de prevenir riscos e corrigir desvios ‘capazes de afetar o equilíbrio nas contas públicas’. Ou seja, ambos, planejamento e transparência, são maneiras de resguardar a manutenção do equilíbrio das contas públicas, antevendo e coibindo déficits orçamentários. O objetivo que prevalece é a contenção do déficit público, todas as regras da Lei de Responsabilidade Fiscal têm como norte esta diretriz.²⁹⁹

O texto do art. 1º da LRF enuncia o núcleo dos artigos que estão por vir no decorrer da Lei, também chamada de “Código de Condutas dos administradores públicos”. São princípios e institutos que buscam regular as ações dos agentes responsáveis pela gestão dos recursos públicos. Em trabalho que resgata as origens da LRF, José Roberto Afonso informa que

A gestação da LRF remete à Assembleia Nacional Constituinte, quando surgiu como um código de finanças públicas. Dez anos depois, a emenda constitucional da reforma administrativa trouxe um comando pedindo que o Presidente da República enviasse ao Congresso o projeto de lei complementar de que trata o artigo 163 da Carta Magna.³⁰⁰

De acordo com o autor, à época, o Poder Executivo enviou ao Congresso Nacional um projeto amplo e ambicioso, contemplando princípios e regras, o qual teria gerado polêmicas. No Congresso Nacional, ressalta que a proposta foi aprimorada e ampliada e que o substitutivo foi aprovado por quórum de emenda constitucional.³⁰¹

José Roberto Afonso esclarece que o Congresso Nacional teve papel fundamental na edição da LRF, uma vez que ela nasceu da determinação da Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, a chamada Emenda da Reforma Administrativa, que em seu art. 30, dispôs que “O projeto de lei complementar a que se refere o art. 163 da Constituição Federal

²⁹⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. As Razões da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 95, p. 63, nov./2010, Doutrinas Essenciais de Direito do Consumidor, vol.2, p. 95, abr./2011.

³⁰⁰ AFONSO, José Roberto R., **Responsabilidade Fiscal no Brasil: Uma Memória da Lei**. FGV Projetos: 2010. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/6941/364.pdf>. Acesso em: 02 set. 2021.

³⁰¹ *Ibidem*, p. 1.

será apresentado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional no prazo máximo de cento e oitenta dias da promulgação desta Emenda”.³⁰²

Explicitando o processo de construção e as experiências normativas estrangeiras que inspiraram a elaboração da proposta enviada ao Congresso Nacional, e que mais tarde viria a se transformar na LRF, o doutrinador apresenta fatos relevantes que nos ajudam a compreender por que motivos estamos diante de uma das leis mais importantes em matéria de finanças públicas no Brasil:

O objetivo do projeto da LRF, no âmbito do chamado Programa de Estabilidade Fiscal de 1998, era construir a médio e longo prazos um novo padrão de gestão fiscal que permitisse abandonar as práticas e políticas fiscais marcadas por visão e atuação mais urgente que acompanhavam o programa, mas que, naturalmente, se era obrigado a adotar na ocasião diante da gravidade da crise econômica. Segundo técnicos do Executivo, o projeto de LRF foi concebido na pretensão de realizar uma mudança estrutural no regime fiscal brasileiro, de modo a se abandonar a prática recorrente de editar pacotes tributários de fins de ano: o objetivo era adotar uma visão mais abrangente e intertemporal da situação fiscal.

O ponto de partida foi resgatar a motivação da Assembleia Nacional Constituinte e demarcar a fronteira entre normas gerais de finanças públicas e as do orçamento, e mesmo do sistema financeiro. Foram selecionadas disposições de legislação vigente que teriam a ver com a matéria (em particular as normas que já vinham sendo incluídas na LDO federal para orientar a elaboração, a execução e a fiscalização do orçamento) e também de propostas já formuladas para regulação do orçamento, mas que seriam mais próprias para esta lei complementar. Foram pesquisadas e estudadas as experiências internacionais, com destaque para as da Nova Zelândia (que estava prestes a adotar uma lei exatamente com a mesma denominação), dos Estados Unidos (com sucessivos e quase sempre fracassados atos para controlar os déficits orçamentários) e da União Europeia (cuja união monetária exigia uma convergência dos resultados fiscais e da dívida, que poderiam ser adaptados a um país federativo com ampla autonomia subnacional). Farta literatura econômica que focava em regras e instituições fiscais também foi consultada, em particular a expedida por organismos multilaterais internacionais.
(...)³⁰³

Na mesma linha, Weder de Oliveira destaca que “A corrente doutrinária de fundo econômico, político e gerencial de responsabilidade fiscal já estava madura no mundo desenvolvido quando chegou ao Brasil (...)”. Cita experiências específicas dos Estados Unidos, que já havia aprovado leis para controlar o déficit público; países da União Europeia, que celebraram o Tratado de *Maastrich*, com a imposição da observância de regras fiscais; e a Nova Zelândia, que havia aprovado uma lei de responsabilidade fiscal, baseada na definição de princípios.³⁰⁴

³⁰² *Ibidem*, p. 5.

³⁰³ AFONSO, José Roberto R., **Responsabilidade Fiscal no Brasil: Uma Memória da Lei**. FGV Projetos: 2010 p. 5 e 6. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/6941/364.pdf>, acesso em: 02 set. 2021.

³⁰⁴ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 46.

Marcus Abraham identifica que não foi apenas o Brasil a editar uma lei nos moldes da LRF:

a adoção de uma lei de responsabilidade não foi uma exclusividade brasileira. Diversos países do mundo – como Estados Unidos, Inglaterra, Alemanha, Áustria, Bélgica, Nova Zelândia – passaram por situações que, igualmente, demandaram ações nesse sentido e acabaram por desenvolver e inserir nos seus ordenamentos jurídicos normas dessa natureza”.³⁰⁵

Realça que “fomos fortemente influenciados pelas normas financeiras dos Estados Unidos, da Nova Zelândia, da Comunidade Econômica Europeia, Austrália, Dinamarca, Reino Unido, Suécia e outros”.³⁰⁶ Todavia, o autor reconhece que

apesar dessa multiplicidade de fontes de referência, expectativas e pressões do mercado externo, nossa legislação foi elaborada para atender, sobretudo, às necessidades e particularidades da sociedade brasileira, que demandava a implantação de uma nova cultura na gestão pública, baseada na responsabilidade fiscal e no bom uso dos recursos públicos.³⁰⁷

Em que pese corroborem que a LRF bebeu da fonte da legislação da Nova Zelândia, Tavares e outros expressam que

Ainda que definir princípios como na Nova Zelândia seja desejável, propor uma lei que contenha somente princípios não é muito usual no direito brasileiro, que de resto reflete a cultura local, muito mais assentada em regras. Assim, num país essencialmente federativo, a adoção de regras pode ser necessária para assegurar a estabilidade.³⁰⁸

O fato é que a LC nº 101, de 2000, embora contenha princípios, não é constituída apenas deles.³⁰⁹

Alguns aspectos da Exposição de Motivos Interministerial nº 106/MOG/MF/MPAS, de 13 de abril de 1999³¹⁰, que acompanhou o PLP nº 18/1999, chamam a atenção, mormente a assertiva de que o Projeto integrou o conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal – PEF, apresentado à sociedade brasileira em outubro de 1998, e que “teve como objetivo a

³⁰⁵ ABRAHAM, Marcus. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 7.

³⁰⁶ *Ibidem*, p. 10-11.

³⁰⁷ *Ibidem*, 2021, p. 11.

³⁰⁸ TAVARES, Martus, Antonio Rodrigues; MANOEL, Álvaro; AFONSO, José Roberto Rodrigues; NUNES, Selene Peres Peres. **Princípios e Regras em Finanças Públicas: A Proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil**. Janeiro de 1999. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/228542029_PRINCIPIOS_E_REGRAS_EM_FINANCAS_PUBLICAS_A_PROPOSTA_DA_LEI_DE_RESPONSABILIDADE_FISCAL_DO_BRASIL>. Acesso em: 16 nov. 2021.

³⁰⁹ Anteriormente à edição da LRF, já existia no País a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 – Lei de Improbidade Administrativa, porém, com abrangência e finalidades diferentes, voltada mais para a responsabilização pessoal dos agentes públicos que causarem lesão ao erário por qualquer ação ou omissão dolosa, que venha a ensejar perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º da Lei. O escopo da LRF é mais inclinado à responsabilidade na gestão fiscal, à administração responsável da política fiscal.

³¹⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=38154>>. Acesso em: 02 set. 2021.

drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia”.

A EMI salienta também que o Projeto regulamentava os arts. 163 e 169 da CF, disciplinando de “forma inovadora e abrangente o conjunto das principais questões referentes aos efeitos macroeconômicos e fiscais decorrentes do uso dos recursos públicos.” Esclarece que a proposta seria abrangente porque engloba as três esferas de governo e cada um de seus Poderes, e seria inovadora, porque foi concebida a partir de princípios definidores de uma gestão fiscal responsável, “experiência que não tem precedente na história brasileira e encontra poucos paralelos, ademais, todos recentes, em outros países”.

A EMI enfatizou um acontecimento inédito em se tratando de legislação fiscal, consubstanciada na ação do então Ministério do Orçamento e Gestão (MOG) em inicialmente submeter a proposta, em fase de anteprojeto, a consulta pública.

O mais inusitado de se registrar é o fato de que a proposta recebeu mais de 5.000 (cinco mil) consultas e foi alvo de diversas reuniões envolvendo Secretários de Fazenda, Planejamento e Administração de Estados e membros da Associação Brasileira dos Secretários de Fazenda dos Municípios de Capitais. Além disso, a minuta também foi objeto de reuniões e comentários de especialistas em finanças públicas e do mercado.

E assim, em 13 de abril de 1999, consta do site da Câmara dos Deputados³¹¹ a apresentação do Projeto de Lei Complementar nº 18/1999, futura Lei Complementar nº 101, de 2000.

Na tramitação da proposta no Congresso Nacional, José Roberto Afonso registra uma questão desconhecida por muitos, a de que

A Câmara dos Deputados, embora tenha preservado todos os princípios propostos pelo Executivo, promoveu expressivas mudanças na estruturação da lei e em sua técnica redacional, bem como incluiu importantes alterações que acentuaram ainda mais a austeridade fiscal do projeto – caso marcante das novas normas sobre a receita (inclusive para explicitar e dificultar suas renúncias) e sobre o Banco Central (separando as políticas fiscais e monetárias).³¹²

A afirmação é respaldada pela pesquisa da tramitação do projeto na Câmara dos Deputados, onde se nota que em 02/12/99, a proposta recebeu o Parecer do Relator, Deputado Pedro Novais, pela sua constitucionalidade, juridicidade, boa técnica legislativa e pela

³¹¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=38154>>. Acesso em 02/09/21.

³¹² AFONSO, José Roberto R., **Responsabilidade Fiscal no Brasil: Uma Memória da Lei**. FGV Projetos: 2010 p. 8. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/6941/364.pdf>. Acesso em: 06 set. 2021.

adequação financeira e orçamentária e, no mérito, pela sua aprovação, com Substitutivo. Foram 124 emendas recebidas no projeto original enviado pelo Poder Executivo.³¹³

Assim como na elaboração, na tramitação da LRF sobressai o papel fundamental dos *policy makers* (formuladores de políticas). Trata-se de equipe técnica governamental que elaborou e conduziu as discussões na fase de anteprojeto e projeto de lei complementar, tanto junto aos diversos interessados (a exemplo de secretarias de fazenda estaduais), como dentro do próprio Congresso Nacional, em intenso processo de construção e negociação dos termos da proposta.

A referência é importante, não apenas por questões de atribuição de créditos, mas, principalmente, por resgatar um dos processos democráticos mais interessantes da história da legislação brasileira. Alexandre Sobreira Cialdini assim se refere ao processo de elaboração da LRF:

No processo de formulação, aqui cabe mencionar a estruturação da equipe e o papel dos *policy makers*. No caso da LRF, esse processo foi coordenado por Martus Tavares, funcionário da Secretaria do Tesouro Nacional desde 1986, onde foi responsável pela coordenação da elaboração de oito orçamentos (...).

Nesse contexto, Tavares e o grupo de técnicos que ficaram vinculados ao Ministério do Planejamento – dentre eles José Roberto Rodrigues Afonso (...) e Selene Peres Peres Nunes –, integraram a equipe que pode ser considerada não apenas como a de ‘fazedores de políticas’ (*policy makers*), mas como de ‘empreendedores de políticas’ (*policy entrepreneur*).³¹⁴

A tese de doutorado de Cristiane Kerches da Silva Leite, “O Processo de Ordenamento Fiscal no Brasil na década de 1990 e a Lei de Responsabilidade Fiscal”, expõe em detalhes como foi o processo de elaboração do projeto da LRF e os bastidores da sua tramitação no Congresso Nacional. Kerches valeu-se, inclusive, de entrevistas com os técnicos responsáveis à época, entre eles o orientador da presente pesquisa, professor José Roberto Afonso, um dos autores da LRF.³¹⁵

Compulsar as origens da LRF é relevante para entender o contexto econômico-normativo em que foi inserida a norma corporificada no art. 14 da mencionada Lei. Como visto na EMI nº 106/MOG/MF/MPAS³¹⁶, o Projeto da LRF integrou o conjunto de medidas do PEF.

³¹³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=38154>>. Acesso em 06 set. 2021.

³¹⁴ CIALDINI, Alexandre Sobreira. **A Trajetória da Lei de Responsabilidade Fiscal: da Geração à Pandemia – Os Efeitos nos Estados Brasileiros**. São Paulo: Actual, 2022, p. 171.

³¹⁵ LEITE, Cristiane Kerches da Silva. **O Processo de Ordenamento Fiscal no Brasil na década de 1990 e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Departamento de Ciência Política, Faculdade de Letras, Filosofia e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-25052007-143625/publico/TESE_CRISTIANE_KERCHES_SILVA_LEITE.pdf>. Acesso em: 24 mai. 2022.

³¹⁶ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=38154>>. Acesso em: 02 set. 2021.

Então, faz sentido quando se visualiza a “rigidez” do art. 14, por muitos preconizada, dentro desse todo, de “diminuição do déficit público e de estabilização do montante da dívida pública em relação ao PIB da economia”.³¹⁷

Avanços inegáveis surgiram ao longo desses mais de vinte anos de LRF, como uma maior apropriação e supervisionamento dos gastos do Poder Público pelos órgãos encarregados da fiscalização e do controle das contas públicas; um certo nível de conhecimento, ainda longe do desejável, mas não a ponto de ser desprezível, da própria sociedade, sobretudo, a partir do desenvolvimento de uma visão um pouco mais aproximada da separação entre o público e o privado e, conseqüentemente, maior poder de fiscalização e cobrança das autoridades.

Contudo, a situação fiscal atual do país, de déficits sucessivos, faz com que seja inevitável o questionamento – “o que precisa ser modificado, atualizado ou complementado na LRF.?” Uma Lei a que se pode atribuir diversas qualidades de múltiplas ordens, porque então, trazendo para a intersecção com este trabalho, ela não foi capaz de estabilizar a conjuntura dos gastos tributários em patamares mais condizentes com os déficits vivenciados pelo Brasil nos últimos anos?

3.4. O ART. 14 DA LRF – UMA NORMA DE BLOQUEIO OU VAGA-LUME?

3.4.1 A inspiração do art. 14 da LRF

O art. 14 da LRF, assim como os arts. 17 e 24, foram inspirados no orçamento norte-americano, no sistema *pay-as-you-go*, ou simplesmente *paygo* do processo orçamentário dos Estados Unidos.

Segundo Weder de Oliveira, esses artigos “constituem o que se pode denominar de modelo *paygo* brasileiro que se originou da tentativa de incorporar a lógica do processo *paygo* do *Budget Enforcement Act (BEA)*³¹⁸ do sistema orçamentário dos Estados Unidos ao modelo orçamentário brasileiro.” Na percepção do Ministro do TCU, “**Esses artigos formam um conjunto de normas que constitui a inovação mais substancial da LRF, sem paralelo na experiência legislativa e orçamentária brasileira**” (os grifos não constam do original).³¹⁹

Martus Antônio Tavares e outros, em comentários ao projeto da LRF, asseveram que

³¹⁷ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=38154>>. Acesso em: 02 set. 2021.

³¹⁸ O BEA também é chamado de Lei de Orçamento Fiscal ou, ainda, Lei Orçamentária Fiscal.

³¹⁹ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 834.

(...) outro importante mecanismo para evitar desvios que a LRF aproveita do BEA é o *pay-as-you-go*, aqui proposto para compensação dos efeitos de todos os atos que provoquem redução de receitas ou aumento dos demais gastos de duração continuada, assim entendidos como aqueles cujos efeitos perdurem por mais de três exercícios financeiros.³²⁰

Os autores preconizaram que atos seriam esses, estando entre eles as regras do art. 14:

Entre estes, se incluem a contratação de servidor público, que venha a gozar de estabilidade e a renúncia de receita, decorrente de isenções, anistias, remissões e subsídios, bem como benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. O projeto ressalta que não precisará ser compensado o aumento de despesas de capital que seja financiado por operações de crédito, por doações ou por transferências voluntárias, nem o aumento das despesas com o serviço da dívida. Não é demais enfatizar a importância de se fazer uma correta avaliação do impacto de atos dessa natureza sobre as finanças públicas e, exatamente por isso, o projeto prevê que a definição e quantificação das medidas compensatórias deverão ser apresentadas na lei de diretrizes orçamentárias de cada ente federativo, contemplando períodos que incluem e extrapolam o ano a que se refere. Os próprios atos, por seu turno, deverão informar se os efeitos esperados compreendem um período inferior ou superior a três exercícios financeiros e, neste último caso, deverão identificar a disposição da lei de diretrizes que aprovou sua compensação. Se alguma despesa tiver sido criada sem a necessária compensação, será considerada como um gasto não autorizado, irregular e gravemente lesivo à economia pública, cabendo ao respectivo poder legislativo apreciar sua sustação.³²¹

O sistema *paygo* criado pelos EUA surge em meio à necessidade de controle do *déficit* orçamentário naquele País, que em 1990, era de US\$ 221 bilhões.³²² Assim, em 1990 “o Congresso aprovou o *Budget Enforcement Act*, parte do *Omnibus Budget Reconciliation Act* de 1990, um pacote de medidas legislativas composto por aumento de impostos, cortes de despesas e novas regras orçamentárias, que visava gerar US\$ 500 de redução no déficit ao longo de cinco anos”.³²³

De acordo com Rubens Penha Cysne, o *déficit* fiscal norte americano cresceu muito a partir de 1981. O *Budget and Impoundment Control Act*, algo semelhante ao contingenciamento brasileiro, não seria suficiente para sanar o problema. Em 1985 e 1987 vieram o *Gramm Rudman-Hollings Act I e II* (planos *Gramm-Rudman - GRH*). Após, o *BEA*, em 1990, e o *Line Item Veto Act*, em 1996 - até 1998. Ainda de acordo com o autor, os Planos *Gramm-Rudman-Hollings* e o *BEA* “reduziram os elevados déficits orçamentários do segundo governo Reagan e

³²⁰ TAVARES, Martus, Antonio Rodrigues; MANOEL, Álvaro; AFONSO, José Roberto Rodrigues; NUNES, Selene Peres Peres. **Princípios e Regras em Finanças Públicas: A Proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil**. Janeiro de 1999. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/228542029_PRINCIPIOS_E_REGRAS_EM_FINANCAS_PUBLICAS_A_PROPOSTA_DA_LEI_DE_RESPONSABILIDADE_FISCAL_DO_BRASIL>. Acesso em: 16 nov. 2021.

³²¹ *Ibidem*.

³²² OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 836.

³²³ *Ibidem*.

pavimentaram o caminho para o alto crescimento observado nos Estados Unidos nos anos de 1990”.³²⁴

Weder de Oliveira realça que “em contraste com o *GRH*, o *BEA* não foi desenhado para controlar o déficit diretamente. O *BEA*, abandonou o foco no déficit e concentrou-se em controlar, rigidamente, a despesa e a garantir o nível básico de arrecadação (*baseline*)”. O foco do *BEA*, portanto, foi o controle orçamentário. Foram estabelecidos limites anuais para as despesas discricionárias e o processo *paygo*.³²⁵ Ainda segundo o jurista, o gasto federal foi dividido em despesas discricionárias e despesas obrigatórias. As primeiras, seriam controladas por intermédio do processo orçamentário anual e, as segundas, controladas em leis permanentes.

As despesas discricionárias, seriam referentes aos programas sobre os quais o Congresso norte-americano toma as decisões no processo orçamentário, anualmente. Já as despesas obrigatórias ou mandatárias, aquelas em que os montantes orçamentários respectivos são fixados com base em leis permanentes e não em leis orçamentárias. Weder de Oliveira explica que

os procedimentos do *paygo* aplicavam-se às legislações sobre receitas e despesas obrigatórias. Qualquer programa novo ou proposta de expansão de programa mandatário (ou obrigatório) já existente ou redução de tributos (inclusive ampliação de benefícios tributários) requeria que o respectivo aumento de despesa ou redução de receita fosse compensado por um aumento em outras receitas ou por uma redução de despesas com programas mandatários, ou ambos.³²⁶

Um dos pontos mais instigante do sistema, ou princípio *paygo*, é o mecanismo criado para a garantia de sua aplicação, o *sequestration*:

Se os efeitos das modificações na legislação de programas mandatários e receitas não fossem completamente compensados até o final da sessão legislativa referente ao ano em que o déficit seria aumentado em razão daquelas modificações, o mecanismo conhecido como *sequestration* era acionado. Promoviam-se reduções compulsórias nas despesas com outros programas mandatários para alcançar a compensação necessária. O *sequestration* era acionado no prazo de quinze dias após o Congresso entrar em recesso.³²⁷

O *paygo* norte-americano incidia sobre as despesas obrigatórias e sobre diminuição de receitas. Não afetava as despesas discricionárias, aquelas fixadas anualmente pelo Congresso,

³²⁴ CYSNE, Rubens Penha. **Orçamento Público: O caso norte-americano.** *Revista Conjuntura Econômica*, Rio de Janeiro, jun. 2008. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/20243/orcamento-publico-o-caso-norte-americano.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 25 nov. 2021.

³²⁵ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas.** Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 836.

³²⁶ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas.** Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 836.

³²⁷ *Ibidem*, p. 837.

mas, em contrapartida, para essas, o *BEA* instituiu um limite. É possível dizer, portanto, que o *BEA* agiu principalmente na órbita do controle sobre a ação legislativa, seja estabelecendo teto para as despesas discricionárias, seja exigindo compensação para a instituição ou expansão de despesas obrigatórias e renúncia de receitas.

3.4.2 O projeto original e o atual art. 14 da LRF

O projeto original da Lei brasileira não contou logo de início com a redação do art. 14 (*paygo* nacional), tal como se vê hoje no texto da LRF. A redação apresentada no Projeto de Lei Complementar nº 18, de 1999, contemplava a matéria no art. 22. Para facilitar a comparação entre os textos, apresentamos a tabela abaixo:

Texto do art. 22 do PLP 18/1999	Texto do art. 14 da LRF
<p>Art. 22. Considerar-se-á viciado por nulidade absoluta o ato que acarretar um aumento estimado na despesa ou uma redução estimada na receita, por um período superior a três exercícios financeiros, exceto se os respectivos efeitos forem integralmente compensados por uma redução estimada de despesas ou por um aumento estimado da receita, ou ambos, expressamente identificados na lei de diretrizes orçamentárias.</p>	<p>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:</p> <p>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;</p> <p>II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no <i>caput</i>, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.</p>

	<p>Não há correspondente quanto ao efeito de nulidade absoluta do ato que acarretar redução de receitas e que não cumprir o disposto na Lei.</p> <p>Não há correspondente da previsão de compensação na LDO.</p>
<p>§ 1º A compensação, a que se refere este artigo, não será efetuada com receita provenientes de operação de crédito, doação, transferência voluntária ou receita vinculada a outra despesa que não a despesa aumentada.</p>	<p>Não há correspondente. Mas, é possível depreender do inciso II do art. 14, que a compensação deve ser com receitas tributárias.</p>
<p>§ 7º, inciso III, primeira parte.</p>	<p>§ 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.</p>
<p>§ 2º Exclui-se da vedação de que trata o parágrafo anterior a compensação da parcela do aumento de despesa de capital que vier a ser custeada por receita proveniente de operação de crédito.</p>	<p>Não há correspondente.</p>
<p>O correspondente é o <i>caput</i> do artigo, mas o efeito é a nulidade absoluta do ato normativo.</p>	<p>§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o <i>caput</i> deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.</p>

<p>Não há correspondente para o inciso I do § 3º.</p> <p>Quanto ao inciso II do § 3º, o correspondente é o § 7º, inciso III, parte final.</p>	<p>§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:</p> <p>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;</p> <p>II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.</p>
<p>§ 3 Para fins do disposto neste artigo, a lei de diretrizes orçamentárias, em cada ente da Federação, conterà um anexo demonstrativo da compensação do aumento do gasto público continuado, em que:</p> <p>I - serão estimados os efeitos financeiros anuais de reduções de despesas ou aumentos de receita, para período que inclua e exceda o do exercício financeiro a que se referir;</p> <p>II - somente será considerado a redução de despesa ou o aumento de receita que for fundamentado em lei e que possa ser identificado e quantificado com razoável grau de previsibilidade.</p>	<p>Não há correspondente. O mais próximo seria o inciso I do art. 14, mas não veicula esse nível de operacionalização, e refere-se à LOA.</p>
<p>§ 4º No caso de a redução de despesa ou de o aumento de receita não puder ser efetuado no mesmo período de tempo em que ocorrer o aumento de despesa ou a redução de receita a ser compensado, o anexo de que trata o parágrafo anterior conterà estimativas expressas em valores presentes, calculados segundo os padrões geralmente aceitos.</p>	<p>Não há correspondente.</p>
<p>§ 5º É dispensável a compensação do aumento da despesa com o serviço da dívida.</p>	<p>Não há correspondente.</p>

<p>§ 6º Todo e qualquer ato que acarrete um aumento estimado na despesa ou uma redução estimada na receita indicará se os respectivos efeitos financeiros esperados compreendem um período igual, inferior ou superior a três exercícios financeiros e, nesta última hipótese, informará qual a disposição da lei de diretrizes orçamentárias que tiver aprovado a respectiva compensação.</p>	<p>Não há correspondente específico, mas a ideia geral, com exceção da parte da LDO, pode ser vista no <i>caput</i> e nos incisos I e II.</p>
<p>§ 7º O disposto neste artigo aplica-se:</p> <p>I - a todo e qualquer ato que amplie, para período superior a três exercícios financeiros os efeitos de ato anterior, que haja provocado, por período inferior, um aumento estimado da despesa ou uma redução estimada da receita;</p> <p>II - à criação de cargo efetivo, emprego ou função pública;</p> <p>III - à renúncia de receita, mediante a concessão de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios assemelhados, de natureza financeira, tributária ou creditícia, ressalvados o cancelamento de débitos de pequeno valor e o cancelamento e a redução de multas, autorizados em lei;</p> <p>IV - às despesas custeadas por recursos diretamente arrecadados por fundo, autarquia, fundação e empresa estatal dependente.</p>	<p>Não há correspondente.</p> <p>Não há correspondente.</p> <p>Os correspondentes são o § 1º (com exceção dos benefícios de natureza financeira e creditícia) e o inciso II do § 3º.</p> <p>Não há correspondente para cancelamento e redução de multas.</p> <p>Não há correspondente.</p>

A primeira percepção relevante é a de que o art. 22 do projeto da LRF conferia o mesmo tratamento à renúncia de receitas e à despesa obrigatória de caráter continuado (não exatamente com esse nome). O art. 14 da LRF, diferentemente, cuidou apenas da renúncia de receitas e, de maneira mais específica, da renúncia de receitas tributárias (não contemplou as financeiras e as creditícias). As despesas obrigatórias de caráter continuado foram tratadas no art. 17 da LRF.

Outra diferença significativa é quanto ao ato que acarretasse um aumento estimado na despesa ou uma redução estimada na receita, por período superior a três exercícios financeiros

e os efeitos daí decorrentes não fossem integralmente compensados por uma redução estimada de despesas ou por um aumento estimado da receita, ou ambos, expressamente identificados na lei de diretrizes orçamentárias.

Segundo o *caput* do art. 22 da proposta original, esse ato seria viciado por nulidade absoluta. Em tradução da linguagem do Direito, tal ato não surtiria nenhum efeito na ordem jurídica, nem para os contribuintes e, tampouco para o Fisco.

Em um juízo incipiente, pode-se pensar que o projeto conferia maior segurança jurídica aos casos de não atendimento à LRF do que o comando correspondente na redação vigente, o § 2º do art. 14 da LRF, o qual diz que “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.”

O teor desse § 2º do art. 14 da LRF desperta muitas dúvidas, sendo uma delas o questionamento sobre a vigência e a eficácia das leis que veiculam gastos tributários ao arripio da LRF. Conquanto o art. 22 do projeto original tenha tratado de explicitar logo os efeitos desses atos: seriam viciados por nulidade absoluta, na prática, uma vez aprovados e sancionados, pergunta-se, assim como acontece hoje em relação ao descumprimento do § 2º do art. 14 da LRF, o que se poderia fazer para subtrair tais atos do ordenamento jurídico

Para que a questão se revista de força normativa capaz de realmente impedir o gasto sem a previsão na LOA ou as medidas de compensação tributárias, ela precisa ser constitucionalizada, assim como foi a obrigatoriedade das estimativas, permitindo o controle direto no STF dos atos com essas características.

Ao contrário do art. 14 da LRF, que no *caput* determina o atendimento ao disposto na LDO, o art. 22 previa que os efeitos do aumento da despesa e da redução da receita deveriam ser integralmente compensados por uma redução estimada de despesas ou por um aumento estimado da receita, ou ambos, expressamente identificados na lei de diretrizes orçamentárias. Ou seja, as fontes da redução das despesas ou aumento das receitas, ou de ambos, deveriam estar na própria LDO.

O art. 14, apesar de fazer referência ao atendimento à LDO, não diz expressamente o que isso significa e, além do mais, possibilita, em seu *caput*, o atendimento alternativo do inciso I, que é a demonstração pelo proponente 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 próprio da LDO, ou do inciso II, que são as medidas de

compensação por intermédio do aumento ou criação de tributos. Assim, o art. 14 da LRF foi mais flexível que a primeira redação submetida ao Congresso Nacional.³²⁸

A proposta do artigo 22, em seu § 3º, achou por bem determinar que a LDO em cada ente da federação deveria conter um anexo demonstrativo da compensação do aumento do gasto público continuado, em que: I – seriam estimados os efeitos financeiros anuais de reduções de despesas ou aumentos de receita, para período que inclua e exceda o do exercício financeiro a que se referir; II - somente seria considerado a redução de despesa ou o aumento de receita que fosse fundamentado em lei e que pudesse ser identificado e quantificado com razoável grau de previsibilidade.

O mais próximo desse § 3º do art. 22 do projeto original está plasmado no art. 4º, § 2º, V da LRF, o qual dispõe que a LDO deverá ser acompanhada de Anexo de Metas Fiscais que também conterá demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado e; no art. 5º, II da LRF, o qual determina que o projeto de lei orçamentária anual será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

O cotejo dos textos mostra que o inciso II do § 3º do art. 22 da proposta inicial (“somente será considerado a redução de despesa ou o aumento de receita que for fundamentado em lei e que possa ser identificado e quantificado com razoável grau de previsibilidade”), não logrou ser transportado para a LRF. Do contrário, uma das consequências seria não permitir a compensação do gasto tributário com o aumento de alíquota de um imposto regulatório, o que é feito, normalmente, por decreto presidencial, à luz da permissão do art. 153, § 1º da CF.

O art. 22, § 7º, III do projeto deixou expresso que o dispositivo se aplicava “à renúncia de receita, mediante a concessão de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios

³²⁸ No Parecer do Relator, Deputado Pedro Novaes, sobre a renúncia de receitas consta apenas uma consideração de ordem mais geral:

“ADMINISTRAÇÃO E RENÚNCIA DE RECEITAS

Enquanto o projeto original se preocupava quase que exclusivamente com a despesa, demos valor à previsão e à perseguição de metas de arrecadação, incorporando também a esta Lei normas que exigem dos entes federados a instituição de tributos e sua cobrança (art. 11). A boa gestão fiscal não depende apenas do controle das despesas, mas também de adequada administração das receitas, com ênfase na qualidade da previsão, que represente um compromisso da parte dos órgãos arrecadadores, incluindo o combate à sonegação e a cobrança administrativa e judicial. O desempenho da arrecadação será evidenciado na prestação de contas, destacando-se as providências adotadas para arrecadar adequadamente (art. 59).

A renúncia fiscal foi objeto de maior atenção, com definições e regras de concessão e compensação claras. Para que se conceda ou amplie incentivo ou benefício tributário, exige-se a estimativa da perda, no exercício e nos dois seguintes, e que, das duas uma, já tenha sido computada no orçamento ou se faça acompanhar de medidas compensatórias de aumento de tributos ou contribuição.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0019991216SA2110000.PDF#page=314>>. Acesso em: 8 jul. 2022.

assemelhados, de natureza financeira, tributária ou creditícia, ressalvados o cancelamento de débitos de pequeno valor e o cancelamento e a redução de multas, autorizados em lei.”

A primeira parte da redação (“renúncia de receita, mediante a concessão de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios assemelhados, de natureza financeira, tributária ou creditícia”), valeu-se do mesmo texto do § 6º do art. 165 da CF. A ideia era tratar em conjunto, além das renúncias de receitas tributárias, também as de natureza financeira ou creditícia. Todavia, o art. 14 da LRF acabou contemplando apenas as de natureza tributária.

O final do art. 22, § 7º, III, ressaltava de seu conteúdo obrigacional o cancelamento de débitos de pequeno valor e o cancelamento e a redução de multas, autorizados em lei. Não incluía, portanto, a exceção hoje vertida no § 3º, I do art. 14 da LRF, que subtrai da aplicação do artigo as alterações de alíquotas dos impostos regulatórios. Esta alteração foi acertada, uma vez que exigir compensação para a alteração de alíquotas desses impostos poderia ir de encontro a necessidades urgentes de intervenção da economia por intermédio dessas exações.

A partir das comparações tecidas, percebe-se que o projeto do que hoje é o art. 14 da LRF era mais próximo do *paygo* norte-americano. Era uma proposta mais incisiva e mais explícita em termos de consequências pelo não atendimento da LRF. Weder de Oliveira corrobora esse raciocínio e comenta sobre a tramitação do artigo no Congresso Nacional:

Portanto, o projeto antecipava e incorporava a discussão de aumentos duradouros de despesa e reduções duradouras de receita, bem como concessão de benefícios fiscais, na lei de diretrizes orçamentárias. Era necessário discutir previamente medidas de compensação na LDO para obter aprovação de atos dessa natureza, uma vez que a indicação das fontes compensatórias aprovadas na LDO era condição de validade desses atos.

(...).

Durante a tramitação do PLRF no Congresso Nacional, aos poucos, a cada aprofundamento, aumentava a percepção de que as regras propostas no art. 22 implicavam mudanças radicais no processo legislativo, nas práticas orçamentárias, na cultura administrativa, na forma de fazer política, e aumento da complexidade do sistema legislativo e orçamentário, sendo mesmo difícil compreender todas suas implicações. Passados doze anos, pouco se percebe que ainda não dominamos o modelo *paygo* brasileiro. Na verdade, pode-se dizer que ele efetivamente não existe. As propostas do PLRF foram revistas, a maior parte em comum acordo entre o Poder Executivo e o Congresso, e se transformaram nas regras dos arts. 14, 17 e 24 da LRF. Devemos ressaltar que, à época da discussão do PLRF, não se tinha conhecimento e consciência da complexidade de por em eficaz funcionamento um sistema PAYGO (e até hoje essa consciência é limitada).³²⁹

Voltando à redação vigente, a designação de “norma de bloqueio” ou “vaga-lume”³³⁰ consiste em saber se o art. 14 da LRF é, de fato, uma disposição legal que tem tido o poder de bloquear medidas que impliquem em gastos tributários e que não cumprem os requisitos nela

³²⁹ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 843.

³³⁰ O termo foi cunhado pelo Professor José Roberto Afonso e compartilhado conosco em agosto de 2021.

insculpidos ou se tem se configurado como uma norma que, a depender dos interesses políticos em jogo, hora é invocada para impedir a edição de atos normativos que se utilizam de gastos tributários para financiar determinada política pública, e hora é simplesmente ignorada ou interpretada às avessas, justamente para permitir a instituição de gastos tributários sem adequação fiscal.

Alguns exemplos que demonstram essa dicotomia na interpretação do artigo podem ser vistos em recentes decisões de sanções, vetos e rejeição de vetos, levados a efeito pelas autoridades brasileiras:

- **Lei nº 14.288, de 31 de dezembro de 2021** (“Altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o prazo referente à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, e a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para prorrogar o prazo referente a acréscimo de alíquota da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - Cofins-Importação, nos termos que especifica.”) - prorroga até 2023 a desoneração da folha de pagamento para vários setores da economia. Conforme amplamente divulgado pela mídia, a Lei foi sancionada sem o atendimento ao art. 14 da LRF.

- **Lei nº 14.302, de 7 de janeiro de 2022** (“Altera a Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre a prorrogação do prazo de vigência de incentivos do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – Padis, e dá outras providências.”), a qual, em seu art. 4º, estabeleceu que a Lei produzirá efeitos com relação aos incentivos, “a partir do momento em que a renúncia respectiva constar da lei orçamentária anual para cada exercício financeiro.” Ou seja, não havia, ao menos até o momento da sanção, o cumprimento do art. 14 da LRF;

- **Lei nº 14.291, de 3 de janeiro de 2022** (“Altera a Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995 - Lei dos Partidos Políticos, para dispor sobre a propaganda partidária gratuita no rádio e na televisão.”). Embora o art. 1º, na parte em que acrescia o art. 50-E à Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995 (dispositivo que concedia às emissoras de rádio e de televisão o direito a compensação fiscal pela cessão do horário gratuito previsto na Lei), tenha sido vetado, em função do não atendimento ao art. 113 do ADCT, do art. 14 da LRF, dentre outras normas de conformidade fiscal, o Congresso Nacional rejeitou o veto, nos termos do art. 66, §§ 4º e 5º da CF.

- **Lei Complementar nº 193, de 17 de março de 2022** (Institui o Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional - Relp). Embora tenha sido integralmente vetado pelo chefe do Poder Executivo, com a justificativa de afronta ao art. 113 do ADCT, 14 da LRF, dentre outras normas de conformidade fiscal, o Congresso Nacional rejeitou o veto.

Nos dois primeiros exemplos, o Poder Executivo sancionou as leis, não obstante a ausência de atendimento à LRF. Nos dois últimos, o Poder Executivo vetou a parte dos gastos tributários, em razão, também, da não observância da LRF, mas os vetos foram derrubados pelo Parlamento, ao arrepio das normas de responsabilidade fiscal.

Sobre o Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional, segundo a IFI, a MP nº 1.115, de 28 de abril de 2022, que elevou as alíquotas da CSLL de empresas do setor financeiro, como os bancos, teve como objetivo compensar parcialmente a perda de arrecadação resultante da LC nº 193, de 17 de março de 2022 (instituiu o Relp):

A segunda medida considerada no cenário de projeção de receitas foi o aumento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) de empresas do setor financeiro, como bancos e empresas de seguros, entre outras, para compensar parcialmente a perda de arrecadação resultante da Lei Complementar (LC) nº 193, de 17 de março de 2022, que cria um Refis de pequenas empresas. A renúncia de receita estimada com a medida é de R\$ 1,2 bilhão. A Medida Provisória (MP) nº 1.115, de 2022, elevou a alíquota da CSLL dos bancos de 20% para 21%, e das corretoras de câmbio e companhias de seguros e capitalização de 15% para 16%. A IFI estima um impacto positivo sobre a arrecadação de R\$ 400 milhões nos cinco meses de vigência da norma (1º de agosto a 31 de dezembro de 2022).³³¹

Nota-se que mesmo em situações similares, de derrubada de vetos pelo Parlamento, há tratamentos dissonantes entre medidas que instituíram gastos tributários. Enquanto o Relp teve a compensação buscada pelo Poder Executivo, não há notícias de providência semelhante quanto à desoneração da folha, demonstrando que o art. 14 da LRF tem deixado de ser uma norma de observância obrigatória na perspectiva do equilíbrio fiscal e se tornado um dispositivo com feições mais políticas.

Como se vê, a analogia com o vaga-lume é bastante didática, pois os casos acima demonstram que em alguns momentos o art. 14 da LRF é utilizado como norma de bloqueio aos gastos tributários e, em outros, é completamente ignorado ou justificado a partir de teses que não cabem na estrutura do dispositivo. É a velha aplicação de “dois pesos e duas medidas” para situações similares, tratadas de formas diferentes. É a banalização política das normas de

³³¹ BRASIL. Instituição Fiscal Independente. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. Brasília, maio, 2022, nº 64. Disponível em: <RAF64_MAI2022.pdf (senado.leg.br)>. Acesso em: 30 mai. 2022.

responsabilidade fiscal e, nesse caso, daquelas diretamente relacionadas com o equilíbrio fiscal do País. Nesse sentido, calha transcrever a doutrina de José Roberto Afonso e Marcos Nóbrega:

A LRF tornou-se justificativa recorrente em vetos impostos pelo Executivo às alterações na legislação tributária, especialmente quando resultante de iniciativa própria do Legislativo. Aí surgiram dúvidas por vezes em torno dos critérios na aplicação do rigor da LRF, com o executivo sendo mais flexível nas matérias de sua iniciativa ou interesse. Isto é, a prática tem revelado que não há uma interpretação única da LRF, mas sim um recurso à lei que um poder invocava quando tinha interesse em rejeitar determinado benefício, mas que era esquecido pelo mesmo Poder quando tal concessão era de sua iniciativa ou interesse.³³²

Não é exagero afirmar que o Brasil tem uma ótima legislação de responsabilidade fiscal, construída por meio de um processo democrático e cercada de elementos técnicos direcionados à busca do equilíbrio fiscal. O art. 14 da LRF assenta-se e conforma-se a esse cenário. O dispositivo tem determinações que, se fossem plenamente observadas, talvez a situação fiscal do País estivesse melhor.

3.5 ESQUADRINHANDO ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO ART. 14 DA LRF

Acertada a visão de Marcos Nóbrega, segundo a qual o objetivo do art. 14 da LRF não foi o de evitar, “mas sim dotar de maior racionalidade e transparência a concessão de incentivos fiscais (...)”.³³³ Isso porque o artigo não veda o gasto tributário, apenas estabelece os requisitos para que ele possa ocorrer.

O *caput* do art. 14 da LRF reza que 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. Além disso, também deve atender ao disposto na LDO e a pelo menos uma das condições versadas em seus dois incisos.

O art. 14 da LRF homenageia o princípio da neutralidade orçamentária dos benefícios tributários, observada por intermédio da compensação de seus efeitos.³³⁴ A obrigatoriedade de estimativa do impacto orçamentário-financeiro foi constitucionalizada por intermédio da EC nº 95, de 15 de dezembro de 2016, a qual introduziu o art. 113 no ADCT. Ambos os dispositivos

³³² AFONSO, José Roberto R.; NÓBREGA, Marcos. Responsabilidade Fiscal: uma obra inacabada. **Revista Controle – Doutrina e Artigos do Tribunal de Contas do Estado do Ceará**, 2009. Disponível em: <<https://joserobertoafonso.com.br/responsabilidade-fiscal-uma-obra-inacabada-afonso-nobrega/>>. Acesso em: 25 mar. 2022.

³³³ NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF**. Disponível em: <MarcosNobrega1.PDF (usp.br)>. Acesso em: 1º jun 2022.

³³⁴ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 851.

convivem em harmonia, na medida em que o art. 14 especifica o período que essas estimativas devem abranger, ou seja, devem ser relativas ao ano em que o benefício ou incentivo iniciar a sua vigência e aos dois seguintes.

A estimativa do impacto é fundamental para conferir transparência ao gasto tributário. É a partir desse impacto que os demais requisitos do art. 14 poderão ser cumpridos, como, por exemplo, chegar-se ao valor necessário da medida de compensação (aumento ou criação de tributo) para cobrir o gasto tributário.

No *caput* do dispositivo, portanto, já se percebem três condicionantes para a instituição de gastos tributários: que sejam precedidos de cálculo orçamentário-financeiro relativos a três exercícios, que atendam a LDO e uma das condições constantes dos incisos I e II:

I - demonstração pelo proponente 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 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.

Conforme salientado por Celso de Barros Correia Neto,

(...) as exigências previstas nos incisos I e II do art. 14 servem para garantir que os benefícios fiscais concedidos não coloquem em risco o equilíbrio orçamentário. As do inciso I cuidam da demonstração de que o valor da exoneração que se pretende conceder não afeta o equilíbrio fiscal, enquanto as do inciso II tratam de devolver o equilíbrio fiscal para as situações em que o montante das desonerações seria suficiente para desequilibrar a relação entre créditos e gastos públicos.³³⁵

A utilização do inciso I depende, sobretudo, de planejamento da ação governamental, prática ainda pouco utilizada na cultura dos gastos tributários no Brasil. Como assinala José Maurício Conti,

A implementação do planejamento da ação governamental dá-se por meio das leis de natureza orçamentária que, atualmente, com o desenvolvimento das técnicas de orçamento por programas, associadas a sistema de leis que se vinculam para estabelecer políticas de longo prazo, permitem que se construa um sistema jurídico que dá sustentação ao planejamento da administração pública.³³⁶

Se existir previsão de que a renúncia foi considerada na estimativa da LOA e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo da LDO, o art. 14 da LRF estará

³³⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 242.

³³⁶ CONTI, José Maurício. **Planejamento e Responsabilidade Fiscal. In Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 Anos de Vigência – Questões Atuais**. Organizadores: Fernando Facury Scaff e José Maurício Conti. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 41.

cumprido. Esse requisito também é denominado pela doutrina de condição básica ou compensação orçamentária.³³⁷

Não existindo previsão de que a renúncia foi considerada na estimativa na LOA, parte-se para a verificação do cumprimento do inciso II, que significa a criação ou majoração de tributos para compensar a renúncia de receitas advinda da concessão ou ampliação de benefício ou incentivo tributário. É a chamada condição alternativa, ou compensação vinculada ou tributária.³³⁸

Releva asseverar que a condição do inciso I, ou condição básica, é aquela que foi priorizada pelo legislador como principal, uma vez que ela tem o efeito de situar no Congresso Nacional e para o momento das discussões sobre a LOA, a tomada de decisões sobre a concessão de benefícios e incentivos tributários.

Mas, o que significa “demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária”? De acordo com Weder de Oliveira,

(...) significa, em muitos casos, reduzir a estimativa de arrecadação para o exercício a que se refere a LOA em montante equivalente aos efeitos esperados do benefício nesse período. A redução da estimativa implicará a redução de dotações orçamentárias. Os efeitos do benefício serão compensados pela redução de despesas.³³⁹

De forma mais concreta, como aferir essa “consideração na estimativa de receitas da LOA”? Novamente a doutrina de Weder de Oliveira esclarece que “No processo legislativo orçamentário federal, aceitam-se três formas de demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária.” Seriam elas a **emenda à receita, reserva para concessão de benefícios tributários e emenda de renúncia de receita**.³⁴⁰

De acordo com o autor, a emenda à receita operaria reduzindo a estimativa, conforme o art. 31 da Resolução nº 1/2006-CN, e cuida-se de possibilidade pouco utilizada pelos Parlamentares, existindo muitos casos de rejeição de emendas com tal finalidade.

A outra forma seria a constituição de reserva na LOA para compensar os gastos tributários, que poderia atender tanto propostas dos Congressistas, como do Poder Executivo. Os efeitos seriam similares aos da consideração da renúncia na estimativa da LOA – “redução dos recursos estimados disponíveis para alocação em ações orçamentárias (pois a reserva reduz

³³⁷ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 851.

³³⁸ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 852.

³³⁹ *Ibidem*, p. 851.

³⁴⁰ *Ibidem*, p. 856-861.

a alocação em ações concretas) e transparência quanto ao efeito financeiro dos benefícios a serem concedidos”.³⁴¹

A terceira forma consta da Resolução nº 1/2006-CN – a emenda de renúncia de receita. A teor de Weder de Oliveira, “a resolução demanda a indicação de recursos compensatórios: anulação de despesas ou acréscimo de outra receita. Quase sempre (poder-se-ia dizer sempre) é indicada a anulação parcial da reserva de contingência”.³⁴²

Infere-se que essas formas de considerar os gastos tributários na estimativa da LOA são “paralelas” ou “concomitantes”, e não excludentes, em tese, à obrigatoriedade em também se considerar na estimativa de receitas da LOA os gastos tributários que já constam do DGT. Outro raciocínio jogaria por terra a legislação em vigor, concessiva de benefícios tributários, vertida no DGT. São mecanismos para que os Parlamentares e o Executivo, no caso da reserva para a concessão de benefícios tributários, consigam viabilizar seus projetos em consonância com o art. 14 da LRF.

A dinâmica de considerar o gasto tributário na estimativa de receita da LOA pressupõe planejamento, tanto do Poder Executivo como do Poder Legislativo, em torno das políticas públicas que serão financiadas por intermédio dos gastos tributários, planejamento esse, na maioria das vezes, inexistente ou deficiente.

Levar a temática para deliberação do Parlamento também requer exposição e consensos mínimos em torno das ações de políticas públicas a serem priorizadas e implementadas, o que nem sempre está presente dentro, e entre, os Poderes da República. O *Paygo* americano previa justamente esse movimento, de levar para o momento da aprovação da LOA as escolhas dos gastos tributários.

É válido resgatar que a proposta inicial da redação que veio a se transformar no art. 14 da LRF (art. 22 do PLP nº 18, de 1999), previa a necessidade de que a discussão ocorresse por ocasião da aprovação da LDO, momento anterior, inclusive, à própria LOA. Weder de Oliveira enfatiza que “o cumprimento da condição básica também provoca constrangimentos políticos. A discussão dos benefícios poderá envolver a evidenciação de montantes a serem reduzidos da receita disponível para alocação em programas e ações”.³⁴³

O constrangimento, aliado à falta da cultura de planejamento e de eleição de prioridades, acabam gerando um caldo propício para que a condição básica seja menos utilizada que a

³⁴¹ *Ibidem*, p. 857.

³⁴² OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 860.

³⁴³ *Ibidem*, p. 853.

condição alternativa, apesar desta ser mais penosa aos contribuintes não agraciados com o gasto tributário e mais impopular para o Governo, já que implica em aumento de tributos.

Após a aprovação da LOA, a condição básica não tem mais como ser cumprida, “pois não há previsão de instrumento normativo para renovar no Parlamento a apreciação da estimativa de receita da LOA. Créditos adicionais não se prestam a essa finalidade. A estimativa de receita não se submete a processo de discussão e alteração formal no Poder Legislativo”.³⁴⁴ É a partir dessa constatação que surgem os conflitos e as interpretações criativas sobre o art. 14 da LRF. Isto, porque os governos tendem a tentar evitar o desgaste da elevação/criação de tributos como fontes de compensação.

Sucedem que o fato de a condição alternativa do inciso II poder se valer da compensação oriunda da majoração dos tributos regulatórios também contribui para que o inciso I não seja priorizado, porque nos termos da permissão concedida pela CF no art. 153, § 1º, o manejo das alíquotas dos impostos extrafiscais pode ser feito por ato do Poder Executivo, o que, apesar dos custos políticos, facilita a edição de medidas de compensação do inciso II do art. 14 da LRF.

Sobre o inciso II, o legislador exigiu medidas de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Ou seja, medidas tributárias. A utilização do termo “contribuição” apartada de “tributo” não mais se justifica, uma vez que desde a entrada em vigor da CF de 1988, resta pacífico o entendimento acerca da natureza tributária das contribuições. Nesse sentido, o julgamento do RE nº 146.733/SP (Rel. Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 29/06/1992, p. 06/11/1992).³⁴⁵

Esse inciso já foi alvo de muitas discussões e tentativas de cumprimento por intermédio de instrumentos variados. O mais famoso deles foi a compensação com “excesso de arrecadação”, alternativa analisada e rechassada pelo TCU no Acórdão nº 747/2010. Outros como “ampliação da base de cálculo pelo incremento/ou retomada da atividade econômica”, “combate à evasão tributária”, “aumento da eficiência da administração tributária”, “consideração dos efeitos da renúncia na próxima avaliação bimestral de receitas”, também foram utilizados.

Como aduz Maria Emília Miranda Pureza, em comentários ao inciso II do *caput* do art. 14 da LRF,

³⁴⁴ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 853.

³⁴⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1500.

Trata-se de aliar perdas permanentes de receitas com ganhos de mesma natureza, que representem uma efetiva garantia do ingresso de recursos de longo prazo. Por isso, renúncia de receita fiscal não se compensa com cortes de despesas e nem mesmo com o alargamento natural da base tributária em razão de crescimento da economia, o que torna politicamente mais difícil o cumprimento dessas condições.³⁴⁶

O § 1º do mencionado artigo estabelece o que, para parte da doutrina, significa a definição de benefício fiscal, ao dispor que a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

O § 2º da norma, dispõe que se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* do artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. Novamente, esse dispositivo traz uma série de interrogações sobre a eficácia ou a vigência dos comandos legais que concedem favores fiscais e que não atendem à LRF.

O art. 14 da LRF possui ainda um § 3º, cujo conteúdo reza que o artigo não se aplica às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da CF, na forma do seu § 1º (impostos regulatórios) e ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Sobre a primeira exceção, ela se justifica para se alinhar à CF, uma vez que o constituinte possibilitou o manejo de alíquotas dos impostos regulatórios por meio de ato do Poder Executivo, condizente com a função desses impostos, de regulação da economia, existindo a necessidade de rápida intervenção em algumas situações. Porém, a exceção ao art. 14 da LRF é apenas para a alteração de alíquotas. Se o Governo deseja operar o gasto tributário por via de qualquer outra figura do direito tributário, como a isenção, por exemplo, deverá se submeter aos ditames do artigo da LRF.

3.5.1 Os incisos I e II do art. 14 e o Acórdão 2198/2020 do Tribunal de Contas da União

Até o advento do Acórdão TCU nº 2198/2020, não se tinha notícia de questionamentos recaindo sobre eventual impossibilidade de observância ao art. 14 da LRF pelo cumprimento

³⁴⁶ PUREZA, Maria Emília Miranda. Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais- Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários. **Cadernos ASLEGIS**, vol. 08, nº 29, maio/ago 2006, p. 59-60. Disponível em: <<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/11013>>. Acesso em: 3 mai. 2022.

do seu inciso I ou II, alternativamente. A mencionada decisão exarada pela Corte de Contas causou dúvidas e gerou dissensos sobre a correta interpretação do comando.

A decisão teve origem em representação formulada pelo Ministério Público junto ao TCU sobre possíveis irregularidades relacionadas a indícios de concessão de benefícios tributários decorrentes da Lei Complementar 162, de 6 de abril de 2018 e da Lei 13.606, de 9 de janeiro de 2018, em desacordo com o contido no art. 113 do ADCT, no art. 14 da LRF e no art. 112 da Lei 13.473, de 2017 (LDO de 2018).

A principal questão abordada no Acórdão do TCU pode ser resumida como um direcionamento à obrigatoriedade, quando da concessão e ampliação de benefícios e incentivos tributários, de atendimento ao inciso II do art. 14 da LRF para a conformação com o pressuposto da gestão fiscal estabelecido, entre outros, no art. 1º, § 1º, art. 4º, inciso I, alínea “a”, § 2º, incisos II e V; e 5º, incisos I e II da LRF.

Segundo a decisão, o cumprimento do inciso I do art. 14 da LRF, na situação fiscal em que o país se encontra, de déficits sucessivos, não se revela suficiente para atender a outros comandos da LRF e da LDO de 2019. Trechos da instrução elaborada no âmbito da Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU, que embasaram o Voto do Ministro Relator e, ao fim, a posição do Plenário do TCU, demonstram a preocupação:

123. Ao ponto que se chega, é oportuno indagar: i) num cenário árido, marcado por sucessivos déficits primários imoderados que se avolumaram no último quinquênio, seria razoável a União adotar como alternativa às medidas de compensação à renúncia de receita o carregamento da dívida pública com a produção de déficits primários? ii) a estratégia de fazer parecer que as renúncias de receita seriam “compensadas” pela sua incorporação à LOA, a despeito do agravamento da crise fiscal marcada pelo aumento dos sucessivos déficits primário e nominal, constituiriam medida legítima que se possa reputar consistente com as premissas e os objetivos da política econômica nacional definidos pelo AMF que integra a LDO?

(...).

130. Num cenário de equilíbrio orçamentário, tal como descrito no art. 4º, inciso I, ‘a’ da LRF (entre receitas e despesas), é incontroverso que os Poderes Executivo e Legislativo dispõem de condições necessárias para escolher a melhor alternativa de compensação das renúncias de receita, podendo optar por considerar o seu valor na estimativa de receita da LOA (o que pode ensejar a supressão de outras despesas para acomodar o impacto do benefício concedido ou até mesmo a revisão de outras renúncias) ou aumentar a receita mediante elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

131. A incorporação do impacto da renúncia na estimativa de receita da LOA, porém, não se revela coerente e razoável em cenário de grave restrição fiscal, marcado por déficits imoderados que não possam ser compensados por superavit plausível, como se tem verificado nas contas da União nos últimos anos. A prudência que deve permear a concessão de benefícios fiscais não tem prevalecido, resultando numa trajetória ascendente de renúncias em relação ao PIB em descompasso com a geração de déficits a partir de 2014: Valores em bilhões de R\$ Exercício Benefícios Tributários / PIB Resultado Fiscal Deficit Primário Deficit Nominal 2000 2,22% 2001 2,31% 2002 2,48% 2003 2,00% 2004 1,80% 2005 2,00% 2006 3,20% 2007 3,80% (...).

Os alertas do TCU, constantes do Acórdão nº 2198/2020, na seara da utilização do inciso I do art. 14 da LRF, devem ser analisados sob o viés financeiro-econômico, porque legalmente, a condição básica (ou compensação orçamentária) continua norma válida e hígida no ordenamento legal, sendo uma das possibilidades veiculadas pela LRF para o cumprimento do art. 14.

Não há como invocar o disposto no § 2º do art. 14 da LRF, consubstanciado numa condição eleita pela LRF, vinculada à implementação das medidas do inciso II, para que o benefício entre em vigor. No caso do inciso I do art. 14 da mencionada Lei, não há amparo semelhante para fulminar a sua utilização legal.

O Parecer SEI Nº 589/2021/ME,³⁴⁷ da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, também foi nessa direção, ao emitir orientação aos órgãos do Ministério da Economia sobre a interpretação jurídico-tributária acerca da decisão do TCU.

Na sequência da decisão exarada no Acórdão nº 2198/2020, o Tribunal foi provocado por Consulta do Presidente do Senado Federal, Senador Rodrigo Pacheco, acerca da aplicabilidade do inciso I do art. 14 da LRF, em razão do alerta veiculado ao Poder Executivo na forma do item 9.2.1 do Acórdão 2.198/2020-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Vital do Rêgo, no sentido de que o mencionado alerta poderia dar azo à interpretação equivocada de que propostas legislativas para concessão de benefícios de natureza tributária estão impreterivelmente condicionadas a medidas de compensação do art. 14, inciso II, da LRF.

Em nova análise da questão, a Corte de Contas esclareceu, por intermédio do Acórdão nº 2692/2021-Plenário, em sessão realizada em 17 de novembro de 2021, que

Observadas as condições do **caput** do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, a demonstração pelo proponente de que eventual renúncia de receita tributária foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, na forma do art. 14, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias, não exigirá medidas de compensação, na forma do art. 14, inciso II, da Lei Complementar 101/2000, se o impacto orçamentário-financeiro da respectiva renúncia tributária se der a partir do exercício financeiro a que se referir a respectiva Lei Orçamentária Anual.³⁴⁸

³⁴⁷ Parecer obtido junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por intermédio de pedido feito com base na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 – Lei de Acesso à Informação.

³⁴⁸ Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2692%2520ANOACORDAO%253A2021%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse>. Acesso em: 10 dez. 2021.

Ou seja, o TCU, expressamente, reconheceu o caráter alternativo do cumprimento dos incisos I ou II do art. 14 da LRF. A assertiva, livre de dúvidas, foi reafirmada pelo Tribunal quando ele complementou seu posicionamento nos seguintes termos:

Além das exceções expressamente previstas nos incisos I e II do § 3º do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, o atendimento ao inciso I do art. 14 dessa Lei Complementar, com a demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, na forma do art. 12 da Lei Complementar 101/2000, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias, torna não obrigatórias a previsão e a implementação de medidas de compensação na forma do inciso II do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, dado que as condições dos incisos I e II do art. 14 dessa Lei Complementar são alternativas, sendo legalmente possível cumprir apenas um desses incisos.

Realmente, não há fundamentos de ordem legal a amparar a nulidade do inciso I do art. 14 da LRF pelo TCU, ainda que considerados os sucessivos déficits fiscais suportados pelo País nos últimos anos. Sob o aspecto do momento da tomada da decisão e de pressupostos de maior legitimidade democrática, não faria sentido anular justamente a condição básica em detrimento da condição alternativa, uma vez que aquela remete os debates sobre a concessão de gastos tributários para o processo orçamentário, fórum que deveria ser o principal espaço para decisões desse jaez.

Consigne-se, entretanto, que por ocasião do julgamento da Consulta do Presidente do Senado Federal, o TCU fez expressivas considerações sobre a relação dos gastos tributários e a questão dos *déficits*, assim como a necessidade de observância dos princípios da prudência fiscal e da transparência na utilização dessa forma de dispêndio de recursos públicos.

Uma das preocupações do TCU, é que a parcimônia se justifica, também, porque uma vez concedidos benefícios e incentivos tributários, a sua revogação é tarefa difícil, havendo sérios riscos de que se tornem permanentes, bastando volver o olhar para a quantidade de benefícios tributários vigentes sem prazo de validade, não obstante os esforços empreendidos pelas LDOs da última década na determinação de fixação de prazo de vigência de cinco anos nas leis concessivas.

3.5.2 A conjugação dos incisos I e II: uma terceira alternativa possível?

É viável o atendimento ao art. 14 da LRF com a aplicação conjugada de seus incisos I e II, ou seja, apresentando medida de compensação conforme previsão do inciso II para o ano em curso (ano em que o benefício entra em vigência) e, para os anos seguintes, previsão da renúncia na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12 da LRF, e demonstração de que

não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias, conforme disposto no inciso I do art. 14 da LRF?

A doutrina se refere ao inciso I do art. 14 da LRF como "condição básica" e ao inciso II, como "condição alternativa". Weder de Oliveira bem sintetiza o que representa, na prática, o inciso I:

Esse é o pilar central do sistema de controle instituído pela LRF sobre a concessão de benefícios tributários: **levar a discussão para o momento e o local em que se debate o Orçamento do ano seguinte, em que custos e benefícios possam ser devidamente ponderados no espaço público mais adequado a discutir gastos públicos diretos e indiretos.** (Os grifos não constam do original).³⁴⁹

O Acórdão TCU nº 747/2010, entendeu pela possibilidade dessa utilização conjugada dos incisos I e II do art. 14, quando dispôs:

Entende-se ser razoável que, para as renúncias instituídas com base no inciso II, isto é, sem que haja previsão na LOA, o mesmo mecanismo pode ser aplicado. Ou seja, as medidas de compensação devem vigor no exercício em que as renúncias entrarem em vigor e, nos demais exercícios, a sua consideração na previsão das receitas orçamentárias constitui a garantia de que as renúncias não afetarão as metas fiscais.

Confira-se a íntegra do item respectivo do acórdão nº 747/2010:

9 CUMPRIMENTO DO INCISO II DO ART. 14 DA LRF

9.1 A condição do inciso II deverá ser observada caso a renúncia seja concedida após a aprovação da Lei Orçamentária e não tenha sido considerada na estimativa da receita dessa lei. Nessa hipótese, a concessão ou ampliação de renúncia de receita deverá ser acompanhada de medidas de compensação no exercício em que entrar em vigor e nos dois subsequentes.

9.9.9 No inciso II, é estabelecido que as medidas de compensação deverão vigor 'no período mencionado no caput', qual seja, o exercício em que iniciar a vigência da renúncia e nos dois seguintes. Os três exercícios correspondem ao mesmo período abrangido pela estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia. No entanto, como visto no item 8 deste relatório, no inciso I do art. 14 da LRF, há a alternativa de que a renúncia tenha sido prevista na lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO. Se a concessão ou ampliação de renúncia de receita se der com base nesse inciso, nos exercícios subsequentes ao de sua implementação, a renúncia será contemplada na previsão de receitas das respectivas leis orçamentárias. Portanto, pode-se extrair do inciso I que, para os anos seguintes ao da instituição ou ampliação da renúncia de receita, esse mecanismo garante que a desoneração não afetará as metas fiscais estabelecidas.

(...)

9.9.10. Nesse sentido, entende-se ser razoável que, para as renúncias instituídas com base no inciso II, isto é, sem que haja previsão na LOA, o mesmo mecanismo pode ser aplicado. Ou seja, as medidas de compensação devem vigor no exercício em que as renúncias entrarem em vigor e, nos demais exercícios, a sua consideração na previsão das receitas orçamentárias constitui a garantia de que as renúncias não afetarão as metas fiscais. Contudo, ressalta-se que as medidas de compensação vigentes deverão ser especificadas nos demonstrativos exigidos no art. 4º, § 2º, inciso V, e no art. 5º, inciso II. (...) (Os grifos não constam do original).

9.9.11. **Constata-se, pois, que, na instituição de renúncias de receitas em 2009, conforme amostra de normativos analisada no âmbito deste trabalho, o Poder Executivo tem cumprido o inciso II do art. 14 da LRF ao estabelecer**

³⁴⁹ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 853.

compensações às renúncias de receitas, por meio de aumento de alíquotas de impostos e contribuições (PIS, Cofins e IPI), bem como da previsão de que o efeito das desonerações que vigorarem nos anos de 2010 a 2013 será considerado quando da elaboração do projeto de lei orçamentária anual. (Os grifos não constam do original).

A polêmica reside no trecho destacado da redação do inciso II do art. 14 da LRF, que alude ao “período mencionado no *caput*” e, este, por sua vez, faz remissão a “no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”:

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. (Os grifos não constam do original). (Os grifos não constam do original).

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 diretriz es orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...). (Os grifos não constam do original).

Todavia, o *caput* do artigo não exige que seja atendida **apenas uma** das seguintes condições, mas **pelo menos uma** das seguintes condições. Logo, se é “pelo menos”, significa que **podem ser** as duas condições, legitimando a conjugação dos incisos I e II, para o atendimento ao art. 14 da LRF. Não há lógica em ter que instituir alguma das medidas do inciso II, mais penosas aos contribuintes não contemplados com o gasto tributário, para todo o período de 3 (três) anos, quando se poderia optar por instituí-las para vigor apenas no ano em que a renúncia começar a vigor e, para os 2 (dois) anos seguintes, fazer a previsão na lei orçamentária.

O Processo nº TC 003.850/2016-1, Acórdão TCU nº 263/2016, também traz elementos que interessam à discussão. Referido Acórdão, tratou de consulta formulada pelo então Ministro de Estado da Fazenda Nelson Henrique Barbosa Filho, objetivando buscar resposta ao seguinte questionamento:

A exigência de implementação de medidas para compensação de renúncia fiscal, consoante dispõe o art. 14, inciso II e § 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal, pode se considerar cumprida a partir do aumento em alíquotas de tributos outros (ocorrido na mesma data de implementação do benefício fiscal e com gradação suficiente para neutralizar o impacto fiscal considerando-se o exercício, como um todo), ainda quando tais tributos devam obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal?

Do Acórdão TCU nº 263/2016, extrai-se raciocínio que se amolda à posição ora exposta:

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. conhecer da consulta, por preencher os requisitos de admissibilidade previstos no art. 264, inciso VI, §§ 1º e 2º, do Regimento Interno do TCU;

9.2. responder ao consulente que:

9.2.1. para fins do disposto no art. 14, inciso II e § 2º, da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a exigência de implementação de medidas de compensação para concessão ou ampliação de renúncias de receitas é considerada cumprida:

9.2.1.1. a partir da elevação de alíquotas de tributos, por meio de lei ou de decreto, na data de publicação da lei ou do decreto, ainda que tais tributos devam obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal, desde que o ato normativo que promova a elevação de alíquota se mantenha eficaz ao longo de todo o exercício financeiro e que o valor a ser arrecadado após a noventena, mas no mesmo exercício, seja suficiente para neutralizar o impacto orçamentário-financeiro da renúncia naquele exercício;

9.2.1.2. a partir da elevação de alíquotas de tributos, por meio de medida provisória, na data de conversão da medida provisória em lei, ainda que tais tributos devam obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal, desde que o ato normativo que promova a elevação de alíquota se mantenha eficaz ao longo de todo o exercício financeiro e que o valor a ser arrecadado após a noventena, mas no mesmo exercício, seja suficiente para neutralizar o impacto orçamentário-financeiro da renúncia naquele exercício;

9.2.2. para os exercícios financeiros seguintes ao da concessão ou ampliação da renúncia de receita, o mecanismo previsto no inciso I do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal exige que a renúncia seja considerada nas estimativas de receita das respectivas leis orçamentárias, na forma do art. 12 dessa mesma Lei, de modo a não afetar as metas fiscais estabelecidas nas respectivas leis de diretrizes orçamentárias; (Os grifos não constam do original).

Não fosse possível a utilização do mecanismo de conjugação dos incisos I e II do art. 14 da LRF, qual seria, portanto, a razão de o TCU dizer que "para os exercícios financeiros seguintes ao da concessão ou ampliação da renúncia de receita, o mecanismo previsto no inciso I do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal exige que a renúncia seja considerada nas estimativas de receita das respectivas leis orçamentárias, na forma do art. 12 dessa mesma Lei, de modo a não afetar as metas fiscais estabelecidas nas respectivas leis de diretrizes orçamentárias"?

A conjugação dos incisos I e II do art. 14 da LRF, já foi utilizada, como se pode constatar da MP nº 497, de 27 de julho de 2010:

(...).

11. A renúncia de receitas decorrente dos incentivos do RECOM foi estimada em R\$ 350,69 milhões para a construção dos doze estádios-sede para a Copa do Mundo de 2014, distribuídos nos quatro anos que antecedem a Copa do Mundo FIFA 2014, resultando em renúncias anuais de: a) R\$ 35,07 milhões para 2010; b) R\$ 70,14 milhões para 2011; c) R\$ 140,28 milhões para 2012; d) R\$ 105, 21 milhões para 2013; e e) não há renúncia prevista para 2014.

12. Em relação ao art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, **cabe esclarecer que a renúncia prevista para o ano de 2010 será compensada com o aumento da arrecadação decorrente da diminuição do redutor das alíquotas do Imposto de Importação para peças automotivas, disposto no art. 10. Para os anos de 2011 e seguintes, a renúncia fiscal será considerada na elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual, de forma a não afetar as metas de resultados fiscais, previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias** (Os grifos não constam do original).³⁵⁰

³⁵⁰ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm>. Acesso em: 25 mai. 2022.

A MP nº 497, 2010, foi bastante alterada no Congresso Nacional, onde vários outros gastos tributários foram acrescentados ao texto original. Ela veio a se transformar na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. Sobre a mencionada Lei, foi apresentada ao TCU,

Representação do Ministério Público junto ao TCU (MP/TCU), fundamentada em documentação encaminhada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), com vistas à apuração de supostas irregularidades, relativas à inobservância do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) quando da aprovação da Lei 12.350, de 21 de dezembro de 2010, que instituiu desonerações tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo da Fifa 2014.

Trata-se do Processo nº TC 027.965/2014- 7, Acórdão TCU nº 529/2015. Ao analisar o teor das medidas tributárias constantes da Lei n 12.350, de 2010, o Tribunal separou a apreciação em dois grupos: 1) Desonerações relativas à organização e operacionalização de atividades necessárias a realização da Copa das Confederações 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014 no Brasil (arts. 3º a 16 da Lei 12.350/2010; e 2) Regime Especial de Tributação para Construção, Ampliação, Reforma ou Modernização de Estádios de Futebol (Recopa), estabelecido nos arts. 17 a 21 da Lei 12.350/2010.

Aqui, interessa mais o segundo grupo, do RECOPA. Abaixo, a posição do TCU acerca do quanto apresentado pelo Poder Executivo na Exposição de Motivos da MP nº 497, de 2010. Do Voto do Ministro Relator do Acórdão TCU nº 529/2015, constou:

IV

14. Em relação ao Regime Especial de Tributação para Construção, Ampliação, Reforma ou Modernização de Estádios de Futebol (Recopa), constatou-se a observância dos normativos pertinentes quando da implantação desse regime de desoneração. Nesse sentido, transcrevo o seguinte trecho da instrução da unidade técnica:

(...).

62. Em suma, apesar de ter sido aprovado por lei ao final de dezembro 2010 (Lei 12.350/2010), o Recopa somente se efetivou a partir de 2012, quando já havia sido previsto no DGT que acompanhou o projeto de Lei Orçamentária para 2012 (peça 10, p. 17).

63. Conclui-se que a concessão da renúncia de receita do Recopa, efetivada por meio da Lei 12.350/2010, foi acompanhada da estimativa de impacto para o ano em que entraria em vigor e para os dois seguintes, conforme consta da EMI 111/MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT, de 23/7/2010. Além disso, no mesmo documento, indicou-se a medida de compensação que seria utilizada no primeiro ano de vigência da renúncia, **sendo que o impacto na arrecadação gerado pelo benefício nesse primeiro exercício (2010) seria totalmente compensado com o ganho de arrecadação decorrente da diminuição do redutor das alíquotas do Imposto de Importação para peças automotivas**, conforme visto anteriormente.

15. Diante do exposto, acolho o parecer da unidade técnica e voto por que o Tribunal adote o Acórdão que ora submeto à deliberação deste Colegiado. TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 18 de março de 2015.

BENJAMIN ZYMLER
Relator

A Representação que deu origem ao Acórdão TCU nº 529/2015, foi considerada parcialmente procedente, uma vez que relativamente ao RECOPA, o Tribunal entendeu que o art. 14 da LRF foi devidamente cumprido por intermédio da apresentação de medidas de compensação com fulcro no inciso II do art. 14, cumulado com o cumprimento do inciso I do mencionado artigo, em relação aos anos seguintes.

Sob o prisma jurídico, não há vedações à utilização conjugada dos incisos I e II do art. 14 da LRF. Ou seja, não é ilegal a implementação das medidas de compensação constantes do inciso II do art. 14 da LRF para o ano em que o gasto tributário entrar em vigência e cumprimento do inciso I para os demais anos. Porém, como toda determinação legal que remete à persecução do equilíbrio fiscal, a construção não está indene de sensibilidades.

A primeira delas pode ser traduzida em preocupações semelhantes às vertidas pelo TCU no Acórdão nº 2198/2019. Se em tempos de déficits primários, do ponto de vista do equilíbrio das contas públicas, é complicada a compensação apenas pelo inciso I do art. 14 da LRF, também o será remeter a compensação dos anos seguintes àquele em que o gasto tributário entrar em vigência para o inciso I, situação em que a compensação pela majoração ou criação de tributos do inciso II cobriria somente o primeiro ano de vigência do gasto tributário.

A segunda é que a sistemática também leva à realidade de que o cumprimento da LRF, para os anos seguintes ao que o gasto tributário entra em vigência, fica atrelado a uma promessa futura, de previsão na LOA, o que significa, na prática, que dependerá de o Poder Executivo incluir esse gasto no DGT e ele ser considerado pelo Parlamento quando da discussão e votação da LOA.

E se esse gasto tributário, relativamente aos anos seguintes ao seu primeiro ano de vigência, não constar do DGT? E se, mesmo constando, os Parlamentares não anuírem com a redução da receita ou corte de despesas em razão desse gasto tributário cuja compensação pelo inciso II do art. 14 da LRF foi suficiente para compensar apenas o gasto relativo ao primeiro ano de vigência da medida? O benefício que originou esse gasto tributário deve ser revogado?

As leis concessivas dos benefícios tributários que originaram os gastos foram apreciadas pelo Parlamento, que não pode se valer do argumento de que tais atos não contaram com a sua aprovação, então, a edição desses atos normativos, por si só, deve ser suficiente para determinar a inclusão do gasto tributário no DGT e a previsão na estimativa de receita da LOA.

Nesse contexto, os questionamentos poderiam se fazer mais presentes nos casos de medidas provisórias que veiculam gastos tributários, que ainda não foram apreciadas pelo Congresso Nacional.

E em relação a atos normativos que concedem benefícios tributários, mas que originam gastos tributários apenas para o ano seguinte à sua edição? Nesses casos, que constaram de algumas medidas provisórias nos últimos anos, duas questões opostas se sobressaem:

- 1) esses atos contrariam a LRF, que impõe o atendimento ao inciso I ou II do art. 14 anteriormente ou ao mesmo tempo em que editado o ato que cria o gasto tributário? Essa tem sido a posição do TCU;
- 2) o ato apenas cria o gasto, mas ele ocorrerá efetivamente não no momento de sua criação, mas em momento posterior, no exercício seguinte, para que seja viável a sua inclusão no DGT e a sua consideração na estimativa de receitas da LOA e, assim, não contrariar a LRF.

A última assertiva é mais condizente com uma interpretação jurídica que preza o conjunto da obra. Por mais que pareça que o Executivo esteja fazendo “bondades com o chapéu alheio”, efetivamente, não há o comprometimento do equilíbrio fiscal, porque não há a fruição de benefício tributário no ano em curso, já que a autorização para tanto foi remetida para o exercício seguinte.

O complicador da situação é também se o gasto não constar do DGT e, mais grave ainda, se o Congresso Nacional não concordar com a consideração do gasto tributário respectivo na estimativa de receita da LOA, o que faria sentido apenas em se tratando de medidas provisórias ainda não apreciadas pelo Parlamento.

Nessa situação, se o dispositivo legal que concedeu o benefício veiculou a sua fruição à consideração do gasto na estimativa de receitas da LOA, e se isso não ocorreu, não restará alternativa ao gestor público a não ser revogar o ato concessivo ou, apresentar as medidas de compensação constantes do inciso II do art. 14 da LRF, sob pena de comprometimento do equilíbrio fiscal.

O ponto central aqui remete a questões de controle, de governança. É necessário o máximo de rigor por parte da Administração Tributária em monitorar os atos normativos dessa natureza, se foram considerados na LOA, e tomar/propor as medidas pertinentes, caso não tenham sido.

Há, ainda, uma tese mais recente sobre o cumprimento do art. 14 da LRF, elaborada por José Maria Arruda de Andrade, que vale a pena conhecer, em que a responsabilidade fiscal seria dinâmica – aferida no momento da aprovação do orçamento anual. Segundo o professor,

O atendimento às regras de responsabilidade fiscal é dinâmico e deve ser aferido no momento da aprovação do orçamento anual. Se houver necessidade de compensação da renúncia, esta só será válida após cumprida a compensação (art. 14, inciso I da LRF) e, no que defendemos, se a alternativa legal utilizada para viabilizar uma renúncia foi a demonstração de que o esforço fiscal dos anos seguintes levou em conta

a correspondente frustração de receita (art. 14, inciso I da LRF), se tais números não estiverem presentes no momento da aprovação legal da renúncia, ela poderá ser cumprida antes de aprovado o orçamento. Se o Executivo se recusar a fornecer dados da renúncia, caberá ao Legislativo exigí-los.³⁵¹

Como o próprio nome já indica, há um caráter de dinamismo que a tese pretende imprimir ao processo de compensação orçamentária dos gastos tributários.

Relativamente aos gastos tributários ainda não aprovados, a tese se mostra coerente, porque defende que a adequação fiscal seja aferida no momento da aprovação do orçamento anual. Assim, caso os Parlamentares e o Executivo queiram instituir, ampliar ou prorrogar gastos tributários, deverão planejá-los, submetendo as propostas, para o próximo exercício, à discussão e aprovação na LOA.

O problema ocorre quando se está diante de propostas legislativas aprovadas (sejam de iniciativa do Executivo ou do Legislativo) durante o ano em curso, regido por uma LOA que não se pode alterar para reestimar as despesas e receitas, sem o atendimento do art. 113 do ADCT, do art. 14 da LRF e da LDO. Nessa situação, restaria o § 2º do art. 14 da LRF e sua baixa efetividade.

Endereçar o cumprimento das normas de responsabilidade fiscal de legislação aprovada nessas condições para o orçamento que vigerá apenas no ano seguinte deixa a descoberto o equilíbrio fiscal do ano em curso (ano em que o gasto é autorizado). O inciso II do art. 14 da LRF tem uma função muito importante em tais situações, ao exigir a compensação pelo aumento de tributos.

3.5.3 Isenção em caráter não geral; redução discriminada de tributos e tratamento diferenciado

No Capítulo 2, discorreu-se sobre uma fração do problema que esta pesquisa se propôs a responder, qual seja, se as expressões “benefícios e incentivos tributários”, “renúncia de receitas tributárias” e “gasto tributário” estão suficientemente conceituados ou definidos para a correta identificação dos gastos tributários. A outra parte da pesquisa possui igual finalidade, mas o objeto são as expressões “isenção em caráter não geral”, “redução discriminada de tributos ou contribuições” e “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, constantes do § 1º do art. 14 da LRF.

³⁵¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. Responsabilidade Fiscal dinâmica e incentivos tributários: de quem é o dever de apresentar os números do impacto fiscal? **Revista Fórum de Direito Financeiro Econômico**, Belo Horizonte, ano 10, nº 19, p. 189-213, mar./2020/ago./2021.

Nesse momento, a concentração será no segundo componente do problema de pesquisa: saber se as expressões “isenção não geral”, “redução discriminada de tributos” e “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, estão suficientemente conceituadas ou definidas para a correta identificação dos gastos tributários.

Relembrando que a hipótese apresentada é de que não há conceituações ou definições robustas, ou são elas insuficientes, acerca destas locuções, gerando confusão conceitual e insegurança jurídica na aplicação do art. 14 da LRF.

No § 1º do art. 14 da LRF, afirma-se que “a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Como já mencionado, há consideráveis discussões doutrinárias se esse § 1º veicula, ou não, a definição de benefícios tributários. Para que a resposta fosse positiva, seria necessário identificar como sinônimos renúncia e benefícios, quando, na verdade, a corrente que aduz ser benefício e renúncia causa e consequência, faz mais sentido. Essa é a posição de Celso de Barros Correia Neto, quando ele explica que:

A redação sugere relação de causa e consequência entre incentivos e renúncias fiscais: a renúncia de receita seria efeito (externo), o ‘impacto orçamentário-financeiro’ da regra de incentivo. Estariam, então, afastados benefícios fiscais em sentido amplo, que não ensejem impacto orçamentário, por exemplo, a simples ampliação do prazo de recolhimento de tributo.³⁵²

Sobre o exemplo trazido pelo doutrinador, há quem entenda que a ampliação do prazo de recolhimento de tributo é benefício que implica em renúncia de receitas, porque altera o fluxo de caixa da União, nos casos dos tributos federais. Não obstante, o STF parece indicar que o mero diferimento, se não vier acompanhado de medida de efetiva desoneração, não configura benefício fiscal, conforme se vê do julgamento da ADI 4481 /PR (Ação Direta de Inconstitucionalidade; Relator(a): Min. Roberto Barroso; j. 11/03/2015; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Publicação Processo Eletrônico DJe-092; p. 19-05-2015)³⁵³ e do RE

³⁵² CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 237.

³⁵³ Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. **De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.** 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema

1041587 AgR/PR (Ag. Reg. no Recurso Extraordinário; Relator Min. Roberto Barroso; Primeira Turma; p. 13/10/2017).³⁵⁴

Tathiane Piscitelli também parece trafegar na direção das renúncias como consequências dos benefícios quando, em comentários ao § 1º do art. 14, afirma que

(...) **ainda que o dispositivo não defina renúncia de receita e apenas enumere as hipóteses em que ela se verifica**, ele possibilita concluir que o instituto terá lugar em razão de dispensa do pagamento de tributo ou penalidades, ou, ainda, de concessão de tratamento tributário favorecido. Conforme destacado anteriormente, a vinculação das ‘renúncias de receita’ aos benefícios tributários se justifica à luz da interpretação conjunta do § 1º do art. 14, com o *caput* do mesmo dispositivo. (Os destaques não constam do original).³⁵⁵

A lista do § 1º é meramente exemplificativa, significando que um sem-número de outros benefícios e incentivos podem se revestir de características que os enquadrem no dispositivo, atraindo a observância do art. 14.

A bem da verdade, o que designa um gasto tributário são as feições que lhes são atribuídas pela legislação, as peculiaridades da concessão do legislador, o regime jurídico, em suma, o desvio ao sistema tributário de referência, para então, constatar se é o caso de benesse tributária que redunde em renúncia de receitas tributárias, ou não.

O § 1º menciona alguns institutos clássicos no bojo dos gastos tributários, como a anistia, remissão e crédito presumido, em torno dos quais esta pesquisa não se deterá em razão da existência de farta produção acadêmica a respeito.

de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

Decisão:

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06 de janeiro de 2006, do Estado do Paraná, e, por maioria, modulou a declaração de inconstitucionalidade para que tenha eficácia a partir desta sessão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Ausente, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Falou, pela requerente Confederação Nacional da Indústria, o Dr. Gustavo Amaral, OAB/RJ 72.167. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 11.03.2015.

³⁵⁴ Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. DIFERIMENTO. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. **CONCESSÃO DE DIFERIMENTO PELO ENTE TRIBUTANTE. INSTITUTO QUE NÃO SE CONFUNDE COM BENEFÍCIO FISCAL.** DESNECESSIDADE DE PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO. 1. O Tribunal de origem, com fundamento na legislação infraconstitucional aplicável (Decreto estadual nº 6.080/2012), concluiu que a norma local não defere benefício fiscal, mas apenas posterga o pagamento do tributo. 2. Dissentir das conclusões do acórdão recorrido demandaria tão somente a análise da legislação infraconstitucional local. 3. **Nos termos da jurisprudência desta Corte, diferimento não pode ser considerado benefício fiscal, podendo ser disciplinado diretamente por legislação do ente tributante.** 4. Inaplicável o art. 85, §11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível, na hipótese, condenação em honorários advocatícios (art. 25 da Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF). 5. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015.

Decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno com aplicação de multa, nos termos do voto do Relator. Primeira Turma, Sessão Virtual de 22 a 28.9.2017.

³⁵⁵ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2021, p. 108-109.

O parágrafo também relaciona subsídios, 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, os quais serão tratados adiante. Quanto aos subsídios, em citação ao TCU, Tathiane Piscitelli, destaca que:

Essa expressão estaria tecnicamente ligada à concessão de benefícios financeiros ('desembolsos realizados por meio de equalizações de juros e preços, bem como assunção de dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional, cujos valores constam do Orçamento da União') e creditícios ('gastos decorrentes de programas oficiais de crédito, operacionalizados por meio de fundos ou programas, a taxa de juros inferior ao custo de captação ou oportunidade do Governo Federal').³⁵⁶

Contudo, prossegue a tributarista,

como as condições a serem cumpridas para que se conceda 'renúncia de receita', nos termos do art. 14, estão limitadas aos benefícios tributários, nos termos do *caput* do dispositivo, entendemos que a melhor interpretação para o termo 'subsídio', contido no § 1º do art. 14, é compreendê-lo como sinônimo de subsídio fiscal – que seria um incentivo tributário, em linhas gerais.³⁵⁷

Weder de Oliveira entende que a expressão “subsídios” pode ter relação com a preocupação do legislador em cobrir todas as possibilidades de gastos tributários disfarçados,

como ocorre nos casos em que se concede subvenção a determinados empreendimentos, como incentivo fiscal, em montante equivalente ao dos tributos recolhidos, ou então financiamentos em condições privilegiadas, configurando subsídios financeiros, com base no montante dos recolhimentos tributários. Em ambos os casos ocorre efetiva redução do ônus tributário pela via do subsídio.³⁵⁸

Acreditamos que pelo fato de o constituinte ter positivado a palavra “subsídios”, no art. 165, § 6º, ela também foi transportada para o art. 14 da LRF, pois o termo não é usual em se tratando de benefícios/gastos tributários.

Uma primeira incursão sobre os termos “isenção em caráter não geral”, “redução discriminada de tributos” e “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, revela, a *contrario sensu*, que a concessão de isenção em caráter geral, a alteração de alíquota e a modificação da base de cálculo que não implique redução discriminada de tributos e outros benefícios que não correspondam a tratamento diferenciado estariam fora do âmbito de incidência do dispositivo.

Não há consenso doutrinário sobre o enquadramento jurídico do instituto da isenção. Há várias teorias a respeito, como os que defendem trata-se de um favor legal que consiste na dispensa do pagamento de tributo devido, ou a mutilação de um dos critérios da regra matriz de

³⁵⁶ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2021, p. 110.

³⁵⁷ *Ibidem*.

³⁵⁸ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 924.

incidência tributária.³⁵⁹ Debate-se, sobretudo, se seria caso de exclusão do crédito tributário ou hipótese de não incidência legalmente qualificada.

O art. 175 do CTN adotou o entendimento de que a isenção exclui o crédito tributário: "surge a obrigação, mas o respectivo crédito não será exigível; logo, o cumprimento da obrigação resta dispensado".³⁶⁰ Nessa linha, o magistério de Luís Eduardo Schoueri:

³⁵⁹ “Dentre as diversas correntes podemos destacar aquela capitaneada por Rubens Gomes de Souza, Geraldo Ataliba, Amílcar de Araújo Falcão e Bernardo Ribeiro de Moraes, sendo que o primeiro foi um dos co-autores do anteprojeto do Código Tributário Nacional, inspirado na doutrina italiana, que definiu o fenômeno da isenção como um favor legal consistente em dispensar o pagamento de um tributo devido. Para tanto argumentando que nestes casos “o tributo é devido, por que existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento”. Para Paulo de Barros Carvalho o Código Tributário Nacional aceita a ideia de que “se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva”. A teoria mais tradicional começou a ser questionada pelo ilustre professor pernambucano José Souto Maior Borges, para quem a isenção seria uma situação de desobrigação tributária. Para Luciano Amaro “Dispensa legal de um tributo é um conceito que calharia bem para remissão (ou perdão) de tributo, nunca para a isenção. Aplicado à isenção, ele suportaria que o fato isento fosse tributado, para que, no mesmo instante, o tributo fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não contraditoriedade das normas jurídicas: um fato não pode ser ao mesmo tempo, tributado e não tributado”.

Temos ainda a proposta teórica de Paulo de Barros Carvalho que, ao definir o fenômeno da isenção, a identificou como uma norma de estrutura, cuja atuação visa “inibir a funcionalidade da regra-matriz de incidência, comprometendo-a para certos casos”. Sendo assim, a norma de isenção atuaria mutilando a regra-matriz de incidência tributária, colocando certos eventos fora do campo da incidência da norma tributária em sentido estrito, atingindo um ou mais de seus critérios essenciais. Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli segue uma linha similar, ao entender que a norma de isenção também pode apresentar-se como uma norma de comportamento, regulando as condutas intersubjetivas das pessoas, ou seja, da mesma forma que a regra-matriz de incidência tributária é uma norma de comportamento a norma de isenção tem uma face de influência comportamental, na medida em que regulamenta um evento a fim de juridicizá-lo, impedindo a aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Isso se dá pelo fato de que, havendo a incidência da norma de isenção, surgirá uma relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, relação esta que confere ao contribuinte o direito de não efetuar o pagamento do tributo e, consequentemente, proíbe a Fazenda Pública de exigir o pagamento.

A influência de Rubens Gomes de Sousa sobre a formulação do Código Tributário Nacional acabou por levar a incluir-se a isenção como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, consoante leitura do artigo 175, I do Código Tributário Nacional, o que reforçaria a tese de que a isenção é uma hipótese de dispensa de pagamento do tributo.

O Superior Tribunal de Justiça tem firme entendimento quanto a isenção como forma de dispensa do pagamento de tributo, como pode ser observado em decisões como o AgRg no REsp 654.061/PR7, o REsp 1137031/RJ,8 REsp 1129750/SC9 e o MS 13.281/DF10.

Na mesma linha, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional adotou a tese de Rubens Gomes de Souza no Parecer PGFN/CAT nº 405/2003 11 e no Parecer PGFN/CAT nº 1955/2011, entendendo que a isenção funciona como favor fiscal consistente na dispensa do pagamento de um determinado tributo. Finalmente, o Supremo Tribunal Federal tem uma posição antiga sobre o tema, seguindo a linha de que a isenção é uma hipótese de dispensa legal do pagamento, entendimento de que serve de premissa nas Súmulas 575 e 576 da Corte Constitucional.

O direito pode criar suas próprias realidades, por meio da produção das normas jurídicas construídas a partir da legislação aprovada no processo regular realizado pelos três poderes da república, cabendo ao Poder Judiciário o papel de definição do sentido de uma norma envolvida em controvérsia, razão pela qual fica claro que para as instituições que compõe a república a leitura mais apropriada da isenção é de que ela é uma hipótese de dispensa de pagamento de tributo, ainda que existam respeitáveis posições da doutrina que sustentem entendimento diverso.” (SILVA, Ênio Alexandre Gomes Bezerra, *in Constituição e Código Tributário Comentados Sob a Ótica da Fazenda Nacional*/Cláudio Seefelder e Rogério Campos, Coordenadores-Gerais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 1058-1059).

³⁶⁰ PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.219

Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída, no art. 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento.³⁶¹

No julgamento da ADI 286/RO³⁶² o STF corroborou a opção do CTN.³⁶³ Há inúmeras classificações da isenção na literatura tributária. Aqui, importam mais aquelas que se relacionam com os termos constantes do § 1º do art. 14 da LRF e a que o art. 179 do CTN admite: as isenções gerais e as específicas.

Pelo CTN, as isenções específicas seriam as efetivadas, 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. As gerais seriam as que não dependem de despacho de autoridade administrativa em requerimento onde o contribuinte comprove o preenchimento de condições e requisitos previstos em lei ou contrato para a sua concessão. Luís Eduardo Schoueri, explica que

(...) quanto à abrangência, são as isenções classificadas em gerais ou específicas; as últimas são aquelas que dependem de um ato administrativo, é bom lembrar, também é previsto em lei, já que a isenção decorrerá da lei. Nesse caso, a isenção específica nada mais é que aquela em que a incidência tributária variará conforme esteja, ou não, presente o ato administrativo presente na própria lei. Ou seja, o ato administrativo é um dos requisitos para que se dê por concedida a isenção.³⁶⁴

Fábio Mauro Medeiros, por sua vez, destaca que:

Isenção de caráter geral é aquela dada a todos os que potencialmente realizam o comportamento tributável. Essa situação pode ocorrer em época de excepcional riqueza para o ente federado, dispensando-se a tributação por um período, ou, ao contrário, quando em situação emergencial, em que toda a população por desastre ou outra razão não tenha condições de honrar as obrigações cívicas, como a tributação. (...). Outra categoria de classificação legal é a isenção especial, onerosa ou

³⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 226

³⁶² Ação Direta de Inconstitucionalidade, Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgamento: 22/05/2002, órgão Julgador: Tribunal Pleno.

³⁶³ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃOINCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra "b", da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia. (os grifos não constam do original).

³⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 624.

condicionada. Nesse caso, a lei pode criar critérios que afaste certos cidadãos ou certas situações em área específica do território do ente tributante da observância da regra geral de tributação, havendo a previsão inclusive na Carta Magna - art. 43, § 2º, III. Os critérios legais de afastamento da tributação, por exemplo, quando geograficamente determinado e sem outras condições, pode ser autoevidente e não precisa de qualquer medida para se constatar a desoneração legal (moradores de um bairro, moradores de um rio em determinado estado, zona franca, etc.).³⁶⁵

Ricardo Lobo Torres defende que a classificação que melhor se amolda ao CTN é a que divide as isenções em gratuitas (gerais), onerosas (específicas), subjetivas e objetivas:

Gratuitas são as isenções concedidas sem qualquer contraprestação por parte do contribuinte. Outorgadas em caráter geral, quase sempre se referem aos impostos indiretos. Não exigem reconhecimento formal. Onerosas, contratuais ou contraprestacionais são as concedidas, a prazo determinado, sob a condição de o contribuinte beneficiado praticar certas atividades ou realizar algum investimento. Delas cuida o art. 179 do CTN. Implicam em verdadeiro contrato, pois estabelecem direitos e obrigações para o Fisco e para o contribuinte. Por isso mesmo não podem ser revogadas unilateralmente. Foram largamente utilizadas no Brasil nos últimos anos, a exemplo do que se fazia no México e em outros países. A política de incremento do turismo, por exemplo, encontrou amparo nas isenções de impostos federais e estaduais condicionadas à construção de hotéis.³⁶⁶

No sentido de ser geral ou individual ("individual" corresponderia ao "específica"):

A isenção poderá ser geral ou individual. Em caráter geral, quando compreende todos os contribuintes do território da entidade tributante ou de determinada região. Individual, quando abrange determinada pessoa ou contribuinte e é concedida, em cada caso, por despacho fundamentado da autoridade administrativa, a requerimento do interessado.³⁶⁷

Ao discutir a natureza jurídica da isenção e suas correntes (se exclusão do crédito tributário ou hipótese de não incidência legalmente qualificada), e para o fim de detectar a aplicação do art. 14 da LRF, Marcello Leal também transita na classificação em gerais e específicas, entendendo que devem observar o art. 14 da LRF as que agraciarem somente uma categoria econômica, determinados contribuintes e não a todos de forma indistinta:

(...). Para o direito financeiro é de crucial importância perceber que a isenção que interessa à Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial ao seu art. 14, é a concedida em caráter não-geral. Não se aplicarão os requisitos concessivos previstos nessa norma se for a isenção concedida em caráter geral, ou seja, que decorra diretamente da lei, independentemente de despacho administrativo. Claro é que a isenção não-geral também é proveniente da lei, contudo necessita de despacho da autoridade administrativa para ser efetivada, decorrente de requerimento do interessado em sua obtenção, através do qual irá provar que preenche todas as condições e requisitos estabelecidos na lei isentiva (art. 179, CTN).

Assim, **somente aquela que agraciara apenas uma categoria econômica, a determinados contribuintes e não a todos de forma indistinta ou a determinada localidade é que deverá observar todos os requisitos legais previstos naquela lei complementar**, além, claro, dos traçados na Carta Magna. A lógica disso é que se a isenção é geral, concedida indistintamente a todos, com a supressão de um (ou mais

³⁶⁵ MEDEIROS, Fábio Mauro. *In Constituição e Código Tributário Comentados Sob a Ótica da Fazenda Nacional*. SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério. (Coordenadores-Gerais). São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 1070.

³⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 309.

³⁶⁷ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 183.

de um) dos aspectos da regra-matriz, não privilegia ninguém individualmente considerado, ou seja, não favorece uma categoria econômica em detrimento de outra. Essa receita, portanto, não constará do planejamento orçamentário, posto que não haverá arrecadação alguma nesse caso em particular. Na isenção de caráter não-geral haverá arrecadação do tributo com referência aquele aspecto da regra-matriz que fora suprimido pela norma isentiva, porquanto algumas pessoas ou categorias econômicas não terão sido beneficiados. Nesse caso, a arrecadação de receitas será afetada, pois parcela daqueles que deveriam contribuir será dispensada deste pagamento. (...). (Os grifos não constam do original).³⁶⁸

A posição acima defende que a isenção geral seria aquela que não favorece categorias econômicas em detrimento de outras e que, portanto, não constará do planejamento tributário, uma vez que nesse caso não haverá arrecadação alguma. Não existindo arrecadação, não haverá que se falar em necessidade de atendimento do art. 14 da LRF.

Na isenção em caráter não geral, ao contrário, "haverá arrecadação do tributo com referência aquele aspecto da regra-matriz que fora suprimido pela norma isentiva, porquanto algumas pessoas ou categorias econômicas não terão sido beneficiados", o que provocaria a observância da LRF.

Ocorre que o art. 14 da LRF considera a perda de receitas em potencial, o que não se coaduna com a afirmação de que uma isenção geral, por ser para todos os contribuintes, não constará do planejamento tributário porque não haverá arrecadação e, conseqüentemente, não existindo arrecadação, não haverá o alcance do art. 14 da LRF.

Argumentos como o de que a situação material ou fática que ensejou o gasto tributário não existia e, portanto, a arrecadação sobre ela também era inexistente, logo, não haveria que se falar em renúncia (não se renúncia àquilo que não se tem), não devem prosperar.

Veja-se um exemplo que pode ilustrar o ponto: isenção de PIS/COFINS para um determinado grupo de empresas instalar uma fábrica de carros voadores no País. Como no momento da concessão do benefício não existe a fabricação de carros voadores no Brasil, também não existe a arrecadação tributária sobre as bases econômicas respectivas, o que, para alguns, justificaria o alijamento do art. 14 da LRF em tal situação.

Contudo, há doutrinadores que sustentam que benefício tributário (que enseja renúncia de receitas e, assim, é um gasto tributário) acarreta redução da arrecadação potencial:

A LRF não faz nenhuma distinção entre o benefício tributário que incida sobre situações tributárias preexistentes e benefício tributário que afetará situações que serão materializadas no futuro. Não faz nenhuma distinção entre redução de receita que vinha sendo arrecadada ou de receita passível de ser arrecadada. Nesse aspecto, o

³⁶⁸ LEAL, Marcello. **Isenção: natureza jurídica e requisitos para sua concessão**. Disponível em: <<https://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/121943059/isencao-natureza-juridica-e-requisitos-para-sua-concessao>>. Acesso em: 23 abr. 2020.

conceito da LDO não deixa dúvidas: benefício tributário acarreta redução da arrecadação potencial.³⁶⁹

A redução da arrecadação em potencial também consta da definição de gasto tributário da RFB e das definições de benefícios e incentivos colacionados pelas LDOs pretéritas.³⁷⁰

De acordo com Weder de Oliveira, a classificação ou distinção entre gerais e específicas que o CTN faz não interessa para identificar se a isenção geral é um benefício tributário ou não. Ainda segundo o autor, a classificação das isenções em gerais, especiais e específicas, do jurista José Souto Maior também não avança para diferenciar isenções gerais e não gerais para fins de enquadramento como benefício tributário. Salienta que a LRF

(...) deu a esse tipo de isenção o sentido de exclusão do crédito para todos os contribuintes do tributo, o que lhe retiraria concretamente o caráter de tratamento discriminado. Portanto, contrapôs isenção para todos (isenção em caráter geral) e isenção discriminada, para certa parcela de contribuintes (isenção em caráter não geral).” Para ele, **trata-se de hipótese de remotíssima possibilidade de ocorrência, exceto em condições econômicas e sociais excepcionais.** (Os grifos não constam do original).³⁷¹

Em citação a Aliomar Baleeiro, Ricardo Alessandro Castagna, realça que

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.³⁷²

E complementa a reflexão, no seguinte sentido:

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**

³⁶⁹ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas.** Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 893-894.

³⁷⁰ “Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, **reduzindo a arrecadação potencial** e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.” (os grifos não constam do original). Disponível em: <Conceito de Gasto Tributário — português (Brasil) (www.gov.br)>. Acesso em: 27 mai. 2022.

Art. 89, § 2º da Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011: “São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, **produzindo a redução da arrecadação potencial** e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.” (os grifos não constam do original). Disponível em: [L12465 \(planalto.gov.br\)](http://L12465.planalto.gov.br). Acesso em 27 maio 2022.

³⁷¹ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas.** Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 922-924.

³⁷² CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O Direito Financeiro dos Gastos Tributários – Planejamento, Governança e Controle.** São Paulo: Dialética, 2021, edição Kindle, p. 704.

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. (Os grifos não constam do original).³⁷³

Elcio Fiori Henriques também compreende que “qualquer isenção concedida em caráter específico, que não se aplique à totalidade dos contribuintes, enquadra-se no conceito de ‘benefício fiscal’, na medida em que constitui uma norma de exceção”.³⁷⁴

Gasto tributário que contempla apenas determinadas categorias econômicas ou determinados contribuintes serão situações não gerais. Igual raciocínio pode ser feito quando apenas um grupo de contribuintes de determinado tributo é exonerado do pagamento porque estão em um dado momento em situação peculiar, distinta dos demais contribuintes daquele tributo.

Dessa forma, para ser identificada como geral e quedar-se livre da observância das condições do art. 14 da LRF a isenção deve abranger todos os contribuintes do tributo respectivo.

O Parecer SEI Nº 6092/2020/ME,³⁷⁵ da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, ao analisar consulta pertinente ao tema, em situação referente a aumento de limite de isenção de bagagem acompanhada de viajantes, posicionou-se no sentido de que o aumento não seria possível sem o atendimento ao art. 14 da LRF, porque o caso não era de isenção em caráter geral, conforme será exposto na sequência.

A consulta abrangia circunstância de um grupo de contribuintes – os que ingressassem no País por via aérea ou marítima, que teriam o limite de isenção de bagagem acompanhada aumentado de US\$ 500 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América) para US\$ 1000 (mil dólares dos Estados Unidos da América).

Os demais contribuintes que não fossem provenientes de viagens internacionais pela via aérea ou marítima, mas que adquirissem bens similares aos constantes nessas bagagens acompanhadas dos viajantes que aqui aportassem por tais vias eleitas, continuariam sujeitos ao pagamento normal dos tributos.

O Parecer da PGFN, então, verificou o que a RFB considera como sistema tributário de referência para o principal tributo que incidiria sobre a bagagem de viajante em viagem

³⁷³ CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O Direito Financeiro dos Gastos Tributários – Planejamento, Governança e Controle.** São Paulo: Dialética, 2021, edição Kindle, p. 704.

³⁷⁴ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro.** São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 223.

³⁷⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN SEI nº 6092: Isenção. Renúncia de Receita Tributária. Princípio da Isonomia. **Revista Fórum de Direito Tributário-RFDT**, ano 19, nº 112, Belo Horizonte, julho/agosto 2021, p. 201-236.

internacional, por via aérea ou marítima, caso não existisse a cota de isenção, o Imposto de Importação.

Após analisar se o aumento do limite de isenção em questão constituiria um desvio ao sistema tributário de referência, perfazendo, assim, um gasto tributário a atrair o art. 14 da LRF, e entender que a resposta seria positiva, uma vez que tal isenção está vinculada às condições do importador, no caso, os viajantes que ingressarem no País pela via aérea ou marítima, a PGFN consignou:

Uma pessoa que deseja importar bem idêntico ao trazido na bagagem desse viajante internacional, o qual estará isento de tributos aduaneiros, caso esteja dentro das condições legais, terá que pagar os tributos incidentes sobre essa importação. Entendemos, pois, que o aumento dessa cota de isenção constitui um desvio do sistema de referência existente. Tal redução não tem caráter regulatório, pois foram beneficiados apenas alguns importadores daquele bem. Essa diminuição de arrecadação pode ser considerada gasto tributário.

Para estancar dúvidas aos que defenderam que a isenção não seria um tratamento favorecido e um desvio ao sistema tributário de referência porque ela abrangeria os bens em bagagem acompanhada de todos os viajantes que entrassem no País por via aérea ou marítima, ou seja, que dentro desse grupo de contribuintes todos nessa condição estariam sendo beneficiados, portanto, seria uma isenção "geral", que não reivindicaria as medidas do art. 14 da LRF, o Parecer do órgão jurídico explicitou que

Ora, se o benefício, para ser considerado geral, ou dentro do sistema tributário de referência, reclamar apenas que a sua concessão se dê para setor específico ou grupo específico de contribuintes, praticamente todos os benefícios, com raras exceções, serão gerais, fulminando-se, com esse raciocínio, boa parte do art. 14 da LRF (Os grifos não constam do original).

No que concerne à expressão “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, de acordo com Celso de Barros Correia Neto, “tal expressão aponta elemento essencial do conceito de incentivo fiscal, acolhido pela Lei de Responsabilidade Fiscal e, particularmente, pelo art. 14”.³⁷⁶

O autor assinala que não estariam compreendidas na regra do art. 14 da LRF, “as situações de redução indiscriminada de tributos, como a revogação da regra tributária, redução de alíquota e alteração de base de cálculo”.³⁷⁷ Também estariam excluídas de *discrímen* medidas que visam apenas à correção dos efeitos inflacionários, como por exemplo a correção da tabela do imposto de renda aplicável às pessoas físicas”.³⁷⁸

³⁷⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 237.

³⁷⁷ *Ibidem*.

³⁷⁸ *Ibidem*.

De fato, a revogação da regra tributária não dá azo a que algum(s) contribuinte(s) receba(m) tratamento privilegiado em relação a outros, porque a revogação aniquilará a possibilidade de exigência do tributo para todos que antes se encontravam na condição de sujeitos passivos, indistintamente. Assim, na perspectiva dos sujeitos passivos, não haverá tratamento diferenciado.

Porém, na vertente do equilíbrio fiscal, será que não haverá impacto nas contas públicas? Entendemos que a resposta é positiva, na medida em que haverá diminuição de ingressos nos cofres públicos; e porque também será uma forma de o governo gastar recursos públicos, ao exercer a opção de desonerar os contribuintes do pagamento da exação, pondo fim a ela, o que remete novamente à questão da diminuição das receitas.

É possível, portanto, imaginar que nesses casos de revogação de norma tributária haverá impacto na arrecadação, porém, sem necessidade de medidas de compensação pelo art. 14, em razão de escolha feita pelo próprio legislador, que exigiu a presença do tratamento discriminado como condição para a incidência do dispositivo. A LRF contrapôs isenção para todos (isenção em caráter geral) e isenção discriminada, para certa parcela de contribuintes (isenção em caráter não geral).

O critério comum da generalidade, presente nos termos “não geral”, “redução discriminada” e “tratamento diferenciado” poderia levar o intérprete da norma a questionar por qual razão o legislador da LRF optou em não formalizar como causas de gastos tributários situações que pela lógica seriam justamente aquelas que ensejariam maior impacto na arrecadação (maior renúncia de receitas), quais sejam a isenção geral, a redução indiscriminada de tributos e o tratamento não diferenciado para todos os contribuintes do tributo, já que abrangem um número maior de contemplados.

A explicação pode estar na eleição dos princípios da neutralidade e da isonomia tributária como fator de *discrímen*, e não no gasto tributário em si.

Igualmente, nas situações de redução indiscriminada de tributos e de tratamento não diferenciado para todos os sujeitos passivos do tributo não haverá renúncia formal, jurídica, a obrigar a observância do art. 14 da LRF, mas haverá renúncia fática (impacto na arrecadação), porque os recursos que entrariam nos cofres públicos deixarão de aportar, em razão das medidas que estabelecerem esses gastos tributários.

Mas, em quê, efetivamente, consistiria esse tratamento diferenciado e em qual abrangência, a ponto de caracterizar benefício e atrair a LRF? Na esfera da abrangência, por exemplo, deverá abarcar todos os contribuintes do tributo ou, se ela ocorrer apenas dentro de determinado grupo econômico já será suficiente para a não caracterização de tratamento

diferenciado? De igual forma, a expressão “redução discriminada de tributos”, vinculada à alteração de alíquotas ou modificação da base de cálculo dos tributos, carece de maiores precisões.

Referindo-se a ambas as expressões “alteração de alíquotas ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições e “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, Tathiane Piscitelli destaca que a primeira situação implica, naturalmente, em renúncia de receitas tributárias, pois modifica em favor do contribuinte alíquotas e bases de cálculo em patamar inferior ao inicialmente fixados.³⁷⁹

Piscitelli defende que a expressão “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” teve a intenção de abranger situações que não estão explícitas no § 1º do art. 14, dando margem ao aplicador da Lei para incluir no raio das renúncias de receitas, por exemplo, “regimes de tributação favorecida”, como Zona Franca de Manaus e o Simples Nacional.³⁸⁰

Base de cálculo e alíquotas referem-se aos aspectos quantitativos da obrigação tributária. Elcio Fiori Henriques ensina que as reduções da base de cálculo podem ser feitas direta ou indiretamente, por intermédio de deduções, sendo este último caso o mais comum. Para explicar a redução direta, o autor aduz que como a base de cálculo está diretamente ligada ao fato gerador do tributo, haverá uma base de cálculo própria para cada fato gerador.

Assim, quando um ente recebe a competência tributária, já recebe também a base de cálculo definida para a incidência tributária. Cita como exemplo o IRPJ, onde a União somente pode instituí-lo tendo como base a renda ou o lucro das pessoas jurídicas, sendo essa a base de cálculo padrão do tributo. A seguir, a compreensão de Fiori sobre a relação entre sistema de referência, fato gerador, e redução discriminada de base de cálculo:

(...) a base de cálculo da norma de referência (*benchmark*) de um determinado tributo não é, necessariamente, a base de cálculo própria ou máxima para o fato gerador, mas sim a base de cálculo aplicável à generalidade dos casos. **Destarte, conclui-se que haverá o aparecimento de renúncia de receita somente nos casos em que norma legal determinar a redução da base de cálculo de modo discriminado.** (exemplo citado: se lei federal veiculasse uma norma hipotética determinando que a base de cálculo do imposto sobre a renda seria, em todas as situações, equivalente à metade da renda auferida pelos contribuintes, tal norma não se enquadraria no conceito de ‘benefício fiscal’, e por isso não acarretaria renúncias de receita.).

Deve-se ressaltar, contudo, que sem dúvida haverá um *benchmark* diferente para cada fato gerador substancialmente distinto, na medida em que a base de cálculo ‘própria’ para cada hipótese de incidência também será substancialmente distinta. Assim, a redução da base de cálculo que corresponde a um benefício fiscal não será necessariamente a que provoca uma redução discriminada de tributação em relação a todas as demais, mas somente às bases de cálculo

³⁷⁹ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2021, p. 112.

³⁸⁰ *Ibidem*.

instituídas para fatos geradores semelhantes. (Os grifos não constam do original).³⁸¹

A principal dificuldade visualizada refere-se ao argumento de que “a redução da base de cálculo que corresponde a um benefício fiscal não será necessariamente a que provoca uma redução discriminada de tributação em relação a todas as demais, mas somente às bases de cálculo instituídas para fatos geradores semelhantes.” Embora a construção seja provida de razoabilidade, não se pode negar que também há nela um grau de subjetividade.

Não basta que norma redutora da base de cálculo constitua um desvio ao sistema de referência do tributo, ela terá que constituir um desvio ao sistema de referência de um fato gerador em específico e, depois, ser comparada com outras bases de cálculo instituídas para fatos geradores semelhantes para, a partir daí, verificar se ocorreu redução discriminada de base de cálculo e, conseqüentemente, gerado gasto tributário.

Sobre as deduções, formas indiretas de diminuição da base de cálculo, Fiori, realça que “As deduções da base de cálculo são uma técnica utilizada comumente nos tributos sobre a renda para a determinação da renda tributável.” E são, “em grande parte instrumentos legítimos de apuração da base de cálculo de tributos (chamadas de deduções naturais) e não benefícios fiscais.” O exemplo citado é o das despesas operacionais no IRPJ, que “não podem ser consideradas benefícios fiscais, uma vez que buscam apenas a determinação da efetiva base de cálculo do tributo”.³⁸²

Contudo, ele reconhece que há casos em que tais deduções não correspondem à sistemática de apuração do lucro tributável, constituindo verdadeiros gastos tributários. E aqui reside mais uma dificuldade, que é a de identificar quando se trata de descontos que correspondem à apuração normal do valor devido e quando se está diante de um gasto tributário. Destaca que somente o conhecimento preciso da base de cálculo própria do tributo pode ajudar nessa missão de identificação. Fiori faz uma discussão interessante sobre o § 1º do art. 14 da LRF, no que toca às deduções de base de cálculo e a redução discriminada de tributos:

Sobre a questão, certo é que mesmo as deduções permitidas para as totalidades dos contribuintes acarretam redução discriminada de carga tributária, já que somente os contribuintes que possuem valores a serem deduzidos se beneficiam com a referida norma. E mesmo que todos os contribuintes tenham valores a serem deduzidos, ainda assim haveria discriminação, na medida em que uns podem efetuar deduções maiores que os demais.

Dessa forma, **a particularidade das deduções de base de cálculo é que estas quase sempre acarretam redução ‘discriminada’ de tributos, motivo pelo qual praticamente todas as deduções que não correspondem à sistemática natural de apuração da base de cálculo se encaixam no conceito de ‘benefício fiscal’.**

³⁸¹ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro.** São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 235-237.

³⁸² *Ibidem*, p. 238.

Talvez somente os casos em que seja permitida uma dedução de valores pagos compulsoriamente pela generalidade dos contribuintes possam ser caracterizados como deduções indiscriminadas, com efeitos similares para todos os contribuintes. Tal situação ocorre nas regras que permitem deduções de tributos pagos, já que, sendo os tributos devidos por todos os contribuintes de modo igual, sob uma mesma regra de incidência, a dedutibilidade dos valores recolhidos ao erário não representaria uma dedução discriminada, e por isso não se enquadraria no conceito de benefício fiscal. Esse seria o caso da dedutibilidade de IRPF das despesas com contribuição previdenciária oficial. Não é possível afirmar que tal regra de dedutibilidade acarretaria uma redução ‘discriminada’ de tributos, favorecendo mais um grupo de contribuintes do que outros, pois praticamente todos os contribuintes do IRPF, de modo indiscriminado, são obrigados a efetuar o pagamento da referida contribuição. (Os grifos não constam do original).³⁸³

Em relação à alíquota, o legislador é livre para a sua fixação, conforme sua política tributária, observados os princípios constitucionais aplicáveis, como a vedação ao confisco, por exemplo. Há alíquotas distintas para fatos geradores distintos. Fiori colaciona o exemplo das alíquotas do IRPF para a renda obtida no trabalho e o ganho de capital na alienação imobiliária, fatos geradores incomparáveis. E aqui também não é fácil identificar o desvio ao sistema de referência, justamente por conta dessa diversidade de alíquotas e de fatos geradores. O autor alega que:

Dessa forma, conclui-se não ser possível, através do critério jurídico-formal, identificar uma alíquota favorecida e, com isso, um benefício fiscal nos casos em que existem alíquotas distintas para fatos geradores substancialmente distintos. Por outro lado, nas diferenças de alíquotas para fatos geradores substancialmente similares, a identificação do *benchmark* e dos benefícios fiscais é fácil: sendo um determinado grupo de fatos geradores beneficiado por uma alíquota reduzida em relação a outros de mesma natureza, tal como uma alíquota de IRPF inferior para uma determinada classe de trabalhadores, restaria comprovada a existência de um benefício fiscal. (Os grifos não constam do original).³⁸⁴

Novamente, a necessidade de comparação entre fatos geradores de “mesma natureza” ou “semelhantes” para aferição do desvio ao sistema. Seria algo como o “sistema de referência do fato gerador “x”!” É possível uma identificação nesse nível de detalhamento para todas as situações de bases de cálculo e alíquotas favorecidas? Considerando a complexidade do Sistema Tributário brasileiro, a multiplicidade de fatos geradores existentes e respectivas normas de exceção, ousaríamos um prognóstico negativo. Contudo, não se deve fechar as portas para nenhuma possibilidade de conferir mais objetividade, clareza e segurança a processo tão complexo.

Mas, então, retorna a apreensão de como oferecer segurança jurídica à Administração Tributária, aos contribuintes e à sociedade, quanto à correta identificação dos gastos tributários nessas modalidades abertas, assim consideradas as três últimas constantes da parte final do § 1º

³⁸³ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 241-242.

³⁸⁴ *Ibidem*, p. 244.

do art. 14 da LRF: 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.

Essa segregação dos três institutos finais do § 1º do art. 14 da LRF é relevante porque em relação aos três primeiros – anistia, remissão, subsídio e crédito presumido, é possível deduzir que ainda que os gastos tributários se revistam das características de gerais, indiscriminados e correspondam a tratamento não diferenciado, para eles, o art. 14 será obrigatório, porque não são adjetivados/condicionados.

Priscila Maria F. Campos de Souza, entende que a parte final do § 1º do art. 14 da LRF é muito ampla, “suscitando dúvidas a respeito das situações que possam ser nela enquadradas e que estariam sujeitas aos seus efeitos.” E complementa:

Nesse aspecto, Marcos Nóbrega, com fundamento no princípio máximo da gestão fiscal responsável, que visa ao alcance do equilíbrio entre receitas e despesas, um dos objetivos da LRF, entende que a parte final do § 1º do seu art. 14 deve ser interpretada no sentido de se admitir que **todo e qualquer benefício, que confira tratamento diferenciado aos contribuintes, deve ser considerado hipótese de renúncia de receita.** (Os grifos não constam do original).³⁸⁵

Esse posicionamento de Marcos Nóbrega encontra maior subsunção aos fundamentos da LRF. A percepção está mais alinhada com a noção de persecução do equilíbrio fiscal, inclusive porque não dá azo a que os governos façam ginásticas e manobras interpretativas, as quais, quase sempre carregadas de subjetivismos, poderão servir mais para justificar injustificáveis tratamentos privilegiados ou odiosos, do que atender a LRF.

Nesse contexto, retornando ao problema e à hipótese deste trabalho, observou-se que as expressões “não geral” “redução discriminada de tributos” e “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, não estão suficientemente conceituados ou definidos para a correta identificação dos gastos tributários, confirmando, nesta parte, a hipótese inicialmente apresentada.

Ou seja, no que tange a estas expressões, além da inexistência de definições em textos legais, há pouca produção acadêmica, o que gera a necessidade de interpretações a cada caso concreto, sem, contudo, existirem muitos referenciais que auxiliem nessa tarefa.

³⁸⁵ SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. **A Reiteração de Parcelamentos Extraordinários de Créditos Tributários Federais**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 95.

4 A JURISPRUDÊNCIA DO STF E OS PRINCIPAIS JULGADOS DO TCU SOBRE RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

4.1 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E AS RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Neste Capítulo serão estudados os acórdãos encontrados na página eletrônica do Supremo Tribunal Federal relacionados ao art. 14 da LRF e ao art. 113 do ADCT.

Metodologicamente, os acórdãos serão divididos em quatro temas: 4.1.1) ações em face da LRF; 4.1.2) ações com base nos arts. 163, I da CF e 14 da LRF; 4.1.3) ações com base no art. 113 do ADCT; 4.1.4) ações da COVID-19. Dentro de cada grupo, os acórdãos serão apresentados em ordem cronológica de julgamento, para facilitar a compreensão sobre como se desenvolveu o entendimento do STF a respeito.

4.1.1 Ações em face da LRF

A ADI nº 2.238/DF foi protocolada na sequência da edição da LRF, em julho de 2000, e impugnou diversos dispositivos da Lei. Essa Ação teve trâmite conjunto com outras seis ADIs (nºs 2.250; 2.241; 2.256; 2.261; 2.324; 2.365) e com a ADPF nº 24. Do cotejo entre os objetos das referidas ações, verifica-se que apenas a ADI nº 2.238 atacou o art. 14 da LRF.

Conforme aduziram José Roberto Afonso e Laís Porto, “Pelo caráter inovador e, sobretudo, pela abrangência e austeridade no trato das contas públicas, seria natural que a LRF acabasse questionada no Judiciário Brasileiro”.³⁸⁶ E assim ocorreu.

A ADI nº 2.238 foi ajuizada por diversos partidos políticos (Partido Comunista do Brasil, Partido Socialista Brasileiro e pelo Partido dos Trabalhadores), ao argumento de inconstitucionalidade formal da LRF por inobservância do art. 65, parágrafo único, da CF, uma vez que, após ter a sua redação emendada pelo Senado Federal, não retornou à Câmara dos Deputados; e do art. 163 da Constituição, sob a alegação de que a LRF regulamentou apenas parcialmente o referido dispositivo constitucional, sem ter abrangido os temas constantes de

³⁸⁶ AFONSO, José Roberto R.; PORTO, Laís Khaled. Responsabilidade Fiscal Brasileira Sobrestada: A Lei e o Supremo Tribunal Federal. **RJLB**, Ano 5 (2019), nº 5, 919-935. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/338176518_RESPONSABILIDADE_FISCAL_BRASILEIRA_SOB_RESTADA_A_LEI_E_O_SUPREMO_TRIBUNAL_FEDERAL>. Acesso em: 4 jun. 2022.

seus incisos V a VII. A ADI também arguiu inconstitucionalidade material em relação a diversos dispositivos da LRF e, entre eles, do inciso II do art. 14.

O Plenário do STF iniciou o julgamento dos pedidos cautelares das ADIs nºs 2.250; 2.241; 2.256 e 2.261 no segundo semestre do ano 2000, tendo o término ocorrido apenas em agosto de 2007 (acórdão publicado em 12 de setembro de 2008)³⁸⁷, resultando na rejeição da alegação de inconstitucionalidade formal e na suspensão da eficácia de cinco normas da LRF: a) art. 9º, § 3º; b) art. 23, § 1º, no tocante à expressão “quanto pela redução dos valores a eles atribuídos”; c) art. 23, § 2º; d) art. 56, *caput*; e) art. 57. Além disso, foi conferida interpretação conforme a outros três dispositivos: a) art. 12, § 2º; b) art. 21, II; c) art. 72.

Quase duas décadas após a propositura da ADI nº 2.238, o STF iniciou o julgamento do mérito, em 2019. Nesse contexto, assiste razão aos autores antes citados, em comentários ao tempo transcorrido entre a publicação da decisão liminar e o início do julgamento de mérito, raciocínio que também pode ser transportado para uma análise do extenso período entre a entrada da ação e o seu julgamento definitivo pelo STF:

O alastramento do estado de sobrestamento por período desarrazoadamente longo acarreta grave situação de insegurança jurídica, instabilidade institucional e hermenêutica para um sistema de responsabilidade fiscal tão frágil quanto necessário.³⁸⁸

Vejamos o que o paradigmático julgamento do STF trouxe à baila quanto ao art. 14 da LRF. O dispositivo questionado foi o inciso II, mais precisamente sua parte final, que determina que a medida que amplia ou concede benefício fiscal do qual decorra renúncia de receitas, caso não atenda ao inciso I do artigo, “deve 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.”

Conforme o Relator, Ministro Alexandre de Moraes, a inicial da ADI nº 2.238 apresentou

tese que enxerga contradição entre o art. 167, III, da CF e a parte final do art. 14, II, da LRF. A alegação é no sentido de que não pode o legislador complementar fixar limite ao ente federado para a utilização deste mecanismo de geração de receita, que por adequada e soberana valoração dos Poderes Executivo e Legislativo afigure-se indispensável.

O Ministro expôs que a ressalva contida no art. 167, III da CF, que possibilita a obtenção de operações de crédito em valor superior às despesas de capital, “em nada se relaciona com a

³⁸⁷ AFONSO, José Roberto R.; PORTO, Laís Khaled. Responsabilidade Fiscal Brasileira Sobrestada: A Lei e o Supremo Tribunal Federal. **RJLB**, Ano 5 (2019), nº 5, 919-935. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/338176518_RESPONSABILIDADE_FISCAL_BRASILEIRA_SOB_RESTADA_A_LEI_E_O_SUPREMO_TRIBUNAL_FEDERAL>. Acesso em: 4 jun. 2022.

³⁸⁸ *Ibidem*.

concessão de benefícios tributários. Dada a impertinência entre as normas, seria de se cogitar até mesmo da inépcia do pedido”. Mas, deixou de fazê-lo, em razão de que o Ministro Ilmar Galvão teria entendido, quando da apreciação da liminar, que o texto seria inconstitucional, ainda que por outros argumentos (o de que inibiria, por completo, a concessão de incentivos fiscais pelos Estados).

Relevante a visualização de alguns trechos do Voto do Relator, que denotam, pela primeira vez de forma mais sistematizada, o entendimento do STF sobre a norma positivada no art. 14 da LRF:

O que o art. 14 da LRF se propõe a fazer é justamente organizar uma estratégia, dentro do processo legislativo, para que os impactos fiscais de um projeto de concessão de benefícios tributários sejam melhor quantificados, avaliados e assimilados em termos orçamentários.

Esse mecanismo reflete uma preocupação, crescente no Brasil, em promover um diagnóstico mais preciso do montante de recursos públicos de que o Estado abre mão por atos de renúncia de receita. **Esses incentivos nada mais são do que gastos indiretos, ou gastos tributários, cuja expressividade atinge cifras notáveis.**

A massiva utilização dessa forma de intervenção estatal na economia tem sido vastamente criticada porque, embora opere efeitos equiparáveis às despesas, com consequências duradouras, tais despesas historicamente são aprovadas em contextos legislativos alheios às deliberações gerais sobre o orçamento, o que elide significativamente as possibilidades de controle parlamentar sobre esse tipo de gasto (Os grifos não constam do original).³⁸⁹

³⁸⁹ O Ministro Relator da ADI nº 2.238 também afirmou:

“O objetivo principal do art. 14 da LRF, de qualificação do debate legislativo sobre gastos tributários, é buscado pela agregação de duas condições ao processo de criação desses benefícios: (i) uma condição básica, primariamente exigível, que é a de inclusão da renúncia da receita na estimativa da lei orçamentária; e (ii) uma condição alternativa, secundariamente acionável, mediante a efetivação de medidas de compensação, por meio de elevação de alíquotas, da expansão da base de cálculo ou da criação de tributo.

O mecanismo incentiva o deslocamento da decisão sobre benefícios tributários para a arena apropriada, que é a da deliberação sobre o orçamento do ano seguinte, quando o custo-benefício poderá ser melhor ponderado.

A implementação da condição prevista no art. 14, II, da LRF somente terá lugar quando os novos gastos tributários não puderem ter seu impacto quantificado e avaliado dentro do orçamento. Trata-se de uma sanção que penaliza incentivos criados sem a necessária análise e fora do horizonte de deliberação razoável (WEDER DE OLIVEIRA. Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 908).

Tendo em vista o caráter alternativo da norma do art. 14, II, da LRF, não é possível extrair do seu comando qualquer atentado à autonomia federativa, enquadrando-se dentro das regras do federalismo fiscal analisadas em conjunto em tópico anterior.

O art. 14, II, da LRF funciona como uma cláusula de incentivo à conciliação entre as deliberações gerais do processo orçamentário e aquelas relativas à criação de novos benefícios fiscais. A necessidade de qualificar as decisões em matéria de gastos tributários não foi negligenciada pela Constituição Federal.

A norma é constitucional. O texto de 1988 ocupou-se explicitamente desse objetivo, estabelecendo a exigência de lei específica para o tratamento do tema, bem como de acomodação das consequências orçamentárias geradas, como se pode deduzir dos arts. 150, § 6º, e 165, § 6º, transcritos a seguir:

(...).

A Constituição Federal se sensibilizou, ainda, com a imperiosidade de se promover a avaliação do resultado prático dessas políticas públicas, mediante sua submissão à análise dos Tribunais de Contas, como previsto no art. 70:

(...).

É inconteste, portanto, que a Constituição Federal exige que as renúncias de receita sejam seriamente analisadas pelas instituições brasileiras, acolhendo recomendações internacionais que exortam a criação de instrumentos de conexão dos gastos tributários com a realidade orçamentária dos governos.

O mandamento constitucional aponta que o processo legislativo de benefícios fiscais busque aperfeiçoamento, inclusive em legislação complementar.

Também deixou claro que o dispositivo não fere a autonomia dos demais entes federativos, tendo em vista o caráter alternativo do inciso II em relação ao inciso I do art. 14 da LRF.

Na mesma linha, ao proferir seu Voto, o Ministro Edson Fachin firmou convicção

segundo a qual a norma em questão apenas realiza o projeto constitucional em curso há três décadas no que diz respeito ao trato republicano da coisa pública, por isso ratifico a medida cautelar quanto ao dispositivo, tendo em conta a higidez constitucional do preceito esculpido no art. 14, II, da LRF.³⁹⁰

O contexto brasileiro oferece uma justificativa adicional para isso, decorrente das características do Federalismo Fiscal organizado na Constituição Federal, que estabelece a partilha de parte das rendas de impostos arrecadadas pela União e pelos Estados com os níveis subnacionais, o que faz com que decisões de abdicação de receita sejam suportadas transversalmente, por todos os níveis federativos.

(...).

A democratização do processo de criação de gastos tributários, pelo incremento da transparência decisória, constitui, assim, também uma forma de amplificar o papel de Estados e de Municípios nesse contexto.

(...).

Por todas essas razões, não há como extrair qualquer indisposição entre a autonomia dos Entes federativos e as medidas compensatórias de aumento de receita, previstas na parte final do art. 14, II, da LRF, para as hipóteses em que não for possível estimar as consequências de novos gastos tributários na lei orçamentária anual.

Diante do exposto, VOTO pela IMPROCEDÊNCIA da ADI 2238 em relação ao art. 14, II, da LRF.” (Os grifos não constam do original).

³⁹⁰ Outros trechos importantes do Voto do Ministro Edson Fachin sobre o inciso II do art. 14 da LRF:

No entanto, não me convenço das razões expostas convergentes à maximização da autonomia tributária dos entes federativos, pois não concebo desconsiderar o contexto de guerras fiscais verticais e horizontais experimentados pela Federação e a ordem de centena de bilhões de renúncias de receitas efetuadas pelos entes federados. Reputo necessária análise detida e responsabilidade conjunta por parte das autoridades competentes no bojo do orçamento público. Conforme acentuado pelo preclaro Ministro Marco Aurélio, ao votar nesse ponto na medida cautelar já referida, “temos algo implícito na própria Carta da República, cujo objetivo é a cobrança de uma responsabilidade maior daqueles que lidam com a coisa pública.”

De fato, a existência de instrumentos jurídicos voltados ao controle dos incentivos fiscais é fenômeno recente no Brasil e no mundo. Até o final da década de 1960, olhava-se para o benefício fiscal como verba economicamente disponível aos atores privados, indiferentes às autoridades públicas no ciclo orçamentário. Esse primeiro momento foi superado a partir dos estudos de Stanley S. Surrey na Secretaria do Tesouro norte-americano, porque se passou a perceber que os incentivos fiscais são gastos tributários indiretos, logo são passíveis de apropriação pela lógica da contabilidade pública e da atividade financeira do Estado. Posteriormente à publicação em 1973 da obra “*Pathways to Tax Reform: the concept of tax expenditures*”, de autoria deste economista, grande parte das nações mais desenvolvidas incorporaram reformas institucionais com vistas a estimular a transparência fiscal por intermédio da estimação do impacto financeiro das renúncias de receitas.

A meu modo de ver, a Constituição da República de 1988 incorporou essa transição de paradigmas de controle na medida em que considera as isenções e deduções como gastos públicos e requer controle desses recursos pelo Poder Público. A propósito, tornou-se necessária a edição de lei específica para regular esse expediente financeiro, conforme o art. 150, §6º, do Texto Constitucional, ao passo que a lei orçamentária deve vir acompanhada de demonstrativo regionalizado sobre os efeitos nas receitas e despesas decorrentes de isenções e subsídios, em consonância ao §6º do art. 165 da Constituição.

Ademais, esculpida no caput do art. 70 da Constituição, é competência do Congresso Nacional promover, a título de controle externo, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração federal quanto à renúncia de receitas.

Com a EC 95/2016, caso descumprido o limite individualizado para as despesas primárias do Poder Executivo federal, fica vedada a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, conforme o inciso II do §2º do art. 109 do ADCT.

Também no Novo Regime Fiscal instaurado pela emenda constitucional referida o art. 113 do ADCT estabelece que “[a] proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.”

O Ministro Ricardo Lewandowski externou a compreensão de que

(...) para a análise do dispositivo impugnado, deve ser levado em consideração que a LRF ‘(...) visa dificultar a realização de medidas de renúncia de receita ou compensações que resultem em dúvidas sobre a aplicação de critérios igualitários aos contribuintes’ (VICCARI JÚNIOR, Adauto *et al.* Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar n° 101, de 4 de maio de 2000. 8 ed. - São Paulo: Atlas, 2012, p. 51), o que reputo razoável.³⁹¹

A Ministra Rosa Weber, por sua vez, enfrentou mais especificamente a alegação dos autores de inconstitucionalidade da parte final do inciso II do art. 14 da LRF, tendo como parâmetro o art. 167, III, da CF. Para ela, “o fato da Constituição prever a possibilidade da realização de operações de crédito pelos entes políticos não significa uma proibição de que a lei complementar disciplinadora das finanças pública opte por não permitir que a concessão de incentivos fiscais seja financiada por aumento do endividamento público.” A conferir:

Em breve síntese, portanto, a questão é saber se a concessão ou ampliação de benefícios tributários que não atenda os requisitos do inciso I (ter sido considerada na lei orçamentária e não prejudicar as metas fiscais) deve necessariamente ser financiada por aumento da arrecadação de outros tributos ou haveria a alternativa de ser financiada por operações de crédito.

Entendo que o fato da Constituição prever a possibilidade da realização de operações de crédito pelos entes políticos não significa uma proibição de que a lei complementar disciplinadora das finanças pública opte por não permitir que a concessão de incentivos fiscais seja financiada por aumento do endividamento público.

É uma opção política válida, sem obstáculo na Constituição, a de que a diminuição de determinada receita deva ser sempre compensada ou com o aumento de outra receita ou com o corte de despesa. Em tese poderia ser argumentado que seria razoável permitir uma diminuição de arrecadação financiada temporariamente por empréstimos, mas se trata de política legislativa.

Não me furto a observar que as constantes crises vivenciadas por Estados e Municípios oriundas da necessidade do pagamento do serviço de suas dívidas mostra ser bastante razoável a opção do legislador complementar. Muitas vezes o gestor se entusiasma com a possibilidade de fazer mais contraindo débitos, esquecendo-se que esses débitos no futuro terão de ser pagos, com juros, de sorte que o recurso adicional de hoje poderá representar uma crise fiscal amanhã.

A despeito de todas essas previsões constitucionais conjuntamente às limitações em vigor extraídas da Lei de Responsabilidade Fiscal, somente no âmbito da União, a Lei de Diretrizes Orçamentárias federal de 2019 prevê impacto na ordem de R\$ 300 bilhões no presente exercício financeiro. Isso corresponde a 4% do PIB brasileiro segundo estimativas oficiais. Na mesma linha, o Acórdão 1.205/2014 do TCU, que auditou a arquitetura dos gastos tributários federais, identificou falhas estruturais de governança concernentes às renúncias de receitas, v.g. falta de transparência ou de delimitação temporal, de objetivos e de escopo

Nesses termos, resta indene de qualquer dúvida a significância financeira dos incentivos fiscais, demandando previsibilidade e controle por parte das autoridades competentes no ciclo do orçamento público. Assim, não é só possível na atual ordem-moldura constitucional, mas necessária a instituição das medidas alternativas de compensação presentes no inciso II do art. 14 da LC 101/2000, à luz dos imperativos decorrentes da preservação do Estado Fiscal.

No particular, firmo convicção segundo a qual a norma em questão apenas realiza o projeto constitucional em curso há três décadas no que diz respeito ao trato republicano da coisa pública, por isso ratifico a medida cautelar quanto ao dispositivo, tendo em conta a higidez constitucional do preceito esculpido no art. 14, II, da LRF. (Os grifos não constam do original).

³⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826907>>. Acesso em: 8 jun. 2022.

Concluo, pois, pela constitucionalidade do preceito (Os grifos não constam do original).³⁹²

Como é possível perceber dos excertos dos Votos dos Ministros do STF, o questionamento sobre a parte final do inciso II do art. 14 da LRF propiciou uma discussão mais ampla e refletida sobre o próprio art. 14 no contexto dos gastos tributários, tanto que o item 3.5 da Ementa do julgado restou assim redigido:

3.5. O art. 14 da LRF se destina a organizar estratégia, dentro do processo legislativo, de tal modo que os impactos fiscais de projetos de concessão de benefícios tributários sejam melhor quantificados, avaliados e assimilados em termos orçamentários. A democratização do processo de criação de gastos tributários pelo incremento da transparência constitui forma de reforço do papel de Estados e Municípios e da cidadania fiscal.

4.1.2 Ações com base nos arts. 163, I da CF e 14 da LRF

Há um conjunto de ações que utilizaram o art. 163, I da CF como referencial de inconstitucionalidade do ato impugnado, conjugado com o art. 14 da LRF.

Começamos com a ADI nº 3.790/PR, distribuída em 04/09/2006 ao Ministro Relator Sepúlveda Pertence. Cuidava-se de ação direta com pedido liminar do Governador do Estado do Paraná em face da Lei Estadual nº 14.999, de 2006. Segundo consta do relatório do AgR sobre a peça inicial da ADI,

O Autor sustentava a ocorrência de renúncia de receita. Daí a alegada afronta ao art. 163, I da Constituição Federal, sob o argumento de que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) – ‘que veio a preencher a exigência constitucional’ (...), no seu art. 14 condiciona a renúncia de receita à retirada, do cálculo total desta, do valor correspondente ao benefício ou incentivo deferido, ou à implementação de medidas de compensação, o que não teria acontecido no caso.

Em 11/09/2006, o Ministro Relator exarou despacho em que entendeu que a pretensão do autor era o cotejo entre o ato estatal impugnado e o art. 14 da LRF. A inicial foi indeferida em razão de que “o controle abstrato de normas exige que o ato impugnado seja examinado exclusivamente sob a luz do texto constitucional.”³⁹³ Dessa decisão foi interposto agravo regimental, ao qual o Tribunal, à unanimidade, negou provimento, nos termos do voto do Relator.

Igualmente, na ADI nº 3.789 AgR (Relator Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, j. 18/12/2014, p. 25/02/2015), o Governador do Estado do Paraná pretendia obter declaração de

³⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2238**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826907>>. Acesso em: 8 jun. 2022.

³⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3790**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2408817>. Acesso em 5 jun. 2022.

inconstitucionalidade da Lei paranaense nº 15.003, de 2006, sob o pressuposto de que a sua edição estaria contrária ao art. 163, I, da Constituição Federal. No entanto, o STF entendeu que

(...) Apesar de fundamentada na pretensa incompatibilidade entre lei estadual e norma integrante do texto constitucional, ela não expõe qualquer questão constitucional passível de ser examinada em sede de fiscalização abstrata. Na verdade, a desavença normativa que está à base da argumentação da requerente coloca em confronto o ato normativo estadual em face do artigo 14 e incisos da Lei Complementar Federal 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabelece critérios para operações de renúncia de receitas aplicáveis aos entes políticos de todos os níveis federativos, a saber:
(...).³⁹⁴

O Tribunal expôs acerca da ausência de condições para os gastos tributários no art. 163, I da CF:

não há, no conteúdo do art. 163, I, da Constituição Federal, qualquer condicionamento à realização de renúncia fiscal, a verificação de eventual ilegitimidade do ato normativo há de ser aferida, necessariamente, a partir do seu cotejo direto com a Lei de Responsabilidade Fiscal. No entanto, a ação direta de inconstitucionalidade não é meio processual adequado para viabilizar exame de eventual ofensa reflexa à Constituição Federal.

Ao interpor o recurso, o agravante sustentou, entre outras razões, que “embora caiba à Lei Complementar 101/00 ditar normas gerais sobre finanças públicas, ela somente poderia ser interpretada mediante a observância dos princípios constitucionais.” Contudo, o Ministro Relator, compreendeu que o art. 163, I, da CF,

materializa apenas uma espécie de **reserva formal de lei complementar, sem estabelecer qualquer condição à edição de leis que poderiam vir a determinar redução de receita orçamentária**. Portanto, caso existente, eventual tensão entre a lei estadual objetada e normas gerais de direito financeiro constituiria, na verdade, dissídio de perfil meramente infraconstitucional (afrota à Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/00), de análise estranha às ações diretas de inconstitucionalidade.” (Os grifos não constam do original).

Assim, o STF negou seguimento ao agravo regimental, firmando o entendimento de que **afrota ao art. 14 da LRF constitui mera ofensa reflexa à CF, não sendo passível, portanto, de controle de constitucionalidade abstrato**.

Na ADI nº 3.796/PR (Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 08/03/2017; p. 01/08/2017), novamente o Governador do Estado do Paraná questionou a validade de lei estadual (Lei nº 15.054, de 2006) em face do art. 163, I da CF e art. 14 da LRF, entre outros fundamentos. A tese, no que concerne ao ponto de interesse ora desenvolvido, foi a de que a mencionada Lei, “ao conceder benefícios fiscais que implicam renúncia de receita tributária,

³⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgR ADI 3789**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7851326>>. Acesso em 5 jun. 2022.

não teria respeitado o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), violando, por consequência o artigo 163, I, da Constituição”.³⁹⁵

Em que pese o julgado não tenha inovado em termos da posição da Corte, de que a ofensa ao art. 14 da LRF não daria azo ao controle abstrato de constitucionalidade, traduzindo ofensa apenas reflexa à CF, não se prestando ao art. 163, I da CF para o intento do autor, ele é relevante por três motivos:

Primeiro porque no Voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, ele consignou que “o enfrentamento entre as leis estaduais e as balizas e procedimentos impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal nem sempre ficará cingido ao plano da ofensa reflexa”, existindo casos “em que o descompasso diz com a própria validade da regra de competência prevista no texto constitucional.” O exemplo citado foi a ADI 5.449.³⁹⁶

Segundo, mencionou-se a orientação do STF, no âmbito de repercussão geral, da inexistência de reserva de iniciativa para leis em matéria tributária, **inclusive quanto àquelas que implicam renúncia de receita** (processo-paradigma ARE 743.480, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJe 20.11.2013, Tema 682 da sistemática da repercussão geral)³⁹⁷, com tese assim ementada:

Inexiste, na Constituição Federal de 1988, reserva de iniciativa para leis de natureza tributária, inclusive para as que concedem renúncia fiscal.³⁹⁸

Terceiro, o Ministro Relator também deixou claro quem é o destinatário do art. 14 da LRF: **o legislador ordinário**, expondo, ainda, que o objetivo principal da norma é o de “afirmar

³⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3796**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13194050>>. Acesso em: 6 de jun. 2022.

³⁹⁶ *Ibidem*.

³⁹⁷ O Ministro Gilmar Mendes fez referência à doutrina do professor Maurício Conti, a qual corrobora o entendimento do STF:

‘Ratificando argumentos desenvolvidos no item anterior, sendo a iniciativa legislativa geral a regra, e a iniciativa reservada exceção, não há como reconhecer ser privativa do Chefe do Executivo a iniciativa legislativa das leis que instituem benefícios fiscais.

O art. 61, § 1º, II, b, não admite outra interpretação que não a de sua aplicação apenas e tão somente no âmbito dos Territórios.

Não se pode, pois, com fundamento no referido texto constitucional, atribuir iniciativa legislativa privativa ao Chefe do Poder Executivo para leis de matéria tributária. Não havendo outro dispositivo constitucional ou legal que torne expressa a reserva de iniciativa, prevalece a regra, que é iniciativa legislativa geral.

Mesmo assim, é interessante discorrer sobre a iniciativa legislativa em matéria tributária quando a questão envolve os benefícios fiscais em geral pelo fato de que eles se equiparam aos gastos públicos, pois importam em redução de receita. Ou seja, a concessão de um benefício fiscal é, em certa medida, uma despesa pública. [...]

Sendo assim, não obstante o impacto orçamentário causado pela concessão de benefícios fiscais, conclui-se serem também de iniciativa geral as leis tributárias que tratam desta e das demais modalidades de gasto tributário.” (CONTI, José Maurício. **Iniciativa legislativa em matéria financeira**. In: Fernando Facury Scaff; Jose Mauricio Conti (Org.). (Org.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 283-307).

³⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3796**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13194050>>. Acesso em: 6 de jun. 2022.

a necessidade de planejamento nas contas públicas e conferir transparência ao processo legislativo relativo à concessão de benefícios fiscais”:

O escopo e o destinatário do art. 14 da LRF são conhecidos. A regra tem como destinatário primeiro o legislador ordinário, que há de submeter-se a seus ditames para edição de leis que impliquem renúncia fiscal. Seu objetivo principal é afirmar a necessidade de planejamento nas contas públicas e conferir transparência ao processo legislativo relativo à concessão de benefícios fiscais.

A disposição impõe que o debate legislativo concernente à concessão de incentivos fiscais leve a sério os custos orçamentários envolvidos nos programas de incentivo, isto é, o efeito de renúncia de receita tributária que ensejam para a arrecadação tributária. **Trata-se, ao fim e ao cabo, de combater a prática legislativa recorrente no Brasil de relegar a segundo plano o debate quanto aos custos – isto é, os impactos orçamentários – dos programas de incentivo fiscal instituídos e considerar apenas os objetivos visados pelas leis concessivas.** (Os grifos não constam do original).³⁹⁹

A Lei nº 15.054/2006 do Estado do Paraná foi declarada inconstitucional por ampliar benefício fiscal no âmbito do ICMS de maneira unilateral, violando o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

O RE 705.423 (Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 23/11/2016, p. 05/02/2018) está mais para federalismo fiscal do que para o objeto desta pesquisa. Porém, é citado em razão de sua importância no contexto geral dos gastos tributários.

Esse RE, em que se discute, à luz do art. 159, I, b e d, da Constituição Federal, se a concessão de benefícios fiscais relativos IR e ao IPI pode impactar no cálculo do valor devido aos municípios a título de participação na arrecadação dos referidos tributos, foi o *leading case* para a fixação da tese jurídica ao Tema 653 da sistemática de repercussão geral:

É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.

Na ADI nº 5.005 (Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 05/11/2019, p. 26/11/2019), ajuizada pelo Governador de Rondônia contra Lei Estadual nº 3.057, de 2013 (revogou dispositivo de lei anterior que alterara a Tabela de Serviços e taxas do Departamento Estadual de Trânsito – DETRAN/RO), o STF novamente se debruçou sobre argumento de ofensa ao art. 163, I da CF, tendo se manifestado pela constitucionalidade da Lei Estadual, ante a ausência de ofensa ao dispositivo constitucional pelo qual se determina que caberá à lei

³⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3796**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13194050>>. Acesso em: 6 de jun. 2022.

complementar dispor sobre finanças públicas, “não se referindo aos requisitos para a renúncia de receitas previstos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal”.⁴⁰⁰

A Corte reafirmou a compreensão de que

É constitucional lei estadual, de iniciativa parlamentar, pela qual se regule matéria afeta ao direito tributário. Suposta afronta pela lei estadual questionada ao disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal configura conflito de legalidade e ofensa reflexa à Constituição da República.⁴⁰¹

Cabe pontuar que em Voto-Vista, o Ministro Alexandre de Moraes consignou que a Lei de Rondônia era anterior à EC nº 95, de 2016 e, por isso, não se sujeitava ao art. 113 do ADCT. A ADI nº 5.005/RO foi julgada improcedente para declarar constitucional a Lei nº 3.057, de 2013, de Rondônia.

4.1.3 Ações com base no art. 113 do ADCT

As ações a seguir comentadas fazem parte de um grupo em que a Corte analisou pedidos de inconstitucionalidade tendo como parâmetro o art. 113 do ADCT.

Na ADI nº 5.794 (Relator Ministro Edson Fachin, redator do Acórdão Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29/06/2018, p. 23/04/2019), o STF apreciou a questão da facultatividade da contribuição sindical, instituída pela Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017. A discussão tecida pelos Ministros nessa ADI é interessante porque remete à natureza tributária da contribuição sindical e, na medida em que ela deixou de ser obrigatória, se haveria, ou não, a existência de renúncia de receitas nessa transformação de natureza jurídica.

De acordo com o Ministro Relator, a alteração legal ensejou a necessidade de observância do art. 113 do ADCT, o que não ocorreu, padecendo a Lei nº 13.467, de 2017, de vício formal:

Não se pode deixar de anunciar, em primeiro lugar, que a alteração da natureza jurídica da contribuição sindical de típico tributo para contribuição negocial facultativa **importa em inequívoca renúncia fiscal pela União**, por não ter sido acompanhada de seu impacto orçamentário e financeiro, nos termos do artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias acrescido pela Emenda Constitucional 95/2016.

Considerando que a contribuição sindical obrigatória tem destinação específica estabelecida por lei, nos termos do artigo 589 da CLT, **estando 10% (dez por cento) do valor arrecadado dos empregados destinado à Conta Especial Emprego e Salário (FAT), constituindo, portanto, nesse particular, receita pública, era obrigação constitucional expressamente imposta indicar, para sua alteração, estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro (artigo 113 do ADCT,**

⁴⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5005**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751470448>>. Acesso em: 5 jun. 2022.

⁴⁰¹ *Ibidem*.

acrescido pela Emenda Constitucional 95/2016), o que não foi demonstrado nos autos. (Os grifos não constam do original).⁴⁰²

O Ministro Alexandre de Moraes, porém, entendeu que “não houve qualquer forma de renúncia de receita pela Lei 13.467/2017, sendo, portanto, inaplicável a obrigatoriedade de estimativa do impacto orçamentário e financeiro, nos termos do art. 113 do ADCT”. Referindo-se ao art. 150, § 6º da CF, asseverou que “a regra se destina a evitar que renúncias pontuais de receitas tributárias (incentivos fiscais) sejam veiculadas por decisões legislativas pouco transparentes, com grande impacto no orçamento dos entes federativos, mediante o aproveitamento de diplomas de temática diversificada”. E ainda, que:

(...) a alteração na natureza da contribuição sindical, **além de não caracterizar benefício fiscal**, conforme já referido, foi aprovada no âmbito de legislação sobre a reforma trabalhista, que especificamente tratou sobre as questões de custeio das entidades sindicais. Verifica-se, portanto, que a mudança da natureza da contribuição sindical não decorre de inserção sorrateira, razão pela qual não subsiste a alegada inconstitucionalidade.

Além disso, destaca-se que o diploma atacado resultou da aprovação de projeto de ampla repercussão parlamentar, que teve o declarado propósito de viabilizar a reforma das relações de trabalho no Brasil, de modo que o tema do processo legislativo ostenta clara pertinência com a regulamentação do modelo de contribuição sindical, que não foi negligenciado durante os debates legislativos. (Os grifos não constam do original). (...).

Portanto, inexistente vício de inconstitucionalidade formal na Lei 13.467/2017 no ponto em que retira a compulsoriedade de pagamento da contribuição sindical, **uma vez que não instituiu qualquer renúncia fiscal**, tão somente concretizando os princípios constitucionais da liberdade associativa e da autonomia dos sindicatos.

No que concerne ao art. 113 do ADCT, o Ministro também não concordou com o Relator, porque entendeu incorreto o raciocínio de que “o fim da obrigatoriedade da contribuição sindical teria acarretado decesso em receitas tributárias da União, circunstância assimilável ao conceito de ‘renúncia de receita,’” pois que essa linha de pensamento “descarta a utilização do conceito legal de renúncia de receita, constante do art. 14, § 1º, da LRF (...)”

Até aquele momento, não havia precedente da Corte tendo como parâmetro o art. 113 do ADCT, então o Ministro Alexandre de Moraes fez uma comparação da situação com outros dois dispositivos constitucionais - art. 169, § 1º, e art. 195, § 5º, da CF, e concluiu que:

Para esse caso, a jurisprudência da CORTE diz que a ausência de dotação não acarreta a invalidade da norma, mas apenas sua ineficácia no exercício financeiro subsequente, ou até quando venha a ser indicada a fonte de custeio correspondente. E se trata de consequência própria da hipótese de expansão de despesa, não aplicável ao caso de frustração de receita. **Portanto, ainda que se admitisse a tese apresentada, a mesma não acarretaria a invalidade da norma. Porém, não é possível a ampliação subjetiva e aleatória do conceito de renúncia de receita para além do expressamente contido no art. 14 da LRF, sem fundamento direto no texto constitucional, especialmente se considerado que a consequência desse raciocínio**

⁴⁰²

é limitar uma competência tributária firmada na própria CONSTITUIÇÃO. Diversamente do alegado, a **CONSTITUIÇÃO não informa um conceito de renúncia de receita tecnicamente diverso daquele construído pelo legislador infraconstitucional;** há fundamento constitucional para a ideia de responsabilidade fiscal, à qual se associam facilmente as regras sobre contenção da despesa pública, mas não o exercício da competência tributária. Afasto, portanto, qualquer inconstitucionalidade formal.

O Ministro Roberto Barroso externou que, pelo fato de a contribuição sindical ser um tributo cujos valores não ingressam no Tesouro (não ingressam no orçamento público), não haveria ofensa ao art. 113 do ADCT:

Para quem acha que não é tributo - eu sei que tem gente que, inclusive, acha que não é -, ela não é um tributo que ingresse no Tesouro. É uma situação excepcional de um tributo que é direcionado para uma entidade privada, que é o sindicato. Portanto, esta regra, que é uma regra preocupada com a questão do impacto financeiro, a questão fiscal, não vale aqui, porque nós não estamos falando de um impacto sobre os cofres públicos, sobre a administração pública. Quer dizer, a contribuição sindical não integra o orçamento público, de modo que o art. 113, a meu ver, claramente, não se aplica.⁴⁰³

A Ministra Rosa Weber plasmou entendimento convergente com o Relator, no sentido do descumprimento do art. 113 do ADCT pela Lei nº 13.467, de 2017, julgando procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade formal da alteração dos arts. 545, 578, 579, 582, 583, 587 e 602 da CLT. Cabe a transcrição da fundamentação apresentada pela Ministra, que argui, inclusive, o art. 14 da LRF:

3. Inconstitucionalidade formal

Diante da natureza tributária da contribuição sindical, na forma do art. 149, amplamente reconhecida por esta Suprema Corte, questiona-se a constitucionalidade da alteração promovida pela Lei nº 13.467/2017 no que diz com o seu recolhimento facultativo.

Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, ‘tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada’. A Lei nº 13.467/2017 ao excluir da contribuição sindical o seu caráter compulsório, implica a revogação do seu caráter tributário, transmutada a sua natureza para contribuição associativa, com redução não apenas dos recursos financeiros das entidades sindicais, mas também da receita tributária da União, preservada a destinação de parte do montante arrecadado ao Fundo de Amparo ao Trabalhador previsto no art. 589, I, “d” e II, “e”, da CLT. **Registre-se, por relevante, que o Governo Federal incluiu o montante arrecadado com a contribuição sindical nas projeções orçamentárias, conforme disposto na Lei Orçamentária Anual, Lei nº 13.587/2018, que estima as receitas da União para o exercício financeiro de 2018.**

(...).

Por outro lado, no que diz com a controvérsia acerca da delimitação do conceito de ‘renúncia de receita’ para os fins do art. 113 do ADCT, mais uma vez explicita o Professor Paulo de Barros Carvalho que **‘o art. 113 do ADCT faz alusão a conceito mais amplo que abranja toda e qualquer proposição normativa que implique o exercício negativo de uma competência tributária’.** Logo, assim como as concessões de benefício fiscal e os tratamentos especiais a contribuintes, também

⁴⁰³

a revogação de tributos que acarrete diminuição na arrecadação da receita se sujeitam ao procedimento fixado pelo art. 113 do ADCT, na forma do art. 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/2000 (Os grifos não constam do original).

O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Ministro Luiz Fux, julgou improcedentes os pedidos formulados nas ações diretas de inconstitucionalidade e procedente o pedido formulado na ação declaratória de constitucionalidade. Foram Vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Rosa Weber e Dias Toffoli.

Na ADI nº 5.816/RO (Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j.05/11/2019, p. 26/11/2019), proposta pelo Governador do Estado de Rondônia, em impugnação à Lei Estadual nº 4.012, de 2017 (sobre a proibição de cobrança de ICMS de Igrejas e Templos Religiosos de qualquer culto) por afronta ao art. 113 do ADCT, o item 3 da Ementa respectiva dispôs que:

A Emenda Constitucional 95/2016, por meio da nova redação do art. 113 do ADCT, estabeleceu requisito adicional para a validade formal de leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, requisitos esse que, por expressar medida indispensável para o equilíbrio da atividade financeira do Estado, dirige-se a todos os níveis federativos.⁴⁰⁴

O Ministro Relator demonstrou que a obrigatoriedade de instrução de proposta legislativa de concessão de benefícios fiscais com a estimativa do impacto financeiro e orçamentário já constava do art. 14 da LRF e o que a EC nº 95, de 2016 fez, foi constitucionalizar essa exigência por intermédio do art. 113 do ADCT. Ele também pronunciou entendimento sobre o momento da formalização da estimativa de impacto, ou seja, antes da votação do texto definitivo e encaminhamento à sanção:

(...).

No caso em análise, como visto, há efetiva concessão de benefício fiscal com inevitável impacto sobre a arrecadação do ente político. Quando da edição da lei impugnada nesta Ação Direta, em 28/3/2017, já vigia o teor do art. 113 do ADCT, com a redação da EC 95, de 15/12/2016, pelo que não há como afastar a sua incidência sobre o processo legislativo em curso já naquela oportunidade, independentemente da fase procedimental em curso na Casa Legislativa, **exigindo-se a formalização da estimativa de impacto orçamentário antes da votação do texto definitivo e encaminhamento à sanção pelo Poder Executivo**. (Os grifos não contam do original).

O Ministro Marco Aurélio divergiu do Relator, ao entendimento de que a EC nº 95, de 2016, tem eficácia limitada à esfera da Administração Federal, mostrando-se “inviável tomá-la como parâmetro de constitucionalidade de atos normativos editados pelos demais entes

⁴⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5816**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751470450>>. Acesso em 5 jun. 2022.

federados, em especial aqueles que não adotaram modelos fiscais temporários de rigidez similar, sob pena de ter-se indevida interferência no equilíbrio federativo brasileiro”.⁴⁰⁵

O Tribunal, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ADI para declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 4.012, de 2017, do Estado de Rondônia, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Marco Aurélio.

Na ADI nº 6.102/RR (Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 21/12/2020, p. 10/02/2021), ajuizada pelo Governador do Estado de Roraima em face da Lei nº 1.237, de 2018, do Estado de Roraima (“Dispõe sobre o plano de cargos, carreiras e remunerações dos servidores públicos efetivos da área administrativa da Universidade Estadual de Roraima – UERR, e dá outras providências”), alegou-se que a legislação impugnada padecia de inconstitucionalidade material “por prever aumento de remuneração sem contemplar o estabelecido no art. 169, § 1º, inciso I da Constituição Federal e art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais transitórias”.⁴⁰⁶

Sobre o art. 113 do ADCT, a Ministra Relatora foi direta, cravando que “Trata-se de tema sobre o qual esta Casa já teve oportunidade de se debruçar e assentar que o artigo 113 do ADCT tem caráter nacional e irradia obrigações a todos os entes federativos.”⁴⁰⁷ Citou como precedente o quanto discutido pela Corte na ADI nº 5.816/RR. Também mencionou que o art. 14 da LRF já previa obrigação semelhante à fixada pela EC nº 95, de 2016, a qual constitucionalizou a determinação, de forma a possibilitar o controle concentrado de ato que não observe os seus ditames.⁴⁰⁸

Os Ministros Edson Fachin e Marco Aurélio não concordaram com a Ministra Relatora, ao entendimento de que o art. 113 do ADCT é restrito à esfera da União. Porém, o Tribunal, por maioria, conheceu parcialmente da ação direta e, nessa parte, julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade formal da Lei nº 1.237, de 2018, do Estado de Roraima, em razão de inobservância do art. 113 do ADCT.

Na ADI nº 6.074/RR, (Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 21/12/2000, p. 08/03/2021), proposta pelo Governador do Estado de Roraima em face da Lei Estadual nº 1.293, de 2018, (“Dispõe sobre a isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, para pessoas portadoras de doenças graves”), já na ementa do julgado a Corte asseverou

⁴⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5816**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751470450>>. Acesso em: 5 jun. 2022.

⁴⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6102**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755032222>>. Acesso em: 5 jun. 2022

⁴⁰⁷ *Ibidem*.

⁴⁰⁸ *Ibidem*.

que “A ausência de prévia instrução da proposta legislativa com a estimativa do impacto financeiro e orçamentário, nos termos do art. 113 do ADCT, aplicável a todos os entes federativos, implica inconstitucionalidade formal”.⁴⁰⁹

A Ministra Relatora assinalou que

o art. 113 do ADCT foi elaborado pelo constituinte derivado para garantir a sustentabilidade financeira proporcionada pela mensuração orçamentária dos impactos gerados pela concessão de benefícios como a isenção em exame. É, pois, um instrumento de gestão financeira que permite projetar, estimar, quantificar e avaliar os efeitos de eventuais criações de despesas ou alterações nas receitas existentes.⁴¹⁰

E mais, a Ministra proferiu manifestação sobre a importância do art. 113 do ADCT, inclusive para que se conheça o custo-benefício do gasto tributário:

O processo legislativo passou a ter um requisito imprescindível, sob pena de originar leis eivadas do vício de inconstitucionalidade formal. Para ser válida, a legislação deve, por conseguinte, conformar-se ao equilíbrio e à sustentabilidade financeira, aferíveis no bojo do processo legislativo que proporcione um diagnóstico do impacto: (i) do montante de recursos necessários para abarcar as despesas criadas ou (ii) da ausência de recursos em razão da renúncia de receitas.

A jurisprudência quanto à necessidade de observância do artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias está sendo construída nesta Suprema Corte. (...).

Nessa linha de raciocínio jurídico, considerando que a lei impugnada foi editada em 2018, quando já vigente o comando do art. 113 do ADCT, era indispensável a sua observância durante o processo legislativo, mediante a séria apreciação da estimativa do impacto orçamentário pela Assembleia Legislativa em momento anterior à votação da lei.

Ao não cumprir a norma constitucional, o legislador de Roraima criou lei sem a prévia deliberação sobre o custo-benefício da isenção para o Estado.

A renúncia de receita engendrada implicou o exercício negativo de uma competência tributária, sem o necessário exame na arena e na ocasião apropriadas. Inexistiu debate sobre as consequências da norma a ser criada, como assinalado pelo constituinte derivado. Por envolver a concessão de benefício fiscal e o tratamento especial a contribuintes, deveria, o processo legislativo que originou a Lei nº 1.293/2018 de Roraima, ter seguido à risca o procedimento constitucional obrigatório fixado pelo art. 113 do ADCT.

Com esses fundamentos, entendo que, ao suprimir a formalização de tal mecanismo de diagnóstico financeiro do processo legislativo, foi descumprido o art. 113 do ADCT. **O legislador do Estado de Roraima produziu, em razão da omissão quanto à estimativa do impacto orçamentário e financeiro, ato normativo eivado de inconstitucionalidade formal.** (Os grifos não constam do original).

O Ministro Edson Fachin divergiu da Relatora quanto ao art. 113 do ADCT, no que tange à sua aplicação aos entes federados. Entre outros argumentos, consignou:

⁴⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=adi%205816&sort=score&sortBy=desc. Acesso em: 5 jun. 2022.

⁴¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=adi%205816&sort=score&sortBy=desc. Acesso em: 5 jun. 2022.

A compreensão que tenho defendido de federalismo cooperativo não permite ingerências indevidas no âmbito de atuação dos entes federados, inexistindo, afinal, hierarquia entre eles. Nesse caso, ademais, foi expressa a opção do Constituinte derivado de restringir as novas regras fiscais, inclusive a regra de processo legislativo do art. 113 do ADCT, à União.

Assim, ainda que bem-vinda, a regra de equilíbrio orçamentário como requisito de validade do devido processo legislativo não se aplica aos Estados e municípios.⁴¹¹

O Ministro Marco Aurélio também divergiu da Relatora, por compreender que a EC nº 95, de 2016 não se aplica aos demais entes, apenas à União. A ADI foi julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade formal da Lei nº 1.293, de 2018, do Estado de Roraima, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin.

A ADI nº 6.118/RR (Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 28/06/2021, p. 06/10/2021), foi proposta pelo Governador do Estado de Roraima, alegando a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei estadual n. 1.238, de 2018, além dos seus anexos, ao argumento, inclusive, de afronta ao art. 113 do ADCT.

Ao apreciar a alegada inconstitucionalidade pelo parâmetro do art. 113 do ADCT e citando o julgamento da ADI nº 6.080, o Ministro Edson Fachin asseverou que “a questão do cabimento da presente ação em relação à extensão da previsão do art. 113 do ADCT aos Estados foi assim enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, ocasião em que restei vencido”.⁴¹²

Após mencionar outros precedentes do STF quanto à aplicação do art. 113 aos demais entes federados, o Ministro assinalou que “Superada no âmbito do Supremo Tribunal Federal a questão da extensão do art. 113 do ADCT aos demais entes, servindo, pois, de parâmetro de controle (...)”.⁴¹³

Também no julgamento da ADI nº 6.118/RR, o Ministro Alexandre de Moraes registrou que

(...) a EC 95/2016, embora tendo por principal escopo a instituição de regime fiscal aplicável à União, instituiu, pela inclusão do art. 113 no ADCT, um requisito adicional para a validade formal de leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, como era o caso debatido na ADI 5816.

Esse requisito, por expressar regra de processo legislativo e concretizar medida indispensável para o equilíbrio da atividade financeira do Estado, dirige-se a todos os níveis federativos.⁴¹⁴

⁴¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=adi%205816&sort=score&sortBy=desc. Acesso em: 5 jun. 2022.

⁴¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6118**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=757622006>. Acesso em 7 jun. 2022.

⁴¹³ *Ibidem*.

⁴¹⁴ *Ibidem*.

Na ADI nº 6.303/RR (Relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. 14/03/2022, p. 18/03/2022), ajuizada pelo Governador do Estado de Roraima contra a Lei Complementar nº 278, 2019, do Estado de Roraima, que acrescentou o inciso VIII e o § 10 ao art. 98 da Lei estadual nº 59/1993, os quais versavam sobre a concessão de isenção do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) às motocicletas, motonetas e ciclomotores com potência de até 160 cilindradas, apresentou-se afronta ao art. 113 do ADCT.

No julgamento respectivo, o Ministro Relator não apenas propôs a ratificação dos precedentes anteriores no sentido de que o art. 113 do ADCT se aplica a todos os entes da federação **como também explicitou a importância da LRF, por intermédio de seu art. 14:**

Veja-se ainda que a regra constitucional observa o regime preexistente definido no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), no tocante à concessão e ao aumento de benefícios fiscais que ocasionem a renúncia de receita. Para estes, requer-se a consecução do referido estudo de impacto orçamentário e financeiro, por meio do qual se demonstre que a perda de recursos foi considerada pela lei orçamentária e/ou se adotem medidas de compensação com o aumento da receita por outra fonte. **A Lei de Responsabilidade Fiscal, nessa linha de argumentação, visa a garantir a gestão fiscal responsável, segundo quatro pilares: ação planejada, transparência, controle e cumprimento de metas e limites fiscais. Veja-se a redação desse dispositivo infraconstitucional:**
(...).

A opção do Constituinte de disciplinar a temática nesse sentido explicita a prudência na gestão fiscal, sobretudo na concessão de benefícios tributários que ensejam a renúncia de receita. Isso ocorre porque a elaboração do referido estudo faculta ao Poder Legislativo, como órgão vocacionado a versar sobre a instituição de benefícios fiscais, o controle não somente dos objetivos constitucionais que se pretendem atingir por meio dessa benesse, como também o controle financeiro dessa escolha política. A concessão de benefícios fiscais, ao atingir a receita do ente, afeta os meios financeiros pelos quais o Estado custeia as suas atividades. Uma opção política consciente do legislador perpassa por uma compreensão múltipla sobre o tema, especialmente acerca dos efeitos financeiros produzidos.

Interpretando o art. 113 do ADCT, este Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que o referido dispositivo é aplicável a todos os entes da Federação, pelo que eventual proposição legislativa federal, estadual, distrital ou municipal que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada de estimativa de impacto orçamentário e financeiro, sob pena de incorrer em vício de inconstitucionalidade formal. (...).

O Tribunal, por unanimidade, conheceu da ação direta, julgou procedente o pedido formulado, para declarar a inconstitucionalidade formal da Lei Complementar nº 278, de 2019, do Estado de Roraima, e fixou a seguinte tese de julgamento, nos termos do Voto do Relator:

É inconstitucional lei estadual que concede benefício fiscal sem a prévia estimativa de impacto orçamentário e financeiro exigida pelo art. 113 do ADCT.

Na ADI nº 5.882/SC (Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 16/05/2022, p. 02/06/2022), proposta pelo Governador do Estado de Santa Catarina, com o pedido de que fosse declarada a inconstitucionalidade do art. 6º da Lei estadual nº 17.302, de 2017, incluído por emenda parlamentar, que autorizava a compensação de créditos tributários de ICMS com

obrigações decorrentes de debêntures emitidas por sociedade de economia mista estadual, firmou-se o entendimento de que “A renúncia de receitas exige uma necessária quantificação, a ser expressa em imperiosa estimativa de impacto fiscal e financeiro (Art. 113 do ADCT)”.⁴¹⁵

Em referência ao art. 113 do ADCT, o Ministro Gilmar Mendes atestou que “Vale destacar, de pronto, sua plena aplicabilidade a todos os estamentos federativos, consoante já decidiu este Tribunal”. Os precedentes citados foram a ADI nºs 5.816 e 6.074. O Ministro seguiu na linha de que:

Poder-se-ia conjecturar que a concessão legal catarinense à compensação de debêntures com débitos de ICMS não configuraria propriamente uma renúncia de receita, não atraindo, portanto, o comando constitucional, complementado pelas disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (Art. 14). A mim não parece ser essa a melhor exegese. Penso que a possibilidade legal apresenta, de fato, impactos financeiros que não podem ser desprezados, ante os imperativos da responsabilidade fiscal.⁴¹⁶

4.1.4 Ações da COVID-19

Neste subitem a atenção será voltada para duas ações propostas pelo Presidente da República, no início da pandemia da COVID-19 (meados do primeiro semestre de 2020). Uma, onde o autor argumenta descumprimento do art. 113 do ADCT por projeto de lei desacompanhado do impacto orçamentário e financeiro e, outra, na qual ele pede ao STF que possibilite a realização de despesas, incluindo aquelas pertinentes a gastos tributários, sem a observância do art. 14 da LRF.

Na ADPF nº 662 (Relator Ministro Gilmar Mendes, j. 03/04/2020), proposta pelo Presidente da República contra o Projeto de Lei do Senado nº 55 de 1996 (ampliou o benefício de prestação continuada - BPC), na parte em que altera o art. 20, § 3º, da Lei 8.742, de 1993 (LOAS), o autor sustentou, entre outros argumentos, que o processo legislativo em questão foi concluído sem a devida deliberação sobre os impactos orçamentários e financeiros, em desrespeito ao art. 113 do ADCT.

Das reflexões presentes na análise do Ministro Gilmar Mendes na ADPF nº 662, uma em especial chama a atenção, a que aduz ser temporária a vigência do novo regime fiscal e que, portanto, talvez a declaração de inconstitucionalidade formal por descumprimento do art. 113 do ADCT seja demasiada, “especialmente se a legislação, uma vez aprovada, satisfizer os demais requisitos constitucionais relacionados ao orçamento.” O raciocínio considerou,

⁴¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5882**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=adi%205882&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 5 jun. 2022.

⁴¹⁶ *Ibidem*.

também, a não vinculação dos parlamentares ao impacto orçamentário e financeiro da medida, ainda que ele seja apresentado juntamente com a proposta legislativa:

Talvez, especialmente tendo em vista a temporalidade de vigência do novo regime fiscal e sua aplicação inclusive para Emendas Constitucionais, a declaração de inconstitucionalidade formal seja demasiada, especialmente se a legislação, uma vez aprovada, satisfizer os demais requisitos constitucionais relacionados ao orçamento. Afinal, o impacto orçamentário e financeiro da proposição legislativa não parece vincular os nossos parlamentares no momento de votação da proposta. Ou seja, satisfeito o requisito formal de apresentação do impacto orçamentário e financeiro da proposta legislativa, sendo o estudo indicativo de grande custo para o Estado e necessidade de reorganização do orçamento, estariam os parlamentares obrigados a não aprovar o projeto? Essas discussões certamente demandam aprofundamento doutrinário e a colmatação jurisprudencial decorrentes da adaptação do sistema ao novo regime fiscal.⁴¹⁷

O Ministro concedeu, em parte, a medida cautelar postulada, *ad referendum* do Plenário, apenas para suspender a eficácia do art. 20, § 3º, da Lei 8.742, na redação dada pela Lei 13.981, de 24 de março de 2020, **enquanto não sobrevier a implementação de todas as condições previstas** no art. 195, § 5º, da CF, **art. 113 do ADCT**, bem como nos arts. 17 e 24 da LRF e ainda do art. 114 da LDO.

Por fim, mas não menos importante, necessária a referência à ADI nº 6.357 MC/DF (Relator Ministro Alexandre de Moraes, j. 29/03/2020, p. 31/03/2020), a chamada de “ADI da COVID”. A ação, com pedido de medida cautelar, foi ajuizada pelo Presidente da República, com o objetivo de conferir interpretação conforme à Constituição aos arts. 14, 16, 17 e 24 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e ao art. 114, *caput, in fine*, e § 14, da Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2020 (LDO/2020).

A medida cautelar foi deferida pelo Ministro Alexandre de Moraes, para conceder interpretação conforme à CF, aos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, *caput, in fine* e § 14, da LDO 2020, para, durante a emergência em Saúde Pública de importância nacional e o estado de calamidade pública decorrente de COVID-19, afastar a exigência de demonstração de adequação e compensação orçamentárias em relação à criação/expansão de programas públicos destinados ao enfrentamento do contexto de calamidade gerado pela disseminação de COVID-19.

Determinou, ainda, a aplicação da medida cautelar a todos os entes federativos que, nos termos constitucionais e legais, tenham decretado estado de calamidade pública decorrente da pandemia de COVID-19.

⁴¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **MC na ADPF 662**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342832909&ext=.pdf>. Acesso em: 5 jun. 2022.

O deferimento da comentada medida cautelar, posteriormente referendada pelo STF, foi um instrumento importante para atribuir conforto ao Poder Executivo na implementação de medidas necessárias ao enfrentamento da pandemia no âmbito dos gastos tributários. Todavia, vale registrar que o STF não concedeu um cheque em branco aos gestores, tendo fixado limites para que o afastamento das normas de responsabilidade fiscal fosse utilizado.

Sobre ambas (a ADPF nº 662 e a ADI nº 6.357), elucidativos os ensinamentos de José Roberto Afonso e Celso de Barros Correia Neto:

Os fundamentos utilizados para decidir — artigo 113 do ADCT e artigos 17 e 24 da LRF — parecem indicar uma contradição entre essa decisão e a proferida pelo ministro Alexandre de Moraes na ADI 6.357. Mas o conflito é apenas aparente. Os dois julgados indicam uma diretriz comum: as restrições à política fiscal expansionista — pelo gasto ou pelo benefício fiscal — devem ser afastadas apenas para as políticas relacionadas à pandemia e somente enquanto ela durar. É, aliás, a mesma leitura que se pode fazer da PEC 10/2020.⁴¹⁸

4.2 AS PRINCIPAIS DECISÕES DO TCU SOBRE RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Por força do art. 70 da CF, “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e **renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.” O parágrafo único do dispositivo determina quem deve prestar contas.

Conforme o art. 71 da CF, “O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (...).” Em onze incisos e quatro parágrafos, o art. 71 estabelece as competências do TCU. Completa o principal arcabouço legal com as competências do TCU, o art. 1º, § 1º da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (“Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências”).⁴¹⁹

A utilização do termo “renúncia de receita”, na cabeça do art. 70 da CF, é bastante ampla, englobando também os gastos tributários. Há quase duas décadas o TCU vem desempenhando um papel fundamental quanto à fiscalização dos gastos tributários da União.

⁴¹⁸ AFONSO, José Roberto R., CORREIA NETO, Celso de Barros. Renúncia de receita na pandemia: quais limites permanecem? **Consultor Jurídico**, abril de 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-30/afonso-correia-neto-renuncia-receita-pandemia>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

⁴¹⁹ Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei:

(...).

§ 1º No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal 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.

Em pesquisa de jurisprudência/acórdãos e com os argumentos “renúncia e receita e lrf e 14 e união”, foram encontrados duzentos e cinquenta e seis acórdãos no sítio eletrônico do TCU. Após a leitura de todos os sumários respectivos, selecionamos quinze decisões diretamente relacionadas a gastos tributários, a seguir comentadas.

Assim como na análise da jurisprudência do STF, a disposição dos acórdãos do TCU seguirá uma ordem cronológica, permitindo visualizar a contribuição e a evolução do entendimento do órgão no tocante aos gastos tributários ao longo de mais de duas décadas (o primeiro julgado escolhido data do ano de 1998).

A **Decisão nº 674/1998 - Plenário**, decorreu de auditoria realizada no Demonstrativo de Benefícios Tributários (DBT), relativo ao Orçamento Fiscal de 1995, elaborado pela então Secretaria da Receita Federal, ante o que dispõe o art. 165, § 6º da Constituição Federal.

Compulsando a decisão, percebe-se que ocorreram importantes discussões sobre o que deveria, ou não, constar do DBT, sobretudo a partir de considerações do Ministério Público junto ao TCU, que discordou de diversas exclusões do DBT, sugeridas pela equipe de auditoria.

Para se ter uma ideia da riqueza dos debates, os auditores sugeriram exclusões de alguns gastos que se relacionavam ao IRPJ (questionaram a classificação da depreciação acelerada como um benefício tributário, quando o art. 255 do RIR/94 considera esse mecanismo como regra normal na apuração do imposto). O Ministério Público, por sua vez, entendeu que tais gastos deveriam permanecer no DBT.

A decisão do Plenário do TCU compreendeu que deveriam estar plasmados no DBT “qualquer espécie de benefício, seja por meio de redução de alíquota, de base tributável, isenções, anistias, remissões, desde que incluídos em legislação específica,” colocando-se de acordo com o entendimento mais rigoroso defendido no parecer do Ministério Público. No entanto, o Plenário também determinou exclusões do DBT, como, por exemplo, no âmbito do II, de operações referentes a livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.⁴²⁰

A auditoria referente ao **Acórdão nº 38/2004**, “originou-se de proposta de fiscalização e controle nº 66 de 2001 da Comissão de Tributação e Finanças da Câmara dos Deputados por iniciativa do Deputado Luiz Carlos Hauly no âmbito das renúncias de receitas da União para os exercícios de 1997 a 2002, incluindo as estimativas para 2003”.⁴²¹

⁴²⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão 674/1998**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A674%2520ANOACORDAO%253A1998/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/0/%2520>. Acesso em: 10 jun. 2022.

⁴²¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 38/2004**. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao->

As perguntas, cujos objetivos seguem expressos, direcionadas pela Comissão de Tributação e Finanças da Câmara dos Deputados ao TCU já indicam porque esse Acórdão é relevante e ainda atual em alguns pontos:

- 1) identificar os valores de tributos que são real e efetivamente renunciados e comparando-os com o PIB e receitas arrecadadas;
- 2) verificar se as estimações realizadas pelos órgãos estariam em consonância com os valores efetivamente levantados;
- 3) saber como está o acompanhamento da realização efetiva mensal, até a conclusão da auditoria, em relação a estimação levantada para o mesmo período;
- 4) possibilidade de realocação de recursos aplicados nas despesas tributárias visando outras aplicações alternativas, apesar de considerarem em queda na relação com o PIB;
- 5) pertinência de alguns benefícios, constantes do dbt, serem ou não considerados renúncia fiscal (questão surgida no âmbito do planejamento da auditoria).⁴²²

Dezoito anos atrás, o TCU valeu-se da doutrina de Stanley Surrey, no Acórdão 38/2004:

A renúncia de receitas (conjunto dos benefícios tributários), cumulativamente, tem sido representada pela doutrina (Stanley Surrey/73, L. A Villela/89):

- exceção à norma que referencia o tributo;
- alcance de determinado grupo de contribuintes e aumenta disponibilidade econômica; e
- redução de arrecadação potencial.

A renúncia de receita implica em redução discriminada de tributos ou contribuições por intermédio de dispositivo legal e compreende um conjunto de mecanismos tais como anistia, remissão, redução do valor devido, crédito presumido, isenção e outros.⁴²³

Nesse julgado já se constatava discordâncias com a caracterização dos gastos tributários, o que influenciava (e continua influenciando) diretamente no cálculo dos montantes renunciados. Reforça-se, assim, a importância de um sistema tributário de referência bem delimitado, capaz de conferir maior objetividade na identificação desses dispêndios indiretos.

No **Acórdão nº 1060/2005 – Plenário**, também a pedido da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, o TCU procedeu à fiscalização no sistema de benefícios tributários e previdenciários com vistas a analisar estimativas de renúncias de receitas e avaliação de seu impacto sobre o orçamento da União no exercício de 2003, incluindo as estimativas para 2004 e 2005.

completo/*/NUMACORDAO%253A38%2520ANOACORDAO%253A2004/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>; Acesso em: 9 jun. 2022.

Segundo consta do Relatório do Acórdão nº 38/2004, “O plenário da Comissão de Tributação e Finanças considerou inegável a oportunidade e conveniência da implantação da fiscalização em face da importância de se analisar o impacto da renúncia de receitas feita pela União nos últimos exercícios sobre o orçamento da União, de forma a possibilitar a identificação de receitas para atendimento das prioridades apontadas pelo Congresso Nacional.”

⁴²² *Ibidem*.

⁴²³ *Ibidem*.

Nesse Acórdão há o registro de que “A partir da estimação para o ano de 2004 a SRF passou a estabelecer nova metodologia”.⁴²⁴ Trata-se da nova metodologia de cálculo e da alteração do DBT para DGT:

Ao abordar a conceituação dos benefícios tributários, a SRF, em novo documento intitulado Demonstrativo de Gastos Tributários, expõe nova metodologia de cálculo, diferenciando benefícios tributários de gastos tributários.

A SRF alega que o novo conceito promove uniformização com o entendimento utilizado em outros países ao substituir o termo ‘benefício tributário’ por ‘gasto tributário’.

Em documento produzido pela SRF passou-se a ter entendimento de gastos tributários como: despesas indiretas que em princípio poderiam ser substituídas por gasto orçamentário, alocado a uma função orçamentária própria, reduzindo a arrecadação potencial do tributo.

Como exemplo cita a vedação constitucional pela União de instituir impostos sobre renda, patrimônio e os serviços de templos, partidos políticos e das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Afirmando, **apesar da natureza imune, que as instituições de educação e assistência social, se enquadram no conceito de gasto tributário, pois essas atendem a população complementarmente às ações do governo em vista da possibilidade de substituição por gastos públicos.** E dessa forma passam a constar do DBT. (Os grifos não constam do original).

O **Acórdão nº 747/2010 – Plenário**, examinou os procedimentos de controle de concessão e ampliação de benefícios tributários de que trata o art. 14 da LRF. O motivador da auditoria foi “a possibilidade de crescimento expressivo de renúncias de receitas tributárias sem o cumprimento das condições impostas no dispositivo da LRF.” Trata-se de Acórdão paradigmático do TCU, por várias razões, e que enfocou, principalmente, o inciso II do art. 14 da LRF.

Do Relatório da equipe técnica do TCU consta o enfrentamento de questões complexas, como a fluidez do conceito de renúncia de receitas e a dificuldade de identificação do gasto tributário, fazendo um *link* entre a teoria de Stanley Surrey; referência ao estudo perpetrado pela RFB em 2003, que culminou com a mudança de nomenclatura do demonstrativo de “benefício fiscal” para “gasto tributário”; a discussão dos organismos multilaterais sobre gasto tributário, sobre sistema tributário de referência e, também, os requisitos utilizados pela RFB para a identificação do gasto.

Esse Acórdão é bastante revisitado pela Administração Tributária, porque além de veicular uma densidade maior de elementos teóricos sobre os gastos tributários, ele também especificou, a partir da premissa do sistema tributário de referência (**entendendo e estrutura básica como sendo a composta pela legislação que inclui todas as regras necessárias para**

⁴²⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1060/2005 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1060%2520ANOACORDAO%253A2005/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/1/%2520>. Acesso em: 10 jun. 2022.

determinar a obrigação tributária), algumas situações objetivas em que **não** se considera a existência de renúncia de receitas tributárias:

6.12 Sob essa ótica, **não se consideram renúncia de receita as desonerações tributárias estabelecidas pela Constituição ou pela própria legislação instituidora de tributo ou contribuição social, da qual fazem parte as regras comumente aplicáveis aos seus fatos geradores, incluindo, dentre outras, as deduções-padrão, as deduções necessárias para auferir renda, os limites de isenção e a estrutura de alíquotas. Também não se encaixam no conceito de renúncia de receita as desonerações tributárias cujo usuário final de bens ou serviços seja a União ou o conjunto dos Estados e Municípios (imunidades constitucionais), ou as que atendam a reciprocidade de tratamento entre o Brasil e outros países.**

6.13 Além de compor um desvio ao sistema tributário de referência, um gasto tributário deve ter finalidades similares às da despesa pública, possuindo, portanto, uma lógica orçamentária associada. Constituem desonerações utilizadas como alternativas às ações políticas de governo, com objetivos de promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas sim por meio do sistema tributário. (Os grifos não constam do original).

O Acórdão também tratou da questão da alternatividade do cumprimento dos incisos I ou II do art. 14 da LRF, realçando aspecto importante sobre o DGT, o PLOA e o cumprimento do inciso I: É que, no DGT constam as estimativas dos gastos tributários em vigor e, nos termos do inciso I do art. 14, o proponente da renúncia a ser concedida ou ampliada deve demonstrar que ela já foi considerada na estimativa da receita da lei orçamentária, e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO. Assim, explica o TCU que “o demonstrativo que integra as informações complementares ao PLOA não atende o disposto no inciso I do art. 14 da LRF, uma vez que nele não constam informações sobre renúncias a serem instituídas ou ampliadas, mas sim sobre renúncias de receitas já instituídas e em vigor”.⁴²⁵

De fato, o DGT não prevê as renúncias a serem instituídas no ano seguinte, quando da entrada em vigor da nova LOA, mas tão somente as renúncias já em vigor quando do encaminhamento do PLOA. A assertiva pode ser confirmada no documento Demonstrativos dos Gastos Tributários PLOA 2022, disponível no sítio eletrônico da RFB, onde o órgão dispõe que: “No Quadro XXVI do ANEXO I, são apresentados os gastos tributários que estarão em vigor em 2022 em diante, **segundo a legislação vigente até 30 de agosto de 2021**, com os respectivos tributos envolvidos”.

O Acórdão nº 747/2010, ainda firmou entendimento sobre a taxatividade do rol disposto no inciso II do art. 14 da LRF, ou seja, a compensação ali disposta somente pode ocorrer por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de

⁴²⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 747/2010 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A747%2520ANOACORDAO%253A2010/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 11 jun. 2022.

cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, não podendo ser utilizadas como medidas de compensação às renúncias, os ajustes na programação orçamentária e financeira da despesa pública nem o excesso de arrecadação.

De igual importância para o equilíbrio fiscal, foi a compreensão de que também a prorrogação, e não apenas a concessão e a ampliação, de gastos tributários deve atender as condições do art. 14 da LRF. **O TCU entendeu que a prorrogação deve ser considerada como a concessão de novo benefício tributário.**

Por fim, determinou diversas medidas sob o aspecto da governança dos gastos tributários, inclusive quanto à necessidade de cláusulas de vigência, já determinadas pelas LDOs a partir de 2006.

O Acórdão nº 809/2014 – Plenário, consistiu em monitoramento do TCU quanto ao cumprimento do Acórdão nº 747/2010, e teve como relevante a determinação de que o então 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 art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a **fazer constar da exposição de motivos**:

- a) estimativa de impacto orçamentário-financeiro dessas medidas no exercício em que devam iniciar sua vigência e nos dois seguintes;
- b) demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou, alternativamente, indicação da adoção de uma das medidas de compensação constantes do inciso II do art. 14 da LRF.⁴²⁶

O Acórdão nº 1205/2014 – Plenário, é outra decisão emblemática no âmbito do TCU. Teve como objetivo

conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, englobando as etapas de instituição, previsão, monitoramento da concessão e da execução, avaliação e controle, para embasar a elaboração de matrizes de planejamento de auditorias a serem realizadas pelas unidades especializadas desta Corte, com relação às renúncias tributárias de suas respectivas clientelas, visando avaliar a capacidade de gestão dos órgãos gestores de renúncia de receitas, por meio do mapeamento de riscos.⁴²⁷

O trabalho envolveu onze ministérios setoriais, além dos órgãos centrais do Poder Executivo Federal (antigo MP, MF e Casa Civil da Presidência da República). A seguir, as principais fragilidades encontradas pelo TCU no processo de gestão dos gastos tributários:

356.1 ausência de uma conceituação legal sobre benefícios tributários;

⁴²⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 809/2014 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A809%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 11 jun. 2022.

⁴²⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1025/2014 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1205%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 11 jun. 2022.

- 356.2 ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias no âmbito do Poder Executivo, o que acarreta ausência de transparência sobre os órgãos participantes e suas respectivas responsabilidades;
- 356.3 falta de clareza sobre as competências dos órgãos relacionados às políticas públicas financiadas por renúncias tributárias;
- 356.4 falhas na transparência sobre as renúncias tributárias no Plano Plurianual;
- 356.5 ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias tributárias que não possuem órgão gestor associado na norma instituidora;
- 356.6 instituição de renúncias tributárias por meio de instrumentos diversos de lei em sentido formal e que também não tratam da matéria de forma exclusiva;
- 356.7 ausência de prazo de vigência na maioria dos benefícios tributários em vigor, o que impede a revisão periódica desses benefícios;
- 356.8 falta de uniformidade de entendimento sobre os gastos tributários como fonte de financiamento de políticas públicas entre os ministérios responsáveis pela gestão desses mecanismos;
- 356.9 falta de transparência sobre a metodologia de cálculo detalhada das previsões de renúncias tributárias constantes do DGT;
- 356.10 deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre a RFB e os órgãos gestores de políticas baseadas em renúncias, em virtude do sigilo fiscal;
- 356.11 ausência de registro no Siafi referente aos recursos de renúncias tributárias;
- 356.12 ausência de previsão sobre a gestão das políticas de renúncias tributárias nos regimentos internos e nos planejamentos estratégicos da maioria dos órgãos responsáveis;
- 356.13 poucos ministérios possuem mapa dos processos relativos à gestão das políticas públicas financiadas por renúncias;
- 356.14 a maioria dos ministérios não realiza qualquer tratamento dos riscos referentes à gestão dessas políticas;
- 356.15 ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas em comento por parte do órgão gestor, que incluía as atividades desenvolvidas, procedimentos de controle e de avaliação, e as unidades por elas responsáveis;
- 356.16 indícios de fiscalização insuficiente por parte da CGU;
- 356.17 ausência de avaliação de resultados por parte do órgão gestor na maioria das políticas públicas baseadas em renúncias tributárias;
- 356.18 deficiências nas informações fornecidas sobre as renúncias tributárias nos relatórios de gestão;
- 356.19 ausência ou precariedade de prestações de contas dos recursos renunciados;
- 356.20 deficiências no monitoramento e no controle dessas políticas por parte dos órgãos gestores.

Foram várias as recomendações exaradas pela Corte de Contas, plasmadas no Acórdão nº 1.205/2014, tanto aos órgãos centrais como aos ministérios setoriais, com vistas à instituição de controles, monitoramento, avaliação da eficácia e eficiência das políticas públicas financiadas por intermédio de gastos tributários, a designação de órgãos gestores para os gastos, assim como instituição/aprimoramento de mecanismos de transparência relacionada aos gastos tributários.

O Acórdão nº 263/2016 – Plenário, originou-se de consulta formulada pelo Ministro de Estado da Fazenda acerca da melhor interpretação do art. 14 da LRF no que concerne às medidas de compensação exigidas pela lei em decorrência de renúncias tributárias. A dúvida era sobre o período a ser considerado, para fins de cumprimento da exigência de compensação

nos casos em que a elevação de alíquotas de tributos deve observar a anterioridade nonagesimal.⁴²⁸

Tratava-se de questionamento relevante, uma vez que o manejo de alíquotas dos impostos regulatórios é um dos principais instrumentos utilizados pelo Poder Executivo para cumprir o inciso II do art. 14 da LRF. Assim, nos casos da concessão de benefícios tributários utilizando-se da majoração de algum tributo marcadamente extrafiscal, existia dúvida fundada se haveria, ou não, necessidade de se aguardar o cumprimento da noventena para que o benefício tributário começasse a produzir efeitos.

A pergunta feita pelo então Ministro de Estado da Fazenda Nelson Henrique Barbosa Filho ao TCU foi

se a exigência de implementação de medidas para compensação de renúncia fiscal, consoante dispõe o art. 14, inciso II e § 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal, pode se considerar cumprida a partir do aumento em alíquotas de tributos outros (ocorrido na mesma data de implementação do benefício fiscal e com gradação suficiente para neutralizar o impacto fiscal considerando-se o exercício, como um todo), ainda quando tais tributos devam obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal?⁴²⁹

A resposta do TCU foi no sentido de que “Para fins do disposto no art. 14, inciso II e § 2º, da Lei Complementar 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a exigência de implementação de medidas de compensação para concessão ou ampliação de renúncias de receitas é considerada cumprida:

1.1. a partir da elevação de alíquotas de tributos, por meio de lei ou de decreto, na data de publicação da lei ou do decreto, ainda que tais tributos devam obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal, desde que o ato normativo que promova a elevação de alíquota se mantenha eficaz ao longo de todo o exercício financeiro e que o valor a ser arrecadado após a noventena, mas no mesmo exercício, seja suficiente para neutralizar o impacto orçamentário-financeiro da renúncia naquele exercício;

1.2. a partir da elevação de alíquotas de tributos, por meio de medida provisória, na data de conversão da medida provisória em lei, ainda que tais tributos devam obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal, desde que o ato normativo que promova a elevação de alíquota se mantenha eficaz ao longo de todo o exercício financeiro e que o valor a ser arrecadado após a noventena, mas no mesmo exercício, seja suficiente para neutralizar o impacto orçamentário-financeiro da renúncia naquele exercício;⁴³⁰

Destaca-se o **Acórdão nº 793/2016 – Plenário**, cujo objeto foi o monitoramento do Acórdão 1.205/2014, em virtude do fato de que entre outras, dele constou recomendação às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal para que “orientassem os órgãos de assessoramento legislativo em atuação junto às comissões competentes, quando da análise

⁴²⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 263/2016 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A263%2520ANOACORDAO%253A2016/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 11 jun. 2021.

⁴²⁹ *Ibidem*.

⁴³⁰ *Ibidem*.

de propostas que concedem ou ampliam renúncias de receita tributárias, sobre a **necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (...)**.⁴³¹ Ou seja, comando dirigido ao Parlamento.

O **Acórdão nº 1.907/2019 – Plenário**, é trazido à baila, porque introduziu a tese da eficácia, ou ineficácia dos gastos tributários que desrespeitarem a CF, a LRF e a LDO. Cuida-se de consulta formulada pelo então Ministro de Estado da Fazenda, Eduardo Refinetti Guardia, sobre dúvida acerca das medidas legislativas que forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente (art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, art. 112 da LDO).⁴³²

A resposta do TCU ao Ministro foi a de que

medidas legislativas que forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente, especialmente o art. 167 da Constituição Federal, o art. 113 do ADCT, os arts. 15, 16 e 17 da LRF, e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor, somente podem ser aplicadas se forem satisfeitos os requisitos previstos na citada legislação.

Muito embora a consulta não englobasse o art. 14, mas os arts. 15, 16 e 17 da LRF, ele também foi referenciado no corpo da análise da Corte de Contas, porque a situação é similar à questionada na consulta. A teoria de Pontes de Miranda constou da fundamentação da decisão e da ementa do julgado:

Medidas legislativas aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente são inexecutáveis, porquanto embora se trate de normas que, após a sua promulgação, **entram no plano da existência e no plano da validade, não entram, ainda, no plano da eficácia**, justamente por não atenderem ao disposto no art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, e na respectiva LDO. - Resposta ao consulente no sentido de que medidas legislativas que forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária

⁴³¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 793/2016 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A793%2520ANOACORDAO%253A2016/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 11 jun. 2022

⁴³² Vale transcrever a conversa tida entre o Ministro Eduardo Guardia e o Ministro do TCU Raimundo Carreiro, por este último narrada no processo que deu origem ao Acórdão nº 1.907/2009:

“Para finalizar, rememoro diálogo que tive com o então Ministro da Fazenda Eduardo Refinetti Guardia, autor desta consulta, e por ele retratado em matéria publicada pelo jornal ‘Estadão’ de 18.07.2018, na qual o citado Ministro, em face da então recente aprovação de lei que concedia benefícios aos produtores rurais, mas sem indicar a necessária fonte de custeio dessa despesa, me fez a seguinte pergunta:

- Se eu cumprir a lei aprovada pelo Congresso dando o benefício (aos produtores rurais), há o entendimento de que estarei descumprindo a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal. O senhor pode me ajudar a decidir qual lei devo descumprir?

A essa indagação, respondi:

- Recomendo fortemente não descumprir nem a Constituição nem a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Diante de minha resposta, disse o ministro:

- O que o Congresso não pode fazer é descumprir a LRF e me obrigar a realizar despesa para a qual não temos orçamento” (BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1907/2019 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1907%2520ANOACORDAO%253A2019/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 11 jun. 2022).

e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente, especialmente o art. 167 da Constituição Federal, o art. 113 do ADCT, os arts. 15, 16 e 17 da LRF, e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor, somente podem ser aplicadas se forem satisfeitos os requisitos previstos na citada legislação. (Os grifos não constam do original).⁴³³

Posteriormente, o TCU aplicou a tese diretamente ao art. 14 da LRF, como se constata do **Acórdão nº 62/2020 – Plenário**.⁴³⁴

No **Acórdão nº 2198/2020 – Plenário**, o TCU entendeu que o art. 14 da LRF somente poderia ser cumprido pelo atendimento de seu inciso II:

9.2.1 as propostas legislativas de iniciativa do Poder Executivo e quaisquer iniciativas aprovadas mediante projeto de lei para conceder benefícios de natureza tributária, desacompanhadas das medidas de compensação previstas no art. 14, inciso II, da Lei Complementar 101/2000 (LRF), não se conformam com o pressuposto da gestão fiscal estabelecido no art. 1º, § 1º, da LRF e com as diretrizes norteadoras da trajetória de recondução da renúncia de receita ao limite estabelecidas pelos arts. 21 e 116, § 1º, da LDO-2019, devendo ser demonstrada a compatibilidade da proposta e dos projetos de lei aprovados com as premissas e os objetivos da política econômica nacional expressamente definidos no Anexo de Metas Fiscais que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias, com objetivo de conferir concretude plena ao disposto nos arts. 1º, § 1º; 4º, inciso I, alínea "a", § 2º, incisos II e V; 5º, incisos I e II; e 14, incisos I e II da Lei Complementar 101/2000;⁴³⁵

Na sequência, por intermédio do **Acórdão nº 2692/2021 – Plenário**, o TCU analisou consulta do Presidente do Senado Federal, Rodrigo Pacheco, ocasião em que a Corte de Contas voltou atrás na posição externada no Acórdão nº 2.198/2020 – Plenário, no sentido de considerar cumprido o art. 14 da LRF, se atendido o seu inciso I:

⁴³³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1907/2019 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1907%2520ANOACORDAO%253A2019/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 11 jun. 2022

⁴³⁴ REPRESENTAÇÃO. ANÁLISE DA CONFORMIDADE E DA EFICÁCIA DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DA LEI 13.799/2019 DIANTE DOS REQUISITOS EXIGIDOS PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL, PELA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS PARA O EXERCÍCIO DE 2019 E PELO ART. 113 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. OITIVAS. DEFERIMENTO DE MEDIDA CAUTELAR NO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO DE 2019. REFERENDO DA LIMINAR. DETERMINAÇÕES. RECOMENDAÇÃO. ALERTA. CIÊNCIAS. 1. Medida legislativa instituidora de mecanismos de renúncias de receitas aprovada sem a devida adequação orçamentária e financeira e em inobservância ao que determina a legislação vigente de finanças públicas é inexecutável, porquanto embora se trate de norma que, após a sua promulgação, entra no plano da existência e no plano da validade, não entra, ainda, no plano da eficácia, por não atender ao disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, na Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício e no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; 2. A produção de efeitos de medidas legislativas que cuidem de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita depende do atendimento prévio, pelo Poder Executivo, das condições estabelecidas no ordenamento jurídico, em especial a Lei de Responsabilidade Fiscal e a respectiva Lei de Diretrizes Orçamentárias. (BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 62/2020 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A62%2520ANOACORDAO%253A2020/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/0/%2520>. Acesso em 11 jun. 2022).

⁴³⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2198/2020 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2198%2520ANOACORDAO%253A2020/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em: 13 jun. 2022.

9.3.1 observadas as condições do **caput** do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, a demonstração pelo proponente de que eventual renúncia de receita tributária foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, na forma do art. 14, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias, não exigirá medidas de compensação, na forma do art. 14, inciso II, da Lei Complementar 101/2000, se o impacto orçamentário-financeiro da respectiva renúncia tributária se der a partir do exercício financeiro a que se referir a respectiva Lei Orçamentária Anual;

9.3.2 além das exceções expressamente previstas nos incisos I e II do § 3º do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, o atendimento ao inciso I do art. 14 dessa Lei Complementar, com a demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, na forma do art. 12 da Lei Complementar 101/2000, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias, torna não obrigatórias a previsão e a implementação de medidas de compensação, na forma do inciso II do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, dado que as condições dos incisos I e II do art. 14 dessa Lei Complementar são alternativas, sendo legalmente possível cumprir apenas um desses incisos;⁴³⁶

No **Acórdão nº 2532/2021 – Plenário**, debateu-se acerca da aplicabilidade, ou não, do art. 113 do ADCT aos atos do Poder Executivo, prevalecendo entendimento pela

reforma do subitem 9.2 do Acórdão 2832/2020-TCU - Plenário para que o alerta nele expedido não faça menção, a título de fundamentação do comando ali encerrado, ao art. 113 do ADCT, em razão de que **os atos normativos expedidos pelo Poder Executivo, a exemplo de decretos e portarias, não são alcançados por tal dispositivo**. (Os grifos não constam do original).⁴³⁷

O **Acórdão nº 2589/2021 – Plenário**, versou sobre expediente oriundo do então Subchefe Adjunto de Gestão Pública da Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais da Casa Civil da Presidência da República, por meio do qual requereu a manifestação do TCU sobre a “adequação do texto do Acordo de Sede firmado entre a República Federativa do Brasil e a Corte Permanente de Arbitragem (CPA), em 25/8/2017, com o entendimento do TCU ‘acerca da aplicação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal a acordos internacionais que prevejam benefícios tributários’”.⁴³⁸

O TCU não conheceu da consulta, haja vista o não atendimento dos requisitos de admissibilidade para tanto, mas determinou o “encaminhamento de cópia da instrução da

⁴³⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2692/2021 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2692%2520ANOACORDAO%253A2021/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em: 13 jun. 2022.

⁴³⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2532/2021 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2532%2520ANOACORDAO%253A2021/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em: 14 jun. 2022.

⁴³⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2589/2021 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2589%2520ANOACORDAO%253A2021/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 14 jun. 2022.

Semag e do pronunciamento do MPTCU ao autor do expediente, juntamente com o voto que antecedeu a deliberação, esclarecendo-o de que as conclusões assumidas no processo não têm caráter normativo nem constituem prejulgamento da tese, não obstante possam ser usadas como subsídio ao processo decisório do órgão”.⁴³⁹

Sobre o atendimento do art. 14 da LRF, em sintonia com o Ministério Público junto ao TCU, o Ministro relator entendeu “que ‘compete ao Poder Executivo analisar se os benefícios tributários previstos no Acordo de Sede com a CPA caracterizam, ou não, um benefício tributário diferenciado, discriminado ou privilegiado, no contexto das relações internacionais. Se a resposta for positiva, será necessário cumprir os requisitos do art. 14 da LRF e da LDO. Se for negativa, não será necessário’”.⁴⁴⁰

Com relação ao art. 150, § 6º da CF, também “em consonância com o MPTCU, asseverou que a previsão de isenção tributária para determinado organismo internacional, no âmbito do próprio tratado que regule suas relações com o país, atende à necessidade de lei específica aludida no art. 150, § 6º, não havendo nenhuma providência adicional quanto a essa questão”.⁴⁴¹

Por fim, acerca do art. 113 do ADCT, o Ministro compreendeu que “compete ao Poder Executivo avaliar se o acordo internacional veicula ou não uma regra de renúncia de receita. Em caso positivo, deve a proposição observar a exigência contida no art. 113 do ADCT”.⁴⁴²

Quanto ao **Acórdão nº 333/2022 – Plenário**, o mais relevante, no que concerne ao objeto desta pesquisa é o versado em seu item 9.2, no qual os Ministros do TCU determinaram

ciência à Casa Civil da Presidência da República e ao Ministério da Economia, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, **acerca da necessidade de atendimento a todos os requisitos constitucionais e legais para sanção de projeto de lei ou de projeto de lei de conversão, quanto à concessão ou ampliação de todas as naturezas de renúncias de receitas**” (Os grifos não constam do original).⁴⁴³

⁴³⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2589/2021 – Plenário** Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2589%2520ANOACORDAO%253A2021/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 14 jun. 2022.

⁴⁴⁰ *Ibidem.*

⁴⁴¹ *Ibidem.*

⁴⁴² *Ibidem.*

⁴⁴³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 333/2022 – Plenário** Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A333%2520ANOACORDAO%253A2022/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 14 jun. 2022.

CONCLUSÃO

O problema que esta pesquisa se dispôs a enfrentar foi “Considerando que o art. 14 da LRF tem como objetivo o equilíbrio fiscal e, nesse sentido, disciplina requisitos para que a renúncia de receitas advinda de benefícios e incentivos tributários não destoem desse resultado, é possível afirmar que as expressões “benefícios e incentivos tributários”, “renúncia de receitas tributárias”, “gasto tributário”, “isenção não geral”, “redução discriminada de tributos” e “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” estão suficientemente conceituados ou definidos para a correta identificação dos gastos tributários?

Nossa hipótese foi a de que não existiam conceituações ou definições robustas, ou seriam elas insuficientes, acerca dos institutos acima mencionados, gerando confusão conceitual e insegurança jurídica na aplicação do art. 14 da LRF. A hipótese se confirmou apenas em parte.

Quanto a “benefícios e incentivos tributários”, “renúncia de receitas tributárias” e “gasto tributário”, a hipótese não se confirmou, porque verificamos que não obstante a ausência de definições legais, há uma considerável produção acadêmica e de instituições nacionais e estrangeiras a respeito, conferindo segurança jurídica sobre o significado dos termos em questão.

No Capítulo 2 demonstramos, com base na teoria do Construtivismo Lógico-Semântico, que, sendo o Direito um complexo de normas jurídicas válidas num País, a linguagem exerce um papel primordial nesse universo, uma vez que “para ser fixada, a ideia do termo precisa ser demarcada linguisticamente, ou melhor, constituída em linguagem, pois, como pressupomos, só assim ela se torna articulável intelectualmente.”⁴⁴⁴ É justamente por meio da definição que essa demarcação é realizada.

As definições são importantes no direito porque têm o condão de elucidar, delimitar a realidade tomada como referencial. Adicione-se o atributo da coercitividade, que é a apreciação dos desvios da norma posta pelo Poder Judiciário, conferindo maior controle social e transparência aos institutos definidos, em casos de sua inobservância. Definir, sobretudo da forma mais conotativa possível, auxilia na tarefa de compreensão e uniformização da aplicação dos entendimentos dos atores que lidam com o objeto definido.

⁴⁴⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 57-58. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>>. Acesso em: 14 jul. 2022.

A pesquisa doutrinária sobre a existência de conceitos e definições acerca das expressões “benefícios e incentivos tributários”, “renúncia de receitas tributárias”, “gasto tributário”, mostrou que há diferenças na forma de abordagem e de classificação desses termos.

Alguns doutrinadores entendem que seriam todos sinônimos, sem aplicação prática na diferenciação; outros que a renúncia é a consequência da concessão de benefícios e incentivos; que benefícios e incentivos são termos mais amplos que gastos tributários; outros, ainda, que diferenciam entre benefícios, incentivos, alívio, favor, privilégio, exoneração, desoneração e assemelhados.

Todavia, essas diferenças não chegam a perturbar a conjuntura jurídica a ponto de causar transtornos e incompreensões generalizadas. A pesquisa realizada sustenta a afirmação de que apesar dessas distinções, há um conjunto de características nas definições compulsadas que viabiliza um núcleo comum capaz de identificar que se trata de recursos públicos direcionados a particulares para custear (promover) ou induzir (incentivar) algum tipo de comportamento privado, por intermédio de gastos indiretos, fora do orçamento. Nesse sentido, seja qual for o termo acima utilizado, é possível verificar a presença das seguintes características:

- um desvio à tributação normal, ao sistema tributário de referência;
- redução ou eliminação da responsabilidade do contribuinte em relação ao cumprimento de alguma obrigação tributária principal;
- diminuição de receitas estatais (redução da arrecadação em potencial);
- aumento da disponibilidade econômica dos contribuintes;
- caráter não geral;
- efeitos similares ao da despesa pública, porque há o emprego e a diminuição de recursos públicos, como nestas últimas (lógica orçamentária associada);
- gasto indireto, que se processa à margem do orçamento;
- não há limites orçamentários associados;
- alcance de objetivos de política econômica ou social;
- possibilidade de analogia/comparação/substituição por gastos diretos.

Ressentimos da ausência de positividade dessas definições, de previsão legal. Defini-las em lei permitirá colocar a todos numa “mesma página” sobre a compreensão desses institutos, ao menos no que tange à sua importância prática: a contabilização e quantificação do gasto tributário.

Entendemos que a despeito da popularização das terminologias “benefícios/incentivos tributários” e “renúncia de receitas tributárias”, “gasto tributário” é a mais adequada para

designar esse tipo de dispêndio de recursos públicos, principalmente porque é a que possui a lógica orçamentária associada, dando a verdadeira ideia de que se trata realmente de um gasto de dinheiro público.

Ao tempo em que nossa hipótese não se confirmou quanto à inexistência de definições acerca dessas três nomenclaturas visualizamos outros gargalos que enredam os gastos tributários, os quais resumimos em 6 eixos centrais:

- a inexistência de definição objetiva e legal do sistema tributário de referência;
- a questão orçamentária, ou seja, o fato de os gastos tributários não passarem pelo orçamento;
- a inexistência de limites para os gastos tributários;
- as dificuldades relacionadas com os cálculos dos gastos tributários;
- a ausência de cláusulas de validade nas leis que concedem benefícios e incentivos tributários e
- aspectos ligados à deficiência de governança dos gastos tributários.

Dos problemas acima listados, um dos mais importantes, ao lado da governança, é o da subjetividade da definição do sistema tributário de referência. Muito embora tenham ocorridos avanços consideráveis na busca de maior segurança jurídica nesse campo, onde são louváveis os esforços e a produção da RFB (a elaboração do documento “Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação” corrobora a assertiva)⁴⁴⁵, é preciso continuar avançando.

Debater o sistema tributário de referência significa, entre outras, revisitar as bases constitucionais e legais de todos os tributos brasileiros e definir legalmente o que integra esse sistema e, por consequência, o que constituirá um desvio a ele. Não é uma tarefa fácil, mas não se partirá do zero, porque o trabalho desenvolvido pela RFB, já é um excelente caminho a ser trilhado.

Essa discussão é urgente porque ela influencia sobremaneira na quantificação dos gastos tributários. Basta ver o que representam as imunidades na conta atual (deixamos de citar o regime do Simples Nacional porque ele foi retirado do cálculo dos gastos tributários por conta de dispositivo da LDO 2022, determinando a providência).

Nesse contexto, não faz sentido propor uma definição de sistema tributário de referência no presente trabalho, mas tão somente consignar que qualquer desenho a ser feito deve tomar

⁴⁴⁵ Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. 2020, p. 5-7. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2022.

como ponto de partida os dispositivos e os princípios constitucionais que informam as espécies tributárias, além das interpretações respectivas conferidas pelo STF. Essa a nossa sugestão.

Sobre “isenção não geral”, “redução discriminada de tributos” e “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, a hipótese foi confirmada, uma vez que, adicione-se à ínfima produção científica específica, a insuficiência de esclarecimentos capazes de delinear com exatidão o conteúdo desses termos, podendo levar tanto o legislador como o intérprete da norma a equívocos relacionados à necessidade, ou não, de adequação fiscal.

Duas doutrinas dedicaram-se um pouco mais ao assunto: a de Weder de Oliveira, que apresenta elementos sobre o que vem a ser a “isenção não geral”, e a de Élcio Fiori Henriques, que trabalha a questão da redução discriminada de tributos e os elementos pertinentes, quais sejam a alteração de alíquotas e a modificação da base de cálculo.

Nesse sentido, a partir da pesquisa efetivada e de uma interpretação que privilegia o princípio da isonomia, concluímos que a isenção será geral quando ela for concedida para todos os contribuintes do tributo. O cumprimento desse requisito não admite isenções setoriais ou que considere aspectos particulares de situações e/ou de contribuintes.

A mesma interpretação deve ser conferida aos termos “redução discriminada de tributos” e “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. A alteração de alíquota ou a modificação da base de cálculo deve abranger/beneficiar a todos os contribuintes do tributo. Qualquer tratamento diferenciado, ou seja, que estabeleça alguma vantagem ou benefício, deve se estender a todos os contribuintes do tributo. Ao contrário, deverão observar à normas de adequação fiscal, entre elas o próprio art. 14 da LRF.

Observamos dificuldades extras em se tratando de tributos que possuem fatos geradores distintos e o critério de comparação para atendimento da não discriminação. Os estudos de Élcio Fiori buscam responder à questão, no sentido de que os referenciais comparativos devem ser os fatos geradores semelhantes. O problema é que a proposta parece levar ao raciocínio de que haveria que existir um sistema tributário de referência para cada fato gerador, o que talvez não seja exequível.

Com essas complexidades, a possibilidade de realização de gasto tributário com nuances de discriminação injustificada, sob a roupagem de legalidade (e de “fato gerador muito específico” é grande). Portanto, definir legalmente os contornos dessas expressões é fundamental para imprimir objetividade e segurança jurídica ao tema.

Concluimos que na ausência de instrumento legal dizendo exatamente no que consistem “redução discriminada de tributos” e “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, se implementados (a redução e o tratamento) devem ser para todos os contribuintes do tributo.

Retomando os demais pontos tratados na pesquisa, no Capítulo 1 situamos a discussão dos gastos tributários dentro do tipo de Estado do qual fazemos parte, o Estado Fiscal, cuja principal fonte de receitas para fazer frente à justa gama de direitos fundamentais constantes da nossa Constituição Federal é a proveniente dos tributos. Também foi desenvolvido o raciocínio de que muito embora a principal função dos tributos seja a de arrecadar, ela não é a única, pois há que se reconhecer que as exações também possuem uma função extrafiscal e que, aliás, dificilmente um tributo será apenas arrecadatário ou extrafiscal.

Nessa esteira, os benefícios e incentivos tributários ou gastos tributários se enquadram na moldura da função extrafiscal dos tributos e são previstos na CF como uma das formas de intervenção do Estado na economia. Tendo em conta que em diversos dispositivos a CF abarca expressamente esta espécie de intervenção, a ela se referindo principalmente como benefícios, incentivos, isenção e subsídios, propusemos uma classificação que objetivou organizar essas expressões, de forma simples, mas didática, a partir do uso que a CF faz delas.

Assim, o corte metodológico foi sob dois vieses: o de benefícios fiscais x benefícios tributários e o de benefícios tributários x incentivos tributários, chegando ao seguinte esquema:

Benefícios fiscais (gênero) = benefícios tributários + benefícios financeiros + benefícios creditícios.

Benefícios tributários sentido lato = benefícios tributários sentido estrito + incentivos tributários = gasto tributários; e outros benefícios e incentivos tributários sem renúncia de receitas tributárias.

Na parte dos regimes constitucionais e sua relação com o art. 14 da LRF, abordamos o regime do Simples Nacional e as imunidades. Sobre o primeiro, a CF, por ação do constituinte originário, sucedida pelo derivado, previu, literal e expressamente, “**tratamento jurídico diferenciado**” (art. 179), “**tratamento favorecido**” (art.170), e “**tratamento diferenciado e favorecido**” para as pequenas empresas.

Ao se referir ao tratamento diferenciado e favorecido a ser conferido pelos entes federados a esse segmento, a CF utilizou o termo “dispensarão”, e não “poderão dispensar”, atribuindo ao comando uma característica mandatória, e não apenas autorizativa.

Outro argumento que levamos em conta é o de que o Simples Nacional, ao menos em tese, almeja concretizar o princípio da progressividade. Ao não ser considerado como um regime alternativo, há uma contradição em relação ao entendimento de que referido princípio faz parte do sistema tributário de referência do IR das pessoas físicas.

A par de todos esses elementos, concluímos que o Simples Nacional é um regime tributário alternativo aos regimes “normais” de cada tributo que o compõe. Assim, segue-se a

essa conclusão uma pergunta que tem sido feita por muitos estudiosos do assunto: sendo o Simples Nacional um regime tributário alternativo, ele deveria, ou não, ser considerado, ele próprio, um sistema tributário de referência?

Ousamos uma resposta positiva em termos, porque apesar de entendermos razoável que o Simples Nacional seja considerado um sistema tributário de referência, isso não pode ser assimilado no sentido de que qualquer alteração no regime estará livre de conformação às normas de adequação fiscal. Este é o desafio mais importante visualizado nessa construção. Uma solução seria estabelecer o que efetivamente faz parte desse sistema de referência e todo o restante teria que obedecer às normas de adequação fiscal.

Debate semelhante ocorre quanto às imunidades, lembrando que a maior dificuldade é com relação às imunidades condicionadas, como a do art. 195, § 7º da CF (entidades beneficentes de assistência social). Chamamos de condicionadas porque a CF remete à lei (de natureza complementar, segundo entendimento do STF), o estabelecimento das exigências para fruição do benefício. No tocante a elas, para que não sejam consideradas gastos tributários, compreendemos que é necessário um mecanismo de controle de alterações legais que visam alargar o tamanho da imunidade (isto é feito, normalmente, via a inclusão na lei regulamentadora de mais pessoas, áreas e serviços a serem abrangidos).

Uma possibilidade seria “congelar” o sistema tributário de referência dessas imunidades em sua lei regulamentadora. Isso não quer dizer que o seu alcance jamais poderá ser aumentado, mas apenas que, para tanto, as normas de adequação fiscal deverão ser atendidas.

Seja como for, ambos os temas – imunidades e Simples Nacional, precisam ser discutidos e aprofundados pelas instituições que trabalham com os gastos tributários.

No que alude às Emendas constitucionais nºs 95/2016; 106/2020 e 109/2021, a primeira e a última tiveram o mérito de constitucionalizar questões preciosas ao equilíbrio fiscal:

- 1) A EC nº 96/2016, a obrigatoriedade de apresentação da estimativa do impacto orçamentário e financeiro de medidas que impliquem em renúncia de receitas (a alteração já teve o condão de possibilitar a apreciação pelo STF, em sede de controle concentrado, da ausência dessas estimativas em diversas leis estaduais, as quais foram declaradas inconstitucionais por vício formal);
- 2) A EC nº 109/2021, por sua vez, muito embora ainda não tenha sido levada à avaliação do STF, poderá sê-lo, em temas como redução obrigatória e governança de gastos tributários.

A análise dessas Emendas nos faz questionar por quais razões o País adquiriu a prática de reproduzir no texto da CF dispositivos que já constam da legislação infraconstitucional.

Talvez imaginando que por estar na CF haverá maior adesão no cumprimento dessas normas? Para que seja possível o controle concentrado de constitucionalidade? Para obrigar todos os entes da federação (lei complementar pode cumprir esse papel)? Acreditamos que nenhuma das alternativas.

Todas essas constitucionalizações não parecem fazer parte de um processo racional de produção legislativa, porque a forma que têm sido, ou melhor, não têm sido discutidas no Parlamento e tampouco com a sociedade, demonstram que mais parecem um “tubo de ensaio”. Porém, se há um efeito positivo nessa chuva de constitucionalização, se assim se pode dizer, é a possibilidade de levar as respectivas discussões ao STF, extirpando do ordenamento legal normas que não respeitam a responsabilidade fiscal.

No Capítulo 3, foram estudadas as interfaces das renúncias de receitas tributárias com a CF, notadamente com o princípio do equilíbrio fiscal e com as leis orçamentárias. O destaque foi para a LDO, vista de maneira mais pormenorizada, em função da remessa que o art. 14 da LRF faz ao diploma. A partir da análise levada a efeito, foi possível constatar que a realização de gastos tributários no âmbito federal está condicionada ao atendimento de requisitos constitucionais, da LRF e da LDO.

A remessa que o *caput* do art. 14 da LRF faz ao atendimento à LDO significa que o legislador complementar conferiu um papel de complementariedade, de integração do art. 14 com os comandos da LDO. Logo, desrespeitar a LDO na instituição de gastos tributários significa desrespeitar também a LRF.

Na segunda parte desse Capítulo 3 foram compulsadas as origens da LRF, elementos sobre sua tramitação no Congresso Nacional e a inspiração norte-americana (sistema *paygo*) de seu art. 14. Visualizamos como a redação do projeto de lei complementar dispunha de forma diferente da redação vigente do art. 14. Naquele, havia uma vinculação mais incisiva à LDO e os atos que não apresentassem as medidas de compensação seriam eivados de nulidade absoluta.

Na terceira parte do Capítulo desenvolvemos duas discussões principais sobre os incisos I e II do *caput* do art. 14 da LRF. A primeira sobre a alternatividade dos mencionados incisos e a decisão exarada pelo TCU no Acórdão nº 2198/2020-Plenário, revista em momento posterior por meio do Acórdão TCU nº 2692/2021-Plenário.

Concluimos que a revisão do TCU foi acertada, porque ainda que se reconheça a situação de sucessivos *déficits* primários vivenciados pelo País nos últimos anos, legalmente não há como a Corte de Contas afastar a possibilidade de utilização do inciso I do art. 14 da LRF do sistema normativo. Tal papel caberia apenas ao STF.

O outro ponto foi acerca da utilização conjugada dos incisos I e II do art. 14 da LRF na instituição de gastos tributários. Por intermédio da apreciação de algumas decisões do TCU e da interpretação literal do *caput* do art. 14 da LRF, compreendemos pela possibilidade de edição de medidas de compensação do inciso II para o ano em curso (em que o benefício entra em vigência) e previsão na LOA para os demais anos. Porém, o raciocínio deve ser visto com cautela e controles rigorosos em cenário como o atual, de *déficits* primários, sob pena de afronta ao princípio do equilíbrio fiscal.

No Capítulo 4 apresentamos a jurisprudência do STF e os principais julgados do TCU a respeito da temática das renúncias de receitas tributárias.

Quanto ao STF, a posição do Tribunal pode ser observada a partir de quatro grupos de decisões: as que apreciaram a constitucionalidade da LRF, inclusive do inciso II do art. 14; as que analisaram alegações baseadas no art. 14 da LRF, conjugado com o art. 163, I da CF; as com base no art. 113 do ADCT e as atinentes à COVID-19.

O estudo dos Acórdãos sustenta o viés de que graças à introdução do art. 113 no ADCT pela EC nº 95/2016, os gastos tributários começaram a integrar a agenda do STF. O Tribunal não apenas já se manifestou no sentido de que a ausência de estimativas do impacto orçamentário e financeiro das renúncias de receitas constitui vício de inconstitucionalidade formal, como também decidiu que o dispositivo se aplica a todos os entes da federação. Tão importante quanto, foi a fixação pelo STF do momento de apresentação dos cálculos: antes de terminada a votação no Congresso Nacional.

No que concerne ao TCU, sua contribuição tem sido fundamental na evolução das discussões sobre gastos tributários no Brasil. Uma leitura dos Acórdãos prolatados pela Corte de Contas já demonstram a robustez dos temas por ela suscitados, via de regra, primando pela instituição de governança adequada das políticas públicas financiadas por gastos tributários e pelo cumprimento das normas de adequação fiscal.

Concluimos que a contribuição de Stanley Surrey, quando cunhou o *tax expenditure*, rendeu frutos pelo mundo, incluindo o Brasil. Sua teoria foi apreendida e hoje se tem mais discernimento, tanto na academia como nas instituições governamentais sobre os gastos tributários e o que eles representam não apenas em termos quantitativos, mas também de opacidade, perpetuação, má governança política e ausência de limitadores, problemas que precisam ser superados.

Não há como simplesmente defender que os gastos tributários devam ser subtraídos das opções de intervenção na economia, porque estão abrigados no seio da Constituição Federal como instrumento legítimo para tanto. A racionalidade impõe, portanto, que essa forma de

financiamento de políticas públicas passe pelas correções necessárias e seja colocada a serviço da materialização dos direitos fundamentais. Isso significa, entre tantas outras providências, rever todos os gastos tributários vigentes sob a perspectiva de sua eficácia e efetividade, pondo fim aos que nada devolvem de relevante para a sociedade.

O Direito pode contribuir nessa missão, a começar pela positivação das definições de benefícios e incentivos, renúncia de receitas e gastos tributários, sistema tributário de referência, isenção não geral, redução discriminada de tributos e tratamento diferenciado no ordenamento legal.

Para tanto, é necessária a reforma, a complementação e a modernização da LRF. O art. 14 não se mostrou suficientemente eficaz para conter a concessão de benefícios e incentivos tributários desconectada de seu cumprimento. Aliás, a analogia do art. 14 da LRF com o vago-lume é bem oportuna para demonstrar como o artigo é manipulado conforme os interesses políticos em jogo: em um momento é cumprido (acende-se a luz verde da responsabilidade fiscal) e, em outro, ainda que se trate de situação fática similar, é desconsiderado (apaga-se a luz).

A ausência de uma cultura de responsabilidade na gestão dos recursos públicos ainda é um obstáculo à plena aderência às normas de responsabilidade fiscal, ao menos quando o assunto são os gastos tributários. Os exemplos vistos das sanções e das derrubadas dos vetos presidenciais pelo Congresso Nacional sem o atendimento ao art. 14 da LRF são típicos exemplos.

A inexistência de planejamento adequado das políticas públicas a serem financiadas por esse instrumento também pode ser citada como um dos graves problemas que deterioram a intervenção, tanto quando impede que as propostas sejam discutidas por ocasião da aprovação do orçamento, como após a edição das leis, nos que concerne a aspectos de governança, que não medem efetividade e eficácia dos gastos, perpetuando, em várias situações, benefícios e incentivos odiosos.

A positivação de normas que deveriam ser perenes em atos normativos de eficácia temporal limitada traz insegurança jurídica e tem potencial para afrontar o princípio da isonomia, já que gastos tributários de feições semelhantes podem ter tratamentos completamente distintos, a depender da LDO em vigência.

A proliferação de normas constitucionais e infraconstitucionais esparsas também contribuem para a dispersão dos debates necessários sobre os gastos tributários.

Nesse contexto, considerando a necessidade de se repensar o art. 14 da LRF, incluindo uma aprofundada discussão sobre sistema tributário de referência, a proposta de José Roberto

Afonso, de um código de finanças públicas, reunindo toda essa legislação, pode auxiliar significativamente para conferir racionalidade ao sistema fiscal hoje vigente:

Como proposta para provocar e estimular o debate, é aqui sugerido um caminho para a reconstrução da governança fiscal no Brasil, que aponta para a elaboração e a adoção de um novo Código de Finanças Públicas. Todas as normas hoje espalhadas pelo Constituição da República, leis complementares e ordinárias, bem assim resoluções do Senado e dispositivos que nunca foram regulamentados, seriam consolidadas em um único e novo ato. Seria uma nova lei complementar – única e exclusiva para toda e qualquer matéria fiscal – com o objetivo de reunir, consolidar e harmonizar, em um só ato legislativo, todas as regras e padrões de governança fiscal.⁴⁴⁶

Os autores aduzem que “A LRF, que já tem mais de vinte anos, também precisa passar por uma reavaliação. Seus dispositivos que exigem a compensação fiscal de novas despesas obrigatórias ou de subsídios tributários não estão sendo efetivos no controle das contas (...).⁴⁴⁷

A lei complementar reclamada no art. 4º da EC nº 109, de 2021, em relação aos gastos tributários, poderia integrar essa junção de atos normativos, assim como a própria reformulação do art. 14 da LRF, que precisa ser repensado, não para ser flexibilizado, mas para ser efetivamente cumprido e, se não cumprido, que se efetive consequências para o descumprimento, capazes de desestimular as reincidências.

⁴⁴⁶ AFONSO, José Roberto; RIBEIRO, Leonardo Cezar. Um Novo Código Fiscal como Proposta de Reconstrução da Governança. v. 1 n. 149, 2022, **Revista do TCU**. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1832>. Acesso em 19 jul. 2022.

⁴⁴⁷ *Ibidem*.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

AFONSO, José Roberto; DINIZ, Érica. Benefícios Fiscais Concedidos (e Mensurados) pelo Governo Federal. **Texto de Discussão – FGV/IBRE**, janeiro de 2014, p. 4. Disponível em: <beneficios-fiscais-concedidos_e-mensurados_pelo-governo-federal.pdf (fgv.br)>. Acesso em: 21 jun. 2022.

AFONSO, José Roberto R., CORREIA NETO, Celso de Barros. Renúncia de receita na pandemia: quais limites permanecem? **Consultor Jurídico**, abril de 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-30/afonso-correia-neto-renuncia-receita-pandemia>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

AFONSO, José Roberto R., Responsabilidade Fiscal no Brasil: Uma Memória da Lei. **FGV Projetos: 2010**. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/6941/364.pdf>>. Acesso em 02/09/21.

_____. Orçamento e Finanças Públicas na Elaboração da Constituição da República de 1988. **FGV/IBRE**. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/2021-04/1512-ibrextd-constituintexor_amento_td_87.pdf>. Acesso em 12 dez. 2021.

AFONSO, José Roberto R.; NÓBREGA, Marcos. Responsabilidade Fiscal: uma obra inacabada. **Revista Controle – Doutrina e Artigos do Tribunal de Contas do Estado do Ceará**, 2009. Disponível em: <<https://joserobertoafonso.com.br/responsabilidade-fiscal-uma-obra-inacabada-afonso-nobrega/>>. Acesso em: 25 de mar. 2022.

AFONSO, José Roberto R.; PORTO, Laís Khaled. Responsabilidade Fiscal Brasileira Sobrestada: A Lei e o Supremo Tribunal Federal. **RJLB**, Ano 5 (2019), nº 5, 919-935. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/338176518_RESPONSABILIDADE_FISCAL_BRASILEIRA_SOBRESTADA_A_LEI_E_O_SUPREMO_TRIBUNAL_FEDERAL>. Acesso em: 4 jun. 2022.

AFONSO, José Roberto; RIBEIRO, Leonardo Cezar. **Um Novo Código Fiscal como Proposta de Reconstrução da Governança**. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1832>>. Acesso em: 19 jul. 2022.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do TCU**, nº 84 (2000), p. 48. Disponível em: <Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal | Revista do TCU>. Acesso em: 30 abr. 2022.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos**. 2015. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594833/mod_resource/content/1/ConJur%20>

%20A%20pol%C3%ADtica%20e%20a%20governan%C3%A7a%20dos%20gastos%20tribut%C3%A1rios%20indiretos.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2022.

_____. **Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios.** 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios>>. Acesso em: 21 jun. 2022.

_____. Responsabilidade Fiscal dinâmica e incentivos tributários: de quem é o dever de apresentar os números do impacto fiscal? **Revista Fórum de Direito Financeiro Econômico**, Belo Horizonte, ano 10, nº 19, p. 189-213, mar./2020/ago./2021.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** São Paulo: Malheiros, 2008, p. 162, *Apud* PIMETA, Daniel de Magalhães; LIMA, Livia Igenes Ribeiro; MOURA, Rafael Braga de. **O Alcance e os limites da Extrafiscalidade. In Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance.** Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017.

ATRICON. Disponível em: <[Diretrizes-receita-e-renúncia-de-receita.pdf](#) (atrimon.org.br)>. Acesso em: 7 mai. 2022.

BORDIN, Luis Carlos Vitali. **ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial.** Monografia. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594856/mod_resource/content/1/BORDIN%20Lu%C3%ADs%20Carlos%20Vitali.%20ICMS%20Gastos%20Tribut%C3%A1rios%20e%20Receita%20Potencial.pdf>. Acesso em: 29 de abr. de 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. **Nota Técnica nº 20, de 2020.** Disponível em: <[Estudos e Notas Técnicas 2020 — Portal da Câmara dos Deputados](#) (camara.leg.br)>. Acesso em: 1º jul. 2022.

_____. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. **Nota Técnica nº 09, de 2021.** Disponível em: <[NotaTcnica_92021_EC109_21_ContenodeGastoseAuxlioEmergencial19mar_publicado.pdf](#) (camara.leg.br)>. Acesso em: 2 jul. 2022.

_____. Câmara dos Deputados. **Súmula 1/2008.** Disponível em: <[Súmula nº 1 de 2008](#) (camara.leg.br)>. Acesso em: 15 jul. 2022.

_____. Câmara dos Deputados. **PL 3203/2021.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2299134>>. Acesso em: 31 mai. 2022.

_____. Ministério da Economia. IPEA. **Guias ex ante e ex post de Avaliação de Políticas Públicas.** Disponível em: <https://ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&id=34504>; <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf>. Acesso em: 18 mai. 2022.

_____. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN SEI nº 6092: Isenção. Renúncia de Receita Tributária. Princípio da Isonomia. **Revista Fórum de Direito Tributário-RFDT**, ano 19, nº 112, Belo Horizonte, julho/agosto 2021, p. 201-236.

_____. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer SEI Nº 589/2021/ME**. Acesso por intermédio de pedido feito com base na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 – Lei de Acesso à Informação.

_____. Ministério da Economia. **SECAP**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/subsidios/orcamento-de-subsidios-da-uniao-osu/orcamento_subsidios_uniao_5a_edicao.pdf>. Acesso em: 7 mai. 2022.

_____. Ministério da Economia, Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. **Orçamento de Subsídios da União 2021 – Relatório de Subsídios Tributários, Financeiros e Creditícios do Período de 2003 a 2020**. Brasília, julho de 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/orgaos/secretaria-de-avaliacao-planejamento-energia-e-loteria/osu/orcamento-de-subsidios-da-uniao-2013-5a-edicao/view>>. Acesso em: 1º dez. 2021.

_____. Ministério da Economia, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo de Gastos Tributários**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2018-serie-2016-a-2021-base-conceitual-e-gerencial.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2021.

_____. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2022/dgt-ploa-2022-base-conceitual-versao-1-0.pdf>>. Acesso em: 21 jun. 2022.

_____. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **PLOA 2022 – Principais Gastos Tributários (R\$ Milhões)**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/gastos-tributarios-2013-previsoes-ploa>>. Acesso em: 21 jun. 2022.

_____. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documents/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 23 jun. 2022.

_____. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – conceito e critérios de classificação**. 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2022.

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**. Julho de 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados->

abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/anexo-metodologico-versao-1-2.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2022.

_____. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis**. 2020. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:1000>. Acesso em: 21 jun. 2022.

_____. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**, maio de 2018. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/541284/RAF16_MAI02018_TopicoEspecial_Gastos.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2021.

_____. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. Brasília, maio, 2022, nº 64. Disponível em: <RAF64_MAI2022.pdf (senado.leg.br)>. Acesso em: 30 mai. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 1043313**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=1043313&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 15 jul. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. **Decisão 674/1998 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A674%2520ANOACORDAO%253A1998/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em: 27 jun. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 38/2004 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A38%2520ANOACORDAO%253A2004/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em: 24 jun. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1907/2019 – Plenário**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1907%2520ANOACORDAO%253A2019/DTRELEVANCIA%2520asc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520asc/2/%2520>. Acesso em: 11 jun. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. Disponível em: <Painel do Referencial de Controle de Benefícios Tributários – YouTube>. Acesso em: 7 mai. 2022.

_____. **Lei nº 12.465**, de 12 de agosto de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112465.htm>. Acesso em: 17 mai. 2022.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São

Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>>. Acesso em: 14 jul. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Raimundo Eloi de. Instrumentos e Técnicas para Medição e Análise dos Gastos Tributários. **Apresentação na 44ª Assembleia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT**, Montevideo: 2010, p. 3. Disponível em <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zziYJOVRcsgJ:https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php%3Fid%3D2909770+%&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 28 abr. 2022.

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O Direito Financeiro dos Gastos Tributários – Planejamento, Governança e Controle**. São Paulo: Dialética, 2021, edição Kindle.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS. **Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários – Uma experiência ibero-americana**. 2011. Disponível em <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_manual_gasto_tributario_port.pdf>. Acesso em: 25 de abr. de 2022.

COELHO, Maria Delgado. *IMF Working Paper. Brazil: Tax Expenditure Rationalization within Broader Tax Reform*. September, 2021. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2021/09/24/Brazil-Tax-Expenditure-Rationalization-Within-Broader-Tax-Reform-466179>>. Acesso em: 19 jul. 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO Jr., Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CONTI, José Maurício. Irresponsabilidade fiscal ainda persiste, 15 anos após a publicação da lei. **Consultor Jurídico**, Abril de 2015. Disponível em: <ConJur - Irresponsabilidade fiscal persiste, 15 anos após a publicação da lei>. Acesso em 4 mai. 2022.

_____. **O Planejamento Orçamentário da Administração Pública no Brasil**. São Paulo: Bucher Open Access, 2020. Disponível em: <<http://joserobertoafonso.com.br>>. Acesso em: 7 mai. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2016.

_____. Controle formal de benefícios fiscais prevalece no Supremo. **Consultor Jurídico**, Março de 2015. Disponível em: <ConJur - Controle formal de benefícios fiscais prevalece no Supremo>. Acesso em: 30 jun. 2022.

_____. Novo Regime Fiscal: Histórico e Controvérsias Constitucionais. **EALR**, V. 10, nº 1, p. 04-24, Jan-Abr, 2019. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10218>>. Acesso em: 30 jun. 2022

_____. Veto reacende debate sobre controle de constitucionalidade de benefícios fiscais. **Consultor Jurídico**, janeiro de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan->

15/observatorio-constitucional-veto-reacende-debate-controle-constitucionalidade-beneficios-fiscais. Acesso em: 30 jun. 2022.

_____. As Razões da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 95, p. 63, nov./2010, Doutrinas Essenciais de Direito do Consumidor, vol.2, p. 95, abr./ 2011.

CIALDINI, Alexandre Sobreira. **A Trajetória da Lei de Responsabilidade Fiscal: da Geração à Pandemia – Os Efeitos nos Estados Brasileiros**. São Paulo: Actual, 2022.

CYSNE, Rubens Penha. Orçamento Público: O caso norte-americano. **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, jun. 2008. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/20243/orcamento-publico-o-caso-norte-americano.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 25 nov. 2021

DURÃES, Marisa Socorro Dias. Gastos indiretos da União: relevância na gestão da Política Fiscal, evolução recente e perspectivas de aprimoramento da governança. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 21, n. 1, p. 20, 22, 13 abr. 2021. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/126/103>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

FARO, Maurício Pereira; ROCHA, Sergio André. Neutralidade Tributária para consolidar concorrência. **Consultor Jurídico**, Agosto de 2021. Disponível em: <ConJur - Neutralidade tributária como fator fundamental para a livre concorrência>. Acesso em: 15 jun. 2022.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Lantin, 2010.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2005.

International Monetary Fund. Tax Expenditure Reporting and its use in fiscal management: a guide for developing economies. 2019. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-ToNotes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>>. Acesso em: 25 abr. 2022.

_____. **Manual de Transparência Fiscal**. 2007. Acesso em 22 abr. 2022.

JARDIM, Eduardo marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005.

LEAL, Marcello. **Isenção: natureza jurídica e requisitos para sua concessão**. Disponível em: <<https://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/121943059/isencao-natureza-juridica-e-requisitos-para-sua-concessao>>. Acesso em: 23 abr. 2020.

LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: Entre Finalidade e Controle. *In Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Valter de Souza Iobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017.

LEITE, Cristiane Kerches da Silva. **O Processo de Ordenamento Fiscal no Brasil na década de 1990 e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Tese (Doutorado em Ciência Política) - Departamento de Ciência Política, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-25052007-143625/publico/TESE_CRISTIANE_KERCHES_SILVA_LEITE.pdf>. Acesso em: 24 mai. 2022.

MARTINS, Manuella Rios de Souza. **Jurisdição e Crise: O Regime Fiscal Extraordinário Estabelecido pela Emenda Constitucional nº 106/2020**. Dissertação (Mestrado em Direito), Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021. Disponível em: <<https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/3355>>. Acesso em: 2 jul. 2022.

MEDEIROS, Fábio Mauro. **Constituição e Código Tributário Comentados Sob a Ótica da Fazenda Nacional**. SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério (Coordenadores-Gerais). São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MENDES, Marcos. **Emenda Constitucional 109 (PEC Emergencial): a fragilidade e a incerteza fiscal permanecem**. Insper, março de 2021. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/03/PEC-Emergencial_Marcos-Mende_mar2021.pdf>. Acesso em: 3 jul. 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017.

NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da lrf**. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594859/mod_resource/content/1/NOBREGA%20%20Marcos%20-%20Ren%C3%Bancia%20de%20Receita_%20Guerra%20Fiscal%20e%20Tax%20Expenditure%20-%20Uma%20Abordagem%20do%20Art.%2014%20da%20LRF.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2021.

OECD. **Tax Expenditures in OECD Countries**. Paris, 2010. Disponível em: Tax Expenditures in OECD Countries - OECD publication - OECD. Acesso em: 22 abr. 2022.

OLIVEIRA, Andreia Rocha Bello de. **Controle externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do U.S. Government Accountability Office para avaliação de gastos tributários**. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Avaliação de Políticas Públicas) – Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, Brasília/DF. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/controle-externo-sobre-renuncias-de-receitas-uma-analise-das-abordagens-do-u-s-government-accountability-office-para-avaliacao-de-gastos-tributarios.htm>>. Acesso em: 22 abr. 2022.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Malheiros, 2019.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017.

PELLEGRINI, J. A. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159), p. 6. Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 30 abr. 2022.

_____. **Gastos (benefícios) tributários**. Instituição Fiscal Independente. Nota Técnica nº 17, 2018, p. 1. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018>>. Acesso em: 29 abr. 2022.

PESSÔA, Leonel Cesarino; PESSÔA, Samuel (Org.). **Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional**. São Paulo: FGV Direito SP, 2020, p. 99. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/342902306_QUALIDADE_DOS_GASTOS_TRIBUTARIOS_NO_BRASIL_O_SIMPLES_NACIONAL>. Acesso em: 24 jun. 2022.

PIMENTA, Daniel de Magalhães; LIMA, Lívia Igenes Ribeiro; MOURA, Rafael Braga de. O Alcance e os Limites da Extrafiscalidade. *In: Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017.

PINTO, Élide Graziane. (IR) Responsabilidade na Gestão das Renúncias de Receitas: Um estudo sobre o Frágil Dever de Avaliação de Impacto Fiscal e das Correspondentes Medidas Compensatórias e Contrapartidas. *In: Responsabilidade na Gestão Fiscal: estudos em homenagem aos 20 anos da lei complementar nº 101/2000*. Agda Meneguzzo et al. Alípio Reis Firmo Filho, Ana Cristina Moraes Warpechowiski, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (Coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2020.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2021.

PRADO, Danilo Luchetta. **Renúncia de receita tributária como política pública**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Campinas, Campinas, 2020. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:76lE1moVyOoJ:tede.bibliotecadigital.puc-campinas.edu.br:8080/jspui/bitstream/tede/1401/2/DANILO%2520LUCHETTA%2520PRADO.pdf+%&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 17 mai. 2022.

PUREZA, Maria Emília Miranda. Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais-Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários. **Cadernos ASLEGIS**, vol. 08, nº 29, maio/ago 2006, p. 55-57, 69. Disponível em: <<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/11013>>. Acesso em: 3 mai. 2022.

ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte, MG: Letramento; casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais**. In **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Hugo de Brito Machado (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2015.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. **Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. – Brasília: Edições Câmara, 2009. – (Série temas de interesse do Legislativo; n. 15). Disponível em: <<http://bd.camara.leg.br>>. Acesso em: 29 abri. 2022.

SCAFF, Fernando Facury. Os contribuintes e seus dois maridos: a incidência e a renúncia fiscal. **Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <ConJur - Os contribuintes e seus dois maridos: a incidência e a renúncia fiscal>. Acesso em: 23 jun. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Ênio Alexandre Gomes Bezerra, in **Constituição e Código Tributário Comentados Sob a Ótica da Fazenda Nacional**/Cláudio Seefelder e Rogério Campos, Coordenadores-Gerais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Hugo de Brito Machado (Coord.), São Paulo: Malheiros, 2015.

SURREY, Stanley S., MCDaniel, Paul R. *The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*. **B.C.L. Rev.** 679 (1976). Disponível em: <<http://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol17/iss5/1>>.

SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, Massachusetts.: *Harvard University Press*, 1973, Prefácio, p. vii.

TAVARES, Martus, Antonio Rodrigues; MANOEL, Álvaro; AFONSO, José Roberto Rodrigues; NUNES, Selene Peres Peres. **Princípios e Regras em Finanças Públicas: A Proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil**. Janeiro de 1999. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/228542029_PRINCIPIOS_E_REGRAS_EM_FINANCAS_PUBLICAS_A_PROPOSTA_DA_LEI_DE_RESPONSABILIDADE_FISCAL_DO_BRASIL>. Acesso em: 16 nov. 2021.

TOMÉ, Fabiana del Padre; MESSIAS, Adriano Luíz Batista. Construtivismo Lógico-Semântico Como Metodica Para Estudo do Direito. **Revista Jurídica Cesumar**, Mestrado, v. 22, n.1, p.27-45, janeiro/abril 2022.

TORRES, Heleno Taveira. Relação entre Constituição Financeira e Constituição Econômica. In **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Valter de Souza lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne(Org.); Matheus Soares Leite (Org.), Belo Horizonte: Fórum, 2017.

TORRES. Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VILLELA, Luiz Arruda. **Gastos Tributários e Justiça Fiscal: O caso do IRPF no Brasil.** Dissertação (Mestrado em Economia) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594852/mod_resource/content/1/Dissertacao%20Mestrado%20Luiz%20Villela%20Gastos%20Tributarios.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2022.