

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL - UFRGS

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

CRISTIANO COELHO BORNÉO

**CONVERSA ENTRE DIREITO E ECONOMIA: BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE
RENÚNCIA FISCAL E CONTROLE SOCIAL**

Porto Alegre

2017

CRISTIANO COELHO BORNÉO

**CONVERSA ENTRE DIREITO E ECONOMIA: BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE
RENÚNCIA FISCAL E CONTROLE SOCIAL**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade profissional, área de concentração: Economia Aplicada.

Orientador: Prof. Dr. Eugênio Lagemann

Porto Alegre

2017

CIP – Catalogação da Publicação

Bornéo, Cristiano Coêlho

Conversa entre direito e economia : breves considerações
sobre renúncia fiscal e controle social/
Cristiano Coêlho Bornéo. - 2016
133 f.

Orientador: Eugênio Lagemann.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande
do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-
Graduação em Economia, Porto Alegre, BR-RS, 2016.

1. Economia. 2. Direito. 3. Renúncia Fiscal. 4. Controle
Social. 5. Legislação. 6. Direito Tributário. 7. Análise
Histórica.

I. Lagemann, Eugênio, Orient. II. Título

CRISTIANO COELHO BORNÉO

**CONVERSA ENTRE DIREITO E ECONOMIA: BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE
RENÚNCIA FISCAL E CONTROLE SOCIAL**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre de Economia, modalidade profissional, área de concentração: Economia Aplicada.

Aprovada em: Porto Alegre, 07 de junho de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eugênio Lagemann – Orientador
UFRGS

Prof. Dr. Ronaldo Herrlein Júnior
UFRGS

Prof. Dr. Gabrielito Rauter Menezes
FURG

Prof^a. Dr^a. Fabiane Simioni
FURG

Aos meus pais, *Vânia e José Luiz Bornéo*, por estarem presentes em todos os momentos da minha vida – sem exceção, como amigos e grandes incentivadores, apoiadores e depositários de um amor sem fim. Meus primeiros – e eternos - mestres

À minha irmã, *Luciene*, que, em seu ‘jeitinho silencioso de ser’, é uma força da natureza (embora talvez ela ainda não o que não o acredite!) e sempre demonstrou respeito pela profissão que escolhi com o coração. Meu segundo amor na vida;

Ao irmão *Gabriel Joner*, por ser parceiro na jornada – ele, no Mestrado em Direito; eu, no Mestrado em Economia, na UFRGS. Pela amizade antiga e por razões que não precisam ser expressas – mas, sim, sentidas.

Não importa quem você é ou o que você deseje.

Ninguém, absolutamente ninguém, detém a verdade absoluta.

E se é para caminhar perdido neste universo, sem saber o porquê de tudo, que essa intrínseca segurança sirva como inspiração para a construção de uma história singular e verdadeira.

Cristiano Coêlho Bornéo

AGRADECIMENTOS

A Deus, por toda a fé que tenho;

Aos meus amados pais, José Luiz e Vânia Bornéo - exemplos de vida, amor e dedicação, por terem dedicado toda sua vida aos filhos. Mamãe, ao impulsionar minha vida acadêmica e ser minha “fã número 1”, e; Papai, ao ter sempre paciência e atenção nos momentos mais difíceis de minha vida, foram “cúmplices inescusáveis” na formação do homem que me torno a cada dia. Amo vocês;

À minha amada irmã, Luciene, que me mostrou o imenso potencial que podemos desenvolver quando realmente queremos alcançar algo na vida;

A todos os meus amigos especiais (vocês sabem quem são!), por todo carinho, paciência e crença que sempre dispensaram a mim;

Ao professor e orientador, Eugênio Lagemann, e a toda a equipe do PPGE/URFGS, sem os quais a realização deste não seria possível;

Aos queridos colegas do curso no PPGE/UFRGS. O mesmo sonho nos uniu quando éramos desconhecidos e, por nossas afinidades (ou apesar delas!), com o passar do tempo, formamos nossas “panelinhas”, nos tornamos colegas e, “amigos-irmãos”. Enfrentamos juntos nossos medos e anseios, foram desabafos, sorrisos e vitórias. Agradeço pelas horas, dias, meses e anos de estudo juntos, pelos “*happy hours*” e “churras” (confessionários de nossas dores, medos, além de coroações de nossas conquistas). Com nosso convívio aprendi muito. Durante o curso criticamos (o mundo, os professores, a sistemática, a política, a economia - com audácia ... nós mesmos), reclamamos, discutimos, dividimos alegrias e experiências. Como poderíamos ser pessoas melhores, se não houvesse alguém a nos apoiar ou nos dar toques nos momentos certo? Fica o meu abraço que leva a alegria pela amizade. Que Deus nos permita levar para toda a vida nossa convivência. A saudade ficará como prova de que tudo valeu a pena. Em síntese: “*Vocês são o máximo, galera! The Best. Ever!*”

Uma referência especial e expressa ao querido Cássio de Ávila, amigo-irmão que encontrei no PPGE, pois além das afinidades de aula e estilos de estudo, por permitir que dividíssemos mais que as aulas e trabalhos em grupo. Moras no meu coração.

A todos aqueles que contribuíram, de alguma forma, na concretização de mais esta etapa da minha vida;

Obrigado!

RESUMO

O objetivo geral do trabalho, além de conceituar as diversas modalidades de renúncia de receita, é demonstrar que referido instituto deve estar amparado na legislação pertinente e, pode, sim, ser instrumento efeito de controle social e impactar na economia – desde que seguidos certo requisitos legais. Como objetivo específico, o trabalho, procura tratar da renúncia de receita em face da legislação e de conceitos doutrinários para conjecturar da admissibilidade e da validade de o ente federativo brasileiro poder renunciar receita, desde que o faça, através de lei e assim haja motivação justificada em prol do bem comum. Por não ser um trabalho isoladamente jurídico ou econômico, e, sim, social, pretende abordar a renúncia como política pública; como elemento de controle social. Sem pretensão alguma de seguir uma linha exclusiva de pensamento (seja jurídica, seja econômica), nem de esgotar-se o tema, discorre-se sobre tributação, intervenção do governo no domínio econômico e na extrafiscalidade do tributo, à guisa de permitir ao leitor, refletir sobre a renúncia fiscal em três aspectos: historicamente, conceitualmente e legalmente. Com esta interdisciplinaridade, busca-se coesão e brevidade para delinear a renúncia fiscal como decorrente da competição tributária existente e intrínseca à Federação Brasileira, competição esta que incentiva a renúncia e vice-versa, em espécie processo ‘retroalimentador’, o qual geralmente, em linhas gerais, ocasiona prejuízos ao setor público – ante sua potencial ineficácia e reflexos que atingem o ente público, indiscutivelmente, produzindo efeitos diretos no setor privado (concorrência empresarial e na alocação de investimentos). Aborda-se, também, a questão do controle, função administrativa que permite aferir se o ente público/privado atingiu o resultado planejado e porquanto desejado, concentrando-se seus institutos e efetuando breve análise sobre a evolução do controle na administração pública, culminando na “accountability” e no controle social – tudo em prol de mostrar que não é útil considerar o controle de legalidade e mesmo o contábil/financeiro, caso o resultado não seja avaliado e explicitado publicamente com clareza a todos aquele que, em última instância, é o destinatário do serviço: o povo (que, no viés pensado, deveria definir as políticas e, não apenas não por meio dos representantes eleitos, mas por outros mecanismos democráticos).

Palavras-chave: Economia. Direito. Renúncia fiscal. Controle social. Políticas públicas. Ato de gestão. Administração pública. Democracia. Transparência. Direito tributário. Benefícios fiscais. Accountability.

ABSTRACT

The overall objective of the work, in addition to conceptualize the various waiver forms of revenue, is to demonstrate that the institute should be supported in the relevant legislation and can indeed be an instrument effect of social control and impact on the economy - since followed certain requirements cool. As a specific objective, the work seeks to address revenue of resignation in the face of legislation and doctrinal concepts to guess the admissibility and validity of the Brazilian federative power forego revenue, provided it is done by law and so there is justified motivation for the common good. Why not be a legal work in isolation or economic, and, yes, social, aims to address the resignation as public policy; as social control element. No pretension to follow an exclusive line of thought (whether legal, or economic), or running out the issue if talks on taxation, government intervention in the economic domain and in tribute extrafiscality by way of allowing the reader, reflect on the tax relief in three ways: historically, conceptually and legally. With this interdisciplinary approach, we seek to cohesion and brevity to outline tax breaks as arising from existing and intrinsic tax competition to the Brazilian Federation, contest this that encourages resignation and vice versa, which usually in Generally speaking, causes losses to the public sector - at his potential inefficiency and reflections that reach the public entity, arguably producing direct effects in the private sector (business competition and allocation of investments). Addresses is also the issue of control, administrative function for judging whether the public / private entity reached the planned result and because desired, concentrating its institutes and making brief analysis of the evolution of control in public administration, culminating in "accountability" and social control - all for the sake of showing that it is not useful to consider the legality of control and even the accounting/financial, if the result is not evaluated and publicly explained clearly to all who, ultimately, is the recipient of the service: the people (who, in thought bias, should define the policies and not only not by elected representatives but by other democratic mechanisms).

Keywords: Economy. Right. Tax waiver. Social control. Public policy. Management act. Public administration. Democracy. Transparency. Tax law. Tax benefits. Accountability.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Arrecadação real do ICMS por setor, dados acumulados até outubro em comparação com o mesmo período do ano anterior, R\$ mil e em %	91
Tabela 2 - Arrecadação real do ICMS por estado, dados acumulados até outubro em comparação com o mesmo período do ano anterior, em R\$ mil e em %	93

LISTAS DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Participação da arrecadação do ICMS por setor em 2014, em %	88
Gráfico 2 – Variação real da arrecadação do ICMS por setor, dados acumulados até outubro de 2015 em comparação com o mesmo período do ano anterior em %	90
Gráfico 3 - Variação real da arrecadação do ICMS por estados, dados acumulados até outubro de 2015 em comparação com o mesmo período do ano anterior em %	94

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CF	Constituição Federal
CLAD	Centro Latinoamericano de Administracion para el Desarrollo
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTH	Competição Tributária Horizontal
CTN	Código Tributário Nacional
CTV	Competição Tributária Vertical
ICM	Imposto sobre circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IVA	Imposto sobre Valor Adicionado
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa Integração Social
PNB	Produto Nacional Bruto
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	CONSIDERAÇÕES SOBRE A RENÚNCIA FISCAL	17
2.1	DAS RECEITAS PÚBLICAS	19
2.2	DA CLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS	20
2.2.1	Do preço público	22
2.2.2	Da tarifa.....	23
2.2.3	Do pedágio.....	23
2.3	RECEITAS TRIBUTÁRIAS	24
2.3.1	Competência tributária.....	25
2.3.2	Espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório (teoria quinquipartite).	26
2.3.3	Receitas consideradas tributárias na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - LC nº. 101/2000) e no âmbito financeiro	28
2.4	DAS CONSIDERAÇÕES (NECESSÁRIAS) SOBRE RENÚNCIA FISCAL	30
2.4.1	Anistia.....	31
2.4.2	Remissão.....	33
2.4.3	Isenção de caráter não-geral	35
2.4.4	Subsídio	37
2.4.5	Crédito presumido.....	37
2.4.6	Alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo.....	38
2.4.7	Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.....	38
2.5	A RENÚNCIA DE RECEITA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)	39
2.5.1	Critérios exigidos pela lei de responsabilidade fiscal para a renúncia de receita	40
2.5.2	Renúncia de receita e dívida ativa	42
2.5.3	Estimativa de impacto orçamentário-financeiro	44
2.5.4	Inclusão da renúncia no planejamento.....	44
2.5.5	Medidas tributárias recentes sob a ótica da reativação da economia	45
3	ASPECTOS ECONÔMICOS DA RENÚNCIA FISCAL.....	51
3.1	INTERVENÇÃO DO GOVERNO NA ECONOMIA	51
3.1.1	Necessidade de intervenção do governo	51

3.2	FUNÇÕES BÁSICAS DO GOVERNO.....	55
3.2.1	Funções básicas de Governo.....	55
3.2.2	Função alocativa.....	56
3.2.3	Função distributiva.....	57
3.2.4	Das outras funções estatais.....	58
4	DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS.....	65
4.1	CONTEXTUALIZAÇÃO CONCEITUAL.....	65
4.1.1	ICMS.....	65
4.1.2	Renúncia Fiscal e ICMS.....	66
4.2	COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	73
4.2.1	Do cenário histórico da "Guerra Fiscal" e sua relação com a renúncia... 73	
4.3	DA CONTEXTUALIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO.....	80
4.4	CONVÊNIOS - CLASSIFICAÇÃO.....	84
5	RENÚNCIA FISCAL E COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	85
5.1	COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA E FATORES QUE A INCENTIVAM... 85	
5.1.1	Resolução de conflitos federativos sem aparato institucional hábil e adequado à resolução.....	85
5.1.2	Concessão da competência do ICMS aos estados e adoção do princípio da origem.....	86
5.1.3	Comportamento do ICMS em 2015.....	90
5.1.4	A falta de uma efetiva política industrial no país.....	94
5.1.5	A ampliação paulatina da autonomia estadual e a disputa pelo ‘novo surto’ de investimentos estrangeiros e nacionais.....	95
5.1.6	A crise financeira estadual.....	96
5.2	COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA VERTICAL.....	97
5.3	COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA HORIZONTAL.....	99
5.4	EFEITO DA RENÚNCIA FISCAL NA CONCORRÊNCIA EMPRESARIAL	100
6	RESPONSABILIZAÇÃO POR MEIO DO CONTROLE SOCIAL.....	103
6.1	TIPOS E FORMAS DE CONTROLE.....	106
6.1.1	Controle Administrativo ou Executivo.....	106
6.1.2	Controle Legislativo ou Parlamentar.....	107
6.1.3	Controle Judiciário ou Judicial.....	107
6.1.4	Controle Social ou Exercício da Cidadania.....	108

6.2	CONTROLES PROCEDIMENTAIS CLÁSSICOS	110
6.3	CONTROLE PARLAMENTAR.....	111
6.4	INTRODUÇÃO DA LÓGICA DOS RESULTADOS.....	112
6.5	CONCORRÊNCIA ADMINISTRADA.....	112
6.6	CONTROLE SOCIAL	114
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	122
	REFERÊNCIAS	125

1 INTRODUÇÃO

Ao iniciarem-se os estudos no Programa de Pós- Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, com o objetivo de obtenção do título de Mestre de Economia, modalidade profissionalizante, buscou-se pensar em assuntos que agregassem a área jurídica (de formação do autor) e a área de conhecimento que estava a ser ‘desbravada’ – a Economia, ciência viva e que, em muito, estimula ao observador mais atento (além de causar-lhe espécie, dados os rumos que esta adota) .

Quando a ideia restou definida, restou fixada temática da renúncia fiscal¹ (e suas espécies), dentro do viés de interventora na economia.

Em um primeiro momento, pensou-se em analisar a questão da renúncia, como elemento fiscal-tributário, interventora na economia e que causa efeitos (nem sempre benéficos) no seio social. A ideia seria questionar sua eficácia e, caso possível, analisar se o governo (em todos os níveis hierárquico), já não haveria por ter esbarrado no limite para a concessão do dito benefício – à luz da legislação. *Ainda*: objetivava-se investigar a possibilidade de, talvez, a concessão continuada de renúncia continuaria a apresentar eficácia no sentido de estímulo à setores da economia/mercado e se permitiria o alcance do bem-comum. Em suma: análise do “caso Brasil”

Ao ser dado o início à redação, o “contexto Brasil” sofreu (e ainda sofre) imensas “turbulências”, em vista do cenário político pátrio e seus reflexos na situação econômica, tornando a rota da análise objetivada um “tanto quanto instável”, ante a volatilidade dos elementos a serem considerados.

Adaptou-se, então, o objeto de estudo para se pensar, *sim*, sobre a economia e sobre os institutos relacionados à renúncia fiscal, analisando todo o processo histórico - iniciado na década de 70 (sob a égide do Regime Militar), passando pelos ‘anos 80’ (crise econômica geral), adentrando aos planos econômicos da década de ‘90’, e sua acentuada abertura da economia nacional (Collor I e II – *talvez* com bons intentos, mas, com uma estrutura deficitária de consecução de objetivos). Chegar-se-ia até o início do Século XXI (do ano 2000 até o ‘contemporâneo’, em acepção imperfeita do vocábulo, 2015).

Uma vez mais, a amplitude do tema era diametralmente oposta ao tempo necessário para o desenvolvimento do estudo. Equacionando esta questão, ventilou-se a possibilidade de,

¹ Em linhas gerais, podendo ser entendida como benefício concedido pelo Poder Público à setores e/ou determinados entes da iniciativa privada, mediante algumas condições, como elemento de estímulo para o fornecimento substitutivo de serviços, a princípio prestados setor público, além de fomento à economia.

então, pensar estes elementos, sim, do ponto de vista das Ciências Econômica, Jurídica e Social, introduzindo o elemento denominado ‘controle social’.

Desta feita, entabulou-se, então, uma linha paralela, em que – frise-se, sem pretensão alguma de esgotar o(s) tema(s) -, estas ciências pudessem caminhar lado a lado, numa ‘conversa’ cujo intento seria a compreensão destes institutos seria vista da ótica do social (o que retomaria, parcialmente, a ideia de analisar o “caso Brasil”, inicialmente conjecturada).

Sob esta ótica, então, o enfoque desta dissertação sobre renúncia fiscal não é preponderantemente jurídico, nem econômico, mas, sim, social, e pretende abordar a renúncia como política pública, como elemento de controle social.

Preocupou-se em constatar sua existência, sua evolução, alertar sobre seus valores e a necessidade de acompanhamento e avaliação por parte do governo e, acima de tudo, da sociedade. Tudo isto à luz da legislação de regência (Constituição Federal, Código tributário Nacional, Lei de Responsabilidade Fiscal e demais legislações correlatas) e, na medida do possível, envolver (sob análise doutrinária) um tributo relevante (ICMS) no qual se observa a aplicação da renúncia e no qual se observam seus efeitos. Novamente, sem pretensão alguma de seguir uma linha exclusiva de pensamento (seja jurídica, seja econômica) – apenas à título ilustrativo.

Assim, discorre-se sobre tributação, pensa-se na intervenção do governo no domínio econômico e na extrafiscalidade do tributo (o que permite ao leitor visualizar o fato de que, além de possuir função arrecadatória, este serve como medida útil para uma política de fomento ao desenvolvimento socioeconômico, na persecução do Estado ao atingimento dos objetivos fundamentais, estabelecidos constitucionalmente e desejados nos planos governamentais). **A ideia é a de permitir ao leitor, no que pertine à renúncia fiscal, visualizá-la sob três aspectos: historicamente, conceitualmente e legalmente para melhor entendimento do tema.**

No que toca à contextualização de conceitos e sua interdisciplinaridade, por ser um tema bastante abrangente, foi buscada coesão e brevidade (que aparece no título da Dissertação), sem entrar, demasiadamente, em divergências de entendimentos e doutrinas – posto não ser esse o objetivo. Ainda, **objetiva-se demonstrar que a renúncia fiscal, em grande parte, é decorrente da competição tributária existente e intrínseca à Federação Brasileira** (corrente tanto entre os entes de mesmo nível hierárquico – estados, e, também, entre entes de níveis hierárquicos diferentes - ex: estado e União Federal ou estado e município), competição esta que incentiva a renúncia e vice-versa, em espécie processo

‘retroalimentador’, o qual geralmente, em linhas gerais, ocasiona prejuízos - para o setor público.

Neste viés, surge como consequência da renúncia fiscal, uma potencial ineficácia e reflexos que atingem o ente público, indiscutivelmente, e que também produz efeitos diretos no setor privado (concorrência empresarial e na alocação de investimentos)

Por fim, aborda-se a questão do controle, função administrativa que permite aferir se o ente público/privado atingiu o resultado planejado e porquanto desejado, concentrando-se seus institutos e efetuando breve análise sobre a evolução do controle na administração pública, culminando na “accountability” e no controle social – tudo em prol de mostrar que não é útil considerar o controle de legalidade e mesmo o contábil/financeiro, caso o resultado não seja avaliado e explicitado publicamente com clareza a todos aquele que, em última instância, é o destinatário do serviço: o povo (que, no viés pensado, deveria definir as políticas e, não apenas não por meio dos representantes eleitos, mas por outros mecanismos democráticos).

Ao final, deseja-se ter demonstrado a possibilidade de existência de uma efetiva conversa entre Direito e Economia (ou, se melhor colocado, entre Legislação, Políticas Públicas e Sociedade), a qual se considera pertinentes e factível num Estado em crise financeira, que precisa caminhar cada vez mais no rumo de uma maior participação da sociedade, em busca de uma efetiva democracia.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A RENÚNCIA FISCAL

É requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação, sendo vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe este procedimento, no que se refere aos impostos.

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária ou patrimonial 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:

- a) demonstração pelo proponente 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 de Metas Fiscais; OU
- b) estar acompanhada de medidas de compensação, no exercício em que se inicia e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Essas limitações não se aplicam a: alterações das alíquotas dos impostos de importação, exportação, produtos industrializados (IPI) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

A renúncia implica em desistência do direito de cobrar um crédito tributário (na sua totalidade ou parcialmente), manifestada pelo ente que possui competência para instituição do tributo. É pela concessão de incentivos fiscais que via de regra se opera a renúncia de receita.

O art. 14 da LRF, que estabelece condições para que os Entes Políticos concedam benefícios tributários ou financeiros, prevê os casos de exclusão (isenção e anistia), de extinção (remissão), ou modificação (alteração de alíquotas e de base de cálculo) do crédito tributário, e os casos de benefícios financeiros (subsídios, créditos presumidos e incentivos), considerados como renúncia de receita. Passaremos então a analisá-los individualmente, para somente depois de apreendidos esses conceitos, interpretar a norma contida no citado art. 14 da LC 101/2000 (LRF).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), oficialmente Lei Complementar nº 101, é uma lei brasileira que tenta impor o controle dos gastos de estados e municípios, condicionado à capacidade de arrecadação de tributos desses entes políticos. Tal medida foi justificada pelo costume, na política brasileira, de gestores promoverem obras de grande porte no final de seus mandatos, deixando a conta para seus sucessores. A LRF também promoveu a transparência dos gastos públicos.

Criado durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, a LRF provocou uma mudança substancial na maneira como é conduzida a gestão financeira dos três níveis de governo (RESTON, 2000). Tornou-se preciso saber planejar o que deverá ser executado, pois além da execução deve-se controlar os custos envolvidos, cumprindo o programado dentro do custo previsto (FURTADO, 2002). Sua criação fez parte do esforço em reformas do estado promovido pelo governo federal para estabilizar a economia brasileira a partir do Plano Real.

A Lei Complementar nº 101 (LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo nas normas constitucionais sobre finanças públicas (Capítulo II do Título VI da Constituição Federal).

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe:

- a) ação planejada e transparente;
- b) prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas;
- c) cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;
- d) 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.

As disposições da LRF obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A Lei de Responsabilidade Fiscal reforça os princípios da Lei Federal 4320/64, apontando a necessidade da gestão responsável da receita e da administração do gasto público com eficiência na busca do equilíbrio orçamentário.

Inclusão da renúncia fiscal no planejamento. A lei de diretrizes orçamentárias deverá compreender as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, e orientar a elaboração da lei orçamentária anual. Também deverá dispor de alterações na legislação tributária e estabelecer a política de

aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Desta forma, renúncia demasiado excessiva pode prejudicar o alcance das metas traçadas, afetando, dentre os elementos que deve - obrigatoriamente – dispor:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

2.1 DAS RECEITAS PÚBLICAS

Todo numerário que ingressa nos cofres públicos pode ser conceituado como Entrada. Alguns autores ainda distinguem o Ingresso como uma entrada provisória de dinheiro nos cofres públicos, chamando de Entrada o numerário que não precisa ser devolvido (OLIVEIRA, 2000, p. 30), que acresce o patrimônio público.

A maioria dos doutrinadores utiliza ambas as expressões (entrada ou ingresso) como sinônimas, e gênero, do qual a receita pública é espécie. Nem toda entrada será receita pública, porque aquela poderá ser provisória, poderá estar sujeita à devolução futura, poderá decorrer da venda de um patrimônio (imóvel, por exemplo), quando então o dinheiro passará a substituir um bem (OLIVEIRA, 2000, p. 31-32.).

A receita pública, no entanto, exige três requisitos essenciais (ROSA JR., 1999, p. 50):

- a) que o dinheiro integre de modo permanente o patrimônio público (logo, as entradas de natureza provisória como a fiança não podem ser consideradas receitas públicas);
- b) que este numerário não esteja sujeito à devolução (portanto, os empréstimos não constituem receitas públicas);
- c) que o patrimônio público venha a ser acrescido com esse elemento novo (a venda de um bem determinará uma baixa patrimonial, logo o numerário decorrente não constituirá um elemento novo, não podendo ser considerado receita, embora determine uma entrada).

Receita, portanto, é a entrada definitiva de dinheiro nos cofres públicos (OLIVEIRA; HORVATH, 2000, p.32. No mesmo sentido: BALEEIRO *apud* DENARI, 1996, p.16).

Para Bastos (1991, P. 36), receitas públicas são as somas de dinheiro que recebem o Estado e os demais entes públicos para cobrir com elas seus gastos. O objeto das receitas

recaem unicamente no dinheiro, o que exclui os bens in natura e os serviços pessoais (como o serviço militar), que mesmo integrando o patrimônio do Estado, não constituem receitas.

2.2 DA CLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS

Existem vários critérios para classificação das Receitas.

Quanto à periodicidade podem ser as receitas classificadas em Ordinárias e Extraordinárias. Quanto à origem podem ser classificadas em Originárias, Derivadas e, para uma parcela da doutrina, existem ainda as Receitas Transferidas.

Há também a classificação dada pela Lei nº. 4320/64: Receitas Correntes e Receitas de Capital. A Lei Complementar 101/2000 adota o conceito de Receita Corrente Líquida (art. 2º, IV).

Para a escola clássica, a receita pode ser classificada em Ordinária e Extraordinária, levando-se em conta a regularidade ou periodicidade com que os recursos ingressam nos cofres do Estado (ROSA JR., 1999, p. 59)

As receitas ordinárias são as havidas com regularidade, periodicamente, e que compõem permanentemente o orçamento do Estado. As receitas extraordinárias são as que se produzem excepcionalmente, como as doações, os impostos extraordinários cobrados em tempos de guerra externa, que visam atender uma situação de absoluta anormalidade no plano institucional, portanto são receitas que serão suprimidas gradativamente, cessadas as causas de sua criação (OLIVEIRA; HORVATH, 2000, p.33)

A escola Alemã, por sua vez, classifica as receitas em Originárias e Derivadas, partindo do fundamento de que o Estado age como particular no desempenho de atividade pertinente à exploração do seu domínio privado, distinguindo as primeiras como de economia privada e as segundas como de economia pública (ROSA Jr., 1999, p. 59).

A receita originária é auferida pelo Estado em decorrência da exploração de seu patrimônio, do uso dos bens do próprio Estado. Geraldo Ataliba 9 esclarece que as receitas originárias provêm da exploração pelo Estado de seus instrumentos, bens ou serviços, ou do uso de seu poder de constranger os submetidos à sua força ao concurso compulsório. Via de regra são receitas voluntárias e contratuais de direito privado (receitas patrimoniais).

Leciona Torres (2000, p. 160) que no Estado Liberal vive-se precipuamente da receita derivada representada pelos tributos, sendo escassas as receitas originárias, que têm como principais formas o preço público, as compensações financeiras e os ingressos comerciais.

Preço público, ou tarifa, representam, o ingresso não-tributário devido ao Estado Administrativo Intervencionista como contraprestação de um benefício recebido. Têm caráter vinculado ou contraprestacional, e visam remunerar o Estado pela prestação de serviços públicos, pautando-se pelo princípio da proporcionalidade ou do benefício (pelo qual cada cidadão deve despende recursos idênticos ao benefício total recebido pela entrega dos serviços públicos).

A compensação financeira, por sua vez, encontra-se prevista no art. 20, par. 1º da CF, que assegura aos Estados, DF e Municípios, bem como aos órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

A compensação financeira decorrente da indenização pela perda de recursos naturais foi regulamentada pela Lei n. 7.990/89, e a participação no resultado da exploração de petróleo, gás natural, etc. ainda depende de regulamentação. O ingresso comercial é o proveniente da exploração de monopólios, manutenção de Estatais e da exploração das Loterias (TORRES, 2000, p. 160).

As receitas derivadas são as provenientes do patrimônio dos particulares, impostas coercitivamente aos cidadãos. São receitas obrigatórias, de direito público, legais, compreendendo os Tributos, as Multas (fiscais ou administrativas), e o Confisco (decorrente de contrabando, apreensão de armas de criminosos, etc) (BALEIRO *apud* ROSA JR, 1999, p. 60).

Oliveira e Horvath (2000, p.35) ainda aduzem a uma terceira modalidade de Receita Pública, as Transferidas. São receitas transferidas as que embora provindas do patrimônio do particular (a título de tributo), não são arrecadadas pela entidade política que vai utilizá-las, mas são transferidas pelo Ente que recebeu competência constitucional para a instituição do tributo cuja receita será partilhada.

O Ente da Federação que recebe o numerário transferido de outro, que cobra o tributo, em verdade, não exerce seu poder coercitivo diretamente sobre o particular, mas também não explora seus próprios bens, logo, essa transferência de receita ocorre por disposição constitucional.

Filiando-se a um critério econômico, a Lei 4320/64 classifica a receita pública em Receitas Correntes e Receitas de Capital. Receitas Correntes são as receitas tributárias, 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 a despesas classificáveis em Despesas Correntes (art. 11).

Receitas de Capital são as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie de bens e direitos; dos recursos recebidos de outras despesas de direito público ou privado, destinados a atender a despesas classificáveis em Despesas de Capital, e ainda, o superávit do orçamento corrente (ROSA JR, 1999, p. 61).

A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal (LC 101/2000) adotou o conceito de Receita Corrente Líquida, como sendo o

somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

- a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;
- b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;
- c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no par. 9º do art. 201 da Constituição.

2.2.1 Do preço público

Enquanto as taxas (tributos) remuneram serviços públicos previstos constitucionalmente, e aqueles prestados sob regime de direito público, sujeitas a normas e princípios tributários e administrativos, os preços públicos remuneram os serviços prestados sob o regime de direito privado, de conformidade com as normas que regem os Contratos. Portanto, não está sujeito às normas de direito público, mas às de direito privado, sendo caracterizado pela autonomia da vontade, pela liberdade de contratar. É uma receita pública não tributária. Receita originária (advém do patrimônio do Estado) e facultativa (decorre da vontade das partes a formação da obrigação). Seu conceito está ligado à ideia de venda no sentido econômico, como fonte de entradas financeiras decorrentes de transferências de bens ou cessões de direito a título oneroso (MORAES, 1996, p. 7-13.).

Preço, noutros termos poderia ser considerado a soma de dinheiro que voluntariamente se dá como contraprestação pela entrega de um bem, a concessão de seu uso, o gozo, a execução de uma obra, ou a prestação de um serviço de natureza econômica.

O serviço que é cobrado por meio de preço não é o mesmo serviço público da taxa, porque neste caso o Estado tem a obrigação de prestá-lo, enquanto que no primeiro caso (preço) não há esta obrigatoriedade, podendo fazê-lo por terceira pessoa com quem contrate.

2.2.2 Da tarifa

A expressão tarifa é utilizada como sinônimo de preço público. Deriva do árabe e o sentido da palavra relaciona-se com a ideia de pauta de preços de navegação, de direitos alfandegários, exigidos pela cidade de Tarife (fundada pelos mouros) dos mercadores quando por lá passavam com suas embarcações (era uma espécie de tributo-pedágio).

Tarifa exprime a ideia de tábua, lista ou relação em que se fixam cotas, e representa o preço de venda de um bem, quando exigido por empresa associada ao Estado, concessionária ou permissionária de serviços públicos, na qualidade de vendedora (MORAES, 1996. p.9).

2.2.3 Do pedágio

O pedágio hoje está previsto na Constituição Federal, no art.150, inciso V, onde se proíbe a limitação ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos, excetuando-se o pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Entende Moraes (1996, p. 9) que na redação do art. 150, V da Constituição Federal, resta claro que o pedágio é tributo e que é taxa em nova modalidade além daquelas previstas no art.145, II, da mesma Carta. Sendo tributo, passou a ser compulsório (não mais facultativo), definido em lei (não mais contratual), e receita derivada (não mais originária). O titular da competência legislativa impositiva é o Poder Público, não podendo haver delegação. Se um particular será contratado para cobrar o pedágio, deverá repassar o numerário ao Estado, podendo receber em troca uma contraprestação, mas não poderá o particular tornar-se o titular da receita pública (tributária, na sua acepção).

A maioria da doutrina, no entanto, entende o pedágio como preço público e sujeito ao regime de direito privado, não tributário, portanto.

As receitas tributárias são aquelas que provém da cobrança dos tributos. A Constituição Federal discrimina as competências tributárias, atribuindo a cada Ente da

Federação o elenco dos tributos que poderá instituir por Lei Ordinária (regra geral) ou Complementar.

Os princípios constitucionais tributários (explícitos ou implícitos na Constituição) e as normas constitucionais que consagram as imunidades são limitações ao poder de tributar, dirigidas aos legisladores que instituirão os tributos federais, estaduais e municipais. As Leis Complementares, quando exigidas pela Constituição, editarão normas gerais em matéria tributária (de observância obrigatória para todos os Entes Federados), especialmente quanto aos conflitos de competência; a definição dos tributos e suas espécies (hipóteses de incidência, fatos imponíveis, bases de cálculo, sujeitos passivos); determinando regras acerca da obrigação tributária, do lançamento, da prescrição e da decadência; o tratamento tributário ao ato cooperativo; regulando também as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, I a III, CF/88).

2.3 RECEITAS TRIBUTÁRIAS

As receitas tributárias são aquelas que provém da cobrança dos tributos. A Constituição Federal discrimina as competências tributárias, atribuindo a cada Ente da Federação o elenco dos tributos que poderá instituir por Lei Ordinária (regra geral) ou Complementar.

Os princípios constitucionais tributários (explícitos ou implícitos na Constituição) e as normas constitucionais que consagram as imunidades são limitações ao poder de tributar, dirigidas aos legisladores que instituirão os tributos federais, estaduais e municipais. As Leis Complementares, quando exigidas pela Constituição, editarão normas gerais em matéria tributária (de observância obrigatória para todos os Entes Federados), especialmente quanto aos conflitos de competência; a definição dos tributos e suas espécies (hipóteses de incidência, fatos imponíveis, bases de cálculo, sujeitos passivos); determinando regras acerca da obrigação tributária, do lançamento, da prescrição e da decadência; o tratamento tributário ao ato cooperativo; regulando também as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, I a III, CF/88).

2.3.1 Competência tributária

Entende-se por Competência Tributária o poder de criar e administrar tributos, sendo esse poder conferido pela Constituição Federal à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios. Por ela, o legislador constitucional, através do Texto Magno, determinou quais tributos cada ente político pode criar, bem como limitou esse poder de criação, impondo limites (AMARO, 2003, p. 80).

É prerrogativa exercitada pela competência legislativa, ante o princípio da legalidade (art. 5º, II, CF) e da estrita legalidade (art. 150, I, CF). Neste sentido, ensina Carvalho (2000, p. 30), com propriedade, que “*Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento jurídico*”. Porém, têm também competência tributária (embora não se trate da Legislativa) os Chefes dos Poderes Executivo das três esferas de Governo (União, Estados e Municípios) quando expedem Decretos visando a regulamentação da Lei Tributária; os Magistrados, quando julgam as causas tributárias; os agentes públicos encarregados do Lançamento Tributário.

A competência, seria, em um viés mais objetivo, a repartição do poder fiscal entre as pessoas de direito público, conferindo-lhes a possibilidade de criar o tributo. Não apenas criá-lo, mas, também administrá-lo; gerenciá-lo.

Carrazza (1999, p. 339), ilustre doutrinador de Direito Tributário, aponta como características da competência tributária os seguintes elementos/fatores:

- a) Privaticidade;
- b) Indelegabilidade;
- c) Incaducabilidade;
- d) Inalterabilidade;
- e) Irrenunciabilidade, e;
- f) Facultatividade de seu exercício.

No entanto, essa classificação não é totalmente aceita pela doutrina, no que toca ao ponto.

Ao que pertine à indelegabilidade, à irrenunciabilidade e à incaducabilidade, diga-se que estes são atributos referidos e aceitos pelos doutrinadores em geral, mas os demais são criticados.

Como argumento para tanto, diz-se que a privaticidade por exemplo, vem a ser reputada como característica inerente a todos os Entes Políticos. Todavia, Carvalho (2000, p. 35) ressalta que apenas seria admissível tal característica pertencente ao patrimônio jurídico

somente da União - posto que esta estaria autorizada, em caso de iminência ou guerra externa, a legislar, inclusive, sobre os impostos dos Estados e Municípios. Para outra parcela da doutrina, esta possibilidade consistiria em exceção à regra geral da privacidade.

Quanto à alterabilidade, aduz o doutrinador referido (CARVALHO, 2000, p. 216-217) que a Constituição Federal pode ser alterada por emendas (o que tem sido muito utilizado no Brasil nas últimas décadas) e, conseqüentemente, a competência tributária poderá sofrer alterações, ainda que seja obrigatória a observância do princípio federativo. Finalmente, quanto à facultatividade, aduz ainda, que mais uma vez há exceções (como por exemplo, apontando o caso do ICMS, o qual, sendo tributo estadual, por possuir características nacionais deve ser instituído em todas as Unidades Federadas, sob pena de afronta ao sistema nacional e para que não perca consistência).

A existência de exceções, para o Carvalho, afasta a característica da facultatividade, que não valeria para todos os Entes, nem para todos os tributos (2000, p. 216-217).

2.3.2 Espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório (teoria quinquipartite)

Inexiste consenso na doutrina quanto à classificação das espécies tributárias. Tributo é Gênero, do qual, impostos, taxas, contribuições e outros são espécies.

Há a corrente doutrinária denominada *tripartite* entende que são três as espécies tributárias, a saber: Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria (art.145, inc.I, II e III, CF/88). Há uma corrente denominada *quadripartite* aduz que são quatro: Impostos, Taxas, Contribuições, Empréstimo Compulsório (arts.145, 195 e 148). e, por fim, há uma corrente denominada *quinquipartite*, à qual é perfilhada pelo autor, que defende que são cinco as espécies tributária: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuições Sociais e Empréstimo Compulsório (arts.145, 148, 195).

Em linhas gerais, tal teoria quinquipartite defende a existência dos tributos a seguir elencados e seus respectivos termos:

- a) **IMPOSTOS**: não tem destinação certa de receita, não são vinculados a nenhuma atividade estatal e somente podem ser instituídos pelo Ente Federado que recebeu competência constitucional para tanto.
- b) **TAXAS**: podem ou não ter destinação certa de receita, são sempre vinculadas a uma atividade estatal direta e imediatamente referida ao obrigado, e podem ser

cobradas em razão do serviço prestado ou pelo poder de polícia. Podem ser instituídas por qualquer Ente Federado, desde que este tenha competência para prestar o serviço.

- c) CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: não tem destinação certa de receita, somente pode ser cobrada se houver valorização imobiliária decorrente de obra pública já realizada. A base de cálculo é a medida dessa valorização, limitada pelo valor gasto na obra pública.
- d) CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: sempre terão destinação certa de receita. Visam financiar a seguridade social que compreende: Previdência, Saúde e Assistência Social. Podem ser divididas em:
- d.1- Previdenciárias:
- d.1.1- Cobradas do Empregador, da Empresa, ou de Entidade a eles equiparada: art.195, I, "a" CF.
- d.1.2- Cobradas do Empregado: art.195, II, CF.
- d.2- Não-Previdenciárias:
- d.2.1- COFINS: art. 195, I, "b", CF;
- d.2.2- CSLL: art. 195, I, "c", CF;
- d.2.3- PIS/PASEP: art. 195, I, "b" e art. 239, CF (Leis Complementares 07/70 e 08/70);
- d.2.4- Salário Educação: art.212, par. 5º, CF (visa financiar a Educação e não a Seguridade Social).

Refira-se que a receita prevista no art. 195, III, da CF e na Lei nº. 7.856/89 (que versa sobre contribuições sociais, contribuições para o Finsocial e a destinação da renda de concursos de prognósticos) não é considerada tributo e, sim, receita pública que deve ser utilizada no financiamento da Seguridade Social, em suas três áreas (Previdência, Saúde e Assistência Social, com ênfase nessa última atividade).

Cumprir referir que, além do rol acima referido, existem, ainda:

- e) CONTRIBUIÇÕES CORPORATIVAS (arts.149 e 240 da CF, popularmente chamada de "Sistema S", em vista da letra inicial dos órgãos aos quais ela se destina) – SESI, SENAI, SENAC;
- f) CONTRIBUIÇÕES INTERVENTIVAS (art. 149, CF), que podem ser criadas como forma de intervenção no domínio econômico, e;

- g) EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO (art. 148, I e II, CF)., que podem ser instituídos pela União para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou para investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

2.3.3 Receitas consideradas tributárias na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - LC nº. 101/2000) e no âmbito financeiro

O conceito de Receita Corrente Líquida abrange o somatório de todas as receitas que adentram aos cofres públicos e, como não poderia deixar de ser, assim acaba sendo considerado/adotado pela LRF – principalmente pelo fato de que a conceituação é de fundamental importância para o cálculo de montante total das receitas que constarão do orçamento (em essência, funcionará para o planejamento das despesas – art. 12, da LRF) e para permitir projeções, que são exigidas nas diversas situações elencadas no próprio texto legal, a exemplo:

- a) renúncia de receita – art. 14;
- b) criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental – art.16;
- c) aumento de despesas contínuas - art.17, e;
- d) em especial, na avaliação do cumprimento das metas bimestrais de arrecadação – art. 13.

Em termos de Receita Corrente Líquida, as receitas tributárias inseridas no conceito em consideração são aquelas que culminam por decorrer da cobrança direta dos tributos e, também aquelas que se consideram receitas transferidas, quando e se recebidas (com exclusão às receitas repassadas)

A este sentir, Nascimento (2001, p. 93) afirma que:

Caracterizam-se como créditos tributários os constituídos formalmente, com a identificação do contribuinte e quantificação do montante devido. Constitui o direito de exigibilidade derivado da obrigação contraída e materializada, mediante a atividade administrativa do lançamento, realizada de modo vinculado. De sorte que o montante, nesse caso, atinge apenas os créditos passíveis de cobrança administrativa.

E, pelo analisado acima, créditos tributários, ou não tributários, que restarem inscritos em Dívida Ativa ingressam no conceito de receita corrente líquida, segundo o art. 2º da LRF, como outras receitas correntes, *verbis*:

Art.2º. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como: (...)
 IV- receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes (...).

São compreendidos, então, no conceito de receita corrente líquida, créditos que podem ser cobrados administrativamente, muito embora, via de regra, sejam materializados para a cobrança judicial.

Depois da inscrição em Dívida Ativa, emite-se a Certidão de Dívida Ativa, que constitui o título executivo extrajudicial apto a embasar a ação de Execução Fiscal, que será ajuizada para cobrança judicial seguindo o trâmite previsto na Lei Federal 6.830/80.

Em vista desta diferenciação, é de ser dado destaque, ainda a outro ponto, sob a ótica das receitas correntes líquidas: os créditos tributários (e mesmo os não tributários) inscritos em Dívida Ativa não ingressam em sua totalidade no conceito de Receita Corrente Líquida, ante a incerteza de sua cobrança. qual a razão? Tal fato se dá eis que o valor a ser utilizado será a média de cobrança (entrada) dos últimos três anos (valor que permitirá inclusive uma projeção para os dois anos seguintes).

Assim consigna o art. 12, da LRF:

Art. 12 - As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

E, sob esta ótica, não resta autorizado o administrador público a considerar a receita oriunda de todo o montante inscrito em Dívida Ativa no cálculo da receita corrente líquida, para o efeito de planejar despesas com base nesse valor, cujo recebimento é em verdade incerto.

No que toca as previsões de receita, é importante considerar que estas “*deverão levar em conta critérios técnicos que possam determinar com alguma segurança a estimativa do montante a ser arrecadado*” (NASCIMENTO, 2000, p. 87).

Incumbe à Lei nº. 4.320/64 (recepcionada pela CF/88 e em vigor naquilo que não conflita com a LC nº. 101/2000) – lei que regula ações de cunho financeiro e contábil, a tarefa de regulamentar a forma como serão estimadas as receitas na proposta orçamentária e na sua execução, quantificando a arrecadação em cada exercício, de acordo com cada fonte

específica. Essa quantificação permitirá o cálculo em separado das receitas tributárias e das “outras receitas correntes”, dentre as quais a Dívida Ativa.

O art.11, par. 1º, da Lei 4320 classifica a Dívida Ativa como “outras receitas correntes”, conceito do qual fazem parte também as multas, os juros de mora, as indenizações e as restituições (MACHADO JUNIOR, 1999, p. 105-106).

Pela mesma norma, as Receitas Tributárias são classificadas como receitas correntes nominadas, como também o são as receitas de contribuições, as patrimoniais, agropecuárias, industriais e de serviços e as transferências correntes. Há, portanto, diferenciação entre o que a Legislação (a doutrina do Direito Financeiro e a Contabilidade Pública) considera receita tributária e a receita oriunda da cobrança da dívida ativa – mesmo aquela proveniente da inscrição de créditos tributários (pela incerteza na cobrança desta modalidade de crédito). E, cabe referir que a referida diferenciação irradiará efeitos sobre a renúncia de receita, efeitos importantes, quando a mesma se referir a receitas tributárias (cobrança ou dispensa de tributos) ou a outras receitas correntes – Dívida Ativa, tema que será abordado adiante.

2.4 DAS CONSIDERAÇÕES (NECESSÁRIAS) SOBRE RENÚNCIA FISCAL

A renúncia implica, como referido, em desistência do direito de cobrar um crédito tributário (na sua totalidade ou parcialmente), manifestada pelo ente político que possui competência para instituição do tributo. É pela concessão de incentivos fiscais que via de regra se opera a renúncia de receita.

Ensina Nascimento (2001, p. 95) que

Os incentivos fiscais, em princípio, são instrumentos de que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados. Implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário, mediante isenção, anistia, remissão e outras concessões permitidas legislativamente.

O art. 14 da LRF, que estabelece condições para que os Entes Políticos concedam benefícios tributários ou financeiros, prevê os casos de exclusão (isenção e anistia), de extinção (remissão), ou modificação (alteração de alíquotas e de base de cálculo) do crédito tributário, e os casos de benefícios financeiros (subsídios, créditos presumidos e incentivos), considerados como renúncia de receita. Passaremos então a analisá-los individualmente, para somente depois de apreendidos esses conceitos, interpretar a norma contida no citado art. 14 da LC 101/2000 (LRF).

E, existem diversas formas de ver materializada a renúncia fiscal, cabendo serem explanadas, ainda que de forma sucinta cada uma delas.

2.4.1 Anistia

A anistia é o perdão da infração e das penalidades correspondentes. Exclui o crédito tributário, consoante a norma do art. 175 do CTN, e somente pode ser concedida por Lei tributária específica. Ao contrário da remissão (também perdão de dívida), que consoante o art. 172 do CTN exige justificativa para sua concessão (casos de admissibilidade), a anistia pode ser absoluta e concedida incondicionalmente. No Direito Moderno, vencidas as antigas práticas protecionistas, a Anistia é vista não como um favorecimento individual, mas como uma forma de beneficiar a pessoa humana e toda a sociedade. É concedida no interesse soberano da própria sociedade (FERRAZ JÚNIOR, 1995, p. 80-83).

A anistia não apaga a infração, mas, sim, direito de punir, provocando a criação de uma nova ficção legal. Por esta razão somente “*aparece depois de ter surgido o fato violador, não se confundindo com uma novação legislativa*” (PINTO FERREIRA *apud* FERRAZ JUNIOR, 1995, p. 81). É caso de exclusão do crédito (gerado pela infração), porque abrange somente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede.

Como acontece na anistia política (onde há o cancelamento das penalidades ou a revisão das penas correspondentes à infração anistiada), na anistia fiscal ocorre o cancelamento da multa, via de regra sob a condição do pagamento do tributo (PINTO FERREIRA *apud* FERRAZ JUNIOR, 1995, p. 81). O crédito não se extingue, o que se exclui é somente a multa, gerada pelo não cumprimento da norma de tributação em sua integralidade, e, portanto, desaparece o direito de punir, consoante as lições de Ruy Barbosa Nogueira (NOGUEIRA, 1976, p. 71).

A anistia não pode ser parcial, posto que abrange as infrações (e não somente as penalidades), consoante dispõe o art. 180 do CTN, *verbis*, “*abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede (...)*”. No entanto, a Anistia pode se referir a um tributo e não a outro, pode se referir a uma infração e não a todas, pode circunscrever-se a determinada região do território nacional, pode ser concedida sob condição do pagamento do tributo, pode se referir a penalidades decorrentes de infrações até certo montante (art. 181, do CTN), mas jamais poderá atingir apenas “uma parte” da infração. A doutrina não é unânime, nem pacífica quanto a este ponto.

Os doutrinadores que admitem a anistia parcial a entendem como anistia da penalidade, e uma vez suprimida esta, não subsistiria a infração correspondente (DENARI, 1996, p. 181). Em alusão ao Direito Penal, a anistia corresponde ao perdão do delito, enquanto que o indulto ao perdão da pena cominada para o crime.

No âmbito tributário, a anistia incide no fato jurídico tributário que caracterizou a infração, tirando-lhe a mancha da antijuridicidade, desconstituindo-o ou apagando-o pelo esquecimento expresso (CARVALHO, 2000, p. 492-493). Por este motivo, diz-se, então, que a anistia pode ser vista como o perdão do fato que traduz uma infração à legislação tributária, sendo o perdão da penalidade uma consequência prática daquele. Sempre que a legislação conceder perdão parcial da penalidade estará tratando de remissão (perdão parcial do crédito tributário) e, não, de anistia.

As normas jurídicas que concedem anistia são extintivas da relação jurídica sancionatória, deixando intacta a relação jurídica tributária, remanescendo o crédito tributário e seu correspondente débito (CARVALHO, 2000, p. 496).

Somente as infrações à legislação tributária são atingidas pela anistia, posto que a norma do art. 180 do CTN afasta sua incidência nos chamados crimes fiscais, nas infrações tipificadas pela lei penal, *verbis*:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:
 I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;
 II – salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Compreende-se, pela análise do inciso II, supra, verifica-se que sempre restarão excluídos os crimes fiscais, contudo é possível que a lei instituidora da anistia “*possa incluir as infrações meramente tributárias praticadas com dolo, fraude ou simulação, entre elas o conluio*” (CARVALHO, 2000, p. 458). Isto porque conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, visando aos efeitos da fraude ou da sonegação, e poderá ser alcançado pela anistia somente quando o fato não restar tipificado como crime pelo Direito Penal (mesmo que seja considerado infração à legislação tributária).

Em sendo absoluta e incondicionada a Anistia, não depende de requerimento da parte nem de procedimento administrativo para sua concessão, que é automática e providenciada no âmbito da Administração, em cumprimento da Lei.

Em sendo condicionada ou limitada a anistia (art. 182, CTN), efetivar-se-á por ato da autoridade administrativa, a requerimento do interessado, desde que preenchidos todos os

requisitos exigidos. Não há geração de direito adquirido, no ato de concessão da anistia, podendo ser, referido ato, revisto ou cassado – uma vez que comprovado a inexistência de preenchimento dos requisitos legais exigidos (art. 182, par. único).

2.4.2 Remissão

Remissão é o perdão (total ou parcial) do crédito tributário. É uma forma de extinção da obrigação por Lei tributária (art. 156, CTN), que faz desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação, e o dever jurídico do sujeito passivo de pagar o tributo (no todo ou em parte – CARVALHO, 2000, p. 458).

O instituto da remissão é o mesmo do Direito Privado (Código Civil, arts.1.053 a 1.055), no entanto, no âmbito tributário depende de ato fundamentado e que a lei concedente preencha os requisitos exigidos na Lei Complementar (art. 172 do CTN).

Ao passo que a anistia é considerada como o perdão da infração e da penalidade correspondente, a remissão pode abranger todo o crédito ou parte dele, o crédito referente ao tributo ou o crédito referente à penalidade (FERRAZ JÚNIOR, 1995, p. 82), somente os juros ou inclusive estes, somente a correção monetária ou inclusive esta. A principal diferenciação entre a remissão e a anistia reside, em verdade, no fato de que aquela se processa no contexto de um vínculo obrigacional (extinguindo o crédito tributário que se originou da relação obrigacional tributária), e esta se refere somente ao liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuridicidade da própria infração tributária (CARVALHO, 2000, p. 459).

O art. 172 do CTN estabelece que a lei pode autorizar a concessão, pela autoridade administrativa, por despacho fundamentado, de remissão total ou parcial do crédito tributário (MACHADO, 1993, P. 141). A remissão está adstrita ao princípio da reserva legal, e, portanto, a Lei Ordinária autorizadora da remissão não poderá desbordar dos limites traçados na Lei Complementar 101/2000 (LRF).

O ato concessivo e fundamentado da remissão, também como no caso da anistia, não gera direito adquirido, fazendo-o passível de ser revisto ou cassado, desde que se comprove não estarem presentes (ou terem cessado) as condições exigidas (art. 172, par. Único, CTN), ou quando se comprovar que o beneficiado agiu com simulação ou dolo (art. 155, CTN) para usufruir do benefício.

Os requisitos de admissibilidade da Remissão estão elencados nos incisos I a V do citado art. 172 do CTN.

Exige-se que a remissão:

- a) Atenda à situação econômica do sujeito passivo, devendo privilegiar os menos favorecidos, levar em conta um problema econômico conjuntural que atingiu determinado segmento econômico, visando reverter prejuízos financeiros ou manter empregos, protegendo o desenvolvimento, o livre exercício do comércio ou atividade, para que a geração de riquezas e a circulação de mercadorias e serviços seja preservada. Esse dispositivo visa atender situações econômicas e financeiras de crise, não individuais, mas sociais, de segmentos ou categorias econômicas. A remissão, portanto, funcionaria como uma oportunidade de crescimento, de investimento, de capitalização, de fomento, evitando falências ou prejuízos, desempregos ou fraudes e sonegações.
- b) Quanto à matéria de fato, deve levar em conta o erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo. A remissão não deve beneficiar aqueles que praticaram crimes assim tipificados na Lei Penal, mas pode perfeitamente atingir as infrações tributárias e os crimes fiscais onde se possa considerar que não houve dolo, e que houve erro escusável.
- c) Leve em consideração a diminuta importância do crédito tributário. A Lei de Responsabilidade Fiscal, no par. 3º, inciso II, do artigo 14, expressamente exclui da aplicação da norma de renúncia de receita o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança do crédito.
- d) Atenda a considerações de equidade em relação com as características pessoais ou materiais do caso. Uma das justificativas para a concessão da remissão é que respeite a isonomia, ou seja, todas as pessoas na mesma situação devem receber o mesmo tratamento; outra é que seja concedida tendo em conta condições econômicas ou sociais de pessoas, profissionais ou atividades, ou condições materiais (fatos, que na norma tributária representam o critério material – verbo e/ou complemento).
- e) Atenda a condições peculiares de determinada região do território do ente tributante. A remissão pode ser geral (e atingir a todos indistintamente) ou limitada a determinado território. Sob esta ótica, as integralidade de pessoas que preencham os requisitos, naquele espaço territorial deverão ter acesso à remissão, a qual nesse caso deve ser motivada por questões locais, seja de natureza econômica ou social, seja para o fomento ou o desenvolvimento.

2.4.3 Isenção de caráter não-geral

Não há consenso doutrinário, seja no Direito; seja na Economia, seja em Ciências de Finanças no que pertine ao tema ‘isenção’. Há diversas teorias construídas para explicar esse fenômeno que para alguns é mera dispensa de pagamento do tributo (conotação financeira, defendida por Rubens Gomes de

Souza, co-autor do CTN). Para outros é favor legal e inúmeros a entendem como fato impeditivo (Sainz de Bujanda, Salvatore de La Rosa, Alberto Xavier e João Augusto Filho). Alfredo Augusto Becker, ilustre doutrinador, por sua vez, defendia que “*a norma de isenção incide para que a norma de tributação não possa incidir*”, dando início a outras construções doutrinárias que culminaram por desenvolver outras teorias a partir desta. José Souto Maior Borges conceitua as isenções como hipóteses de não-incidência legalmente qualificadas (CARVALHO, 2000, p. 181).

Carvalho, ainda, entende a isenção como norma de estrutura, que modifica a norma de conduta correspondente à regra-matriz de incidência do tributo. Essa modificação não é total, mas parcial, podendo atingir um ou mais critérios da regra-matriz (critérios: material, espacial e temporal (do antecedente), ou pessoal e quantitativo (do consequente)). Em argumento literal, atesta que o “*preceito da isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente*” (CARVALHO, 2000, p.. 182)

A isenção, portanto, difere da modificação da alíquota ou da modificação na base de cálculo (critério quantitativo do consequente) que implica em mera redução do quantum do tributo que deve ser pago (que a doutrina denomina de isenção parcial). Isto porque a isenção implica em subtração total do critério atingido (embora mantenha intactos os demais critérios da regra-matriz), como por exemplo ocorreria se a legislação do imposto de renda concedesse isenção dos rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. Nesse caso, todos os servidores diplomáticos referidos (critério pessoal) não pagariam o IR, mas somente relativamente aos rendimentos do trabalho (critério material); todo o rendimento do trabalho estaria a salvo da tributação, mas não os demais rendimentos porventura percebidos por aqueles agentes diplomáticos.

Conceituar a isenção como dispensa de pagamento corresponde a dar-lhe conotação financeira (econômica), teoria que a doutrina vem abandonando com o passar do tempo e com o advento de outras teorias que buscam explicar melhor o fenômeno da isenção. Essa concepção econômica de isenção foi a inspiradora de sua classificação no CTN como causa

de exclusão do crédito, teoria que, no entanto, não se coaduna com a ideia de norma de estrutura, que se sobrepõe à norma de conduta (de incidência) quanto a um de seus critérios.

Para o Direito Tributário adota-se, no viés deste trabalho, a concepção de isenção enquanto norma de estrutura; para o Direito Financeiro, no estudo do tema da renúncia de receita, aceita-se a concepção econômica de dispensa de pagamento, para a isenção, porque o enfoque não é tributário, mas financeiro.

A isenção referida na LC 101/2000 (art. 14) é aquela de caráter não-geral, ou seja, aquela concedida a apenas uma parcela da população, a uma categoria econômica e não a todas, a alguns profissionais e não a todos, a algumas pessoas (devido suas características ou aos fatos praticados) e não a todas as pessoas.

A renúncia de receita contida no art. 14 abrange somente os casos em que a dispensa de pagamento (conceito financeiro), por não ser total, mas limitada a alguns casos e pessoas, possa prejudicar as finanças públicas. Se a isenção é geral (concedida indistintamente para todos) não privilegia ninguém, nem favorece algumas categorias econômicas. Esse montante, portanto, já não constará do planejamento, no cálculo das receitas, porque a arrecadação do tributo não acontecerá em nenhuma hipótese.

Na isenção de caráter não-geral haverá arrecadação do tributo, porque algumas pessoas ou categorias econômicas estarão sujeitas ao seu pagamento, enquanto outras estarão dispensadas de fazê-lo. Para que a sociedade tenha ciência do valor renunciado, para que possa exercer o controle (social) sobre os gastos públicos e as limitações impostas pela renúncia, para que possa aferir se de fato o retorno social da renúncia decorrente da isenção não-geral ocorreu ou não, exige a LC 101 que se atenda, para sua concessão, ao menos uma das duas condições contidas na norma do art. 14, além de exigir a elaboração de um relatório de impacto orçamentário-financeiro, para quantificar esse montante.

Por fim, cumpre esclarecer que a Constituição Federal, no art. 150, par. 6º, exige que a Isenção seja concedida por Lei, ao determinar que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, par. 2º, XII, “d”, norma constitucional que por sua vez trata dos Convênios (LC 24/75) firmados entre os Estados para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, relativamente ao ICMS.

2.4.4 Subsídio

Subsídios são incentivos financeiros (e não tributários). O vocábulo deriva da palavra latina *subsidium*, que remete à ideia de reforço, auxílio (NASCIMENTO, 1999, p. 98).

No viés ora estudado, a função do subsídio é propiciar a intervenção do Estado no domínio econômico, influenciando na formação dos preços dos produtos, e incentivando a produção de determinados bens (TORRES, 2000, p. 267).

Subsídios são espécies de subvenções (reguladas pela Lei nº 4.320/64, no art. 3º), e constituem transferências de recursos do governo para particulares, independentemente do fornecimento de bens e serviços, motivadas por questões econômicas ou de fomento, visando corrigir distorções do Mercado, facilitar a concorrência ou incentivar a produção e consumo de determinados bens. Podem ser revestidas de diversas figuras, legítimas ou não, consoante o objetivo almejado (novamente, TORRES, 2000, p. 267).

A Lei de Responsabilidade Fiscal não trata a renúncia de receita somente quanto aos benefícios tributários (ainda que estes influenciem diretamente na diminuição da receita), mas também se refere, na norma do art. 14, a todo tipo de incentivo financeiro, mesmo que eles apenas indiretamente afetem as receitas, posto que via de regra constituem elementos da despesa pública (como é o caso dos subsídios). Como despesas, devem constar do Orçamento.

Os subsídios não representarão queda na arrecadação dos tributos, não afetarão as receitas tributárias, mas indiretamente diminuirão a receita corrente líquida, e como despesas que são, poderão prejudicar o equilíbrio das contas públicas, o cumprimento das metas e das obrigações constitucionais e legais. Este é o motivo pelo qual, ao lado do crédito presumido, foram elencados na norma do art. 14 para sujeitarem-se também ao menos a uma das duas condições nela contida, e ao relatório de impacto já referido.

2.4.5 Crédito presumido

O crédito presumido é uma das espécies de incentivo fiscal. Constitui uma ficção jurídica, porque não são créditos gerados pela sistemática de apuração dos tributos, como ocorre quanto ao ICMS e ao IPI (ou quanto aos demais tributos não-cumulativos). É uma forma indireta de redução do montante do tributo a ser pago, mediante a permissão de um ressarcimento (crédito) correspondente ao valor total (ou parcial, ou mesmo presumido) do próprio tributo a ser apurado, ou que incide sobre determinadas operações (REIS, 1999, p.

173). O crédito presumido é utilizado pelo beneficiário no momento da quantificação ou da determinação do tributo a ser pago (COÊLHO, 1992, p. 160).

De natureza financeira e não tributária, influencia na arrecadação, e, portanto, na receita, razão pela qual deve também submeter-se aos requisitos exigidos pela norma do art. 14 da LRF.

2.4.6 Alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo

Redução (expressão utilizada no sentido de diminuição) de alíquota ou de base de cálculo não se confunde com Isenção, como já explicado. A doutrina costuma denominar tais benefícios de Isenção Parcial, no entanto não há unanimidade nem entre os doutrinadores, nem na jurisprudência quanto a esta conceituação.

São formas de reduzir a tributação pela modificação do critério quantitativo da regramatrix tributária. Não há anulação desse critério, como ocorre na isenção, mas mera modificação, mais benéfica para os que se enquadram nessa situação.

Ante sua característica não-geral integra também o rol da exigência da norma do art. 14 da LRF.

Ensina, a este respeito, Coêlho (1999, p. 155) que:

as reduções de bases de cálculos e de alíquotas decorrem do modo de calcular o conteúdo pecuniário do dever tributário, determinando uma forma de pagamento – elemento liberatório do dever – que implica, necessariamente, redução do quantum tributário em relação à generalidade dos contribuintes (ou em relação à situação impositiva imediatamente anterior.

2.4.7 Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado

A própria Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, “c”, permite (ou determina) o tratamento diferenciado ao ato cooperativo. Se no âmbito tributário as Cooperativas receberem tratamento diferenciado, seja por meio de benefícios tributários ou de incentivos fiscais, subvenções, subsídios, créditos presumidos, ou por qualquer outra forma, este “tratamento diferenciado” deverá ser quantificado (relatório de impacto) e também submeter-se ao menos a uma das duas condições contidas no art. 14 da LRF.

Também ingressam nesse conceito:

- a) as restituições, que são incentivos que não transitam pelo orçamento, operando pelo mecanismo da anulação da receita, a exemplo dos estímulos concedidos à

exportação para o IPI, e ao Fundo 157, empregado no passado para o Imposto de Renda;

- b) as subvenções, que são transferências de dinheiro dos cofres públicos destinadas a cobrir despesas de custeio de entidades ou empresas (públicas ou privadas), de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

As subvenções ora comentadas são as econômicas, mas existem também as subvenções sociais, que se destinam a entidades ou instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa. As subvenções (ao contrário dos incentivos) exigem disponibilidade de caixa para o desembolso e ato fundamentado para a transferência dos recursos aos particulares, para evitar os abusos e privilégios do passado, deixando claro o interesse público da atividade e a finalidade pública da renúncia de receita.

Há, ainda, incentivos financeiros outros, tais como:

- c) restituição de tributo a título de incentivo, operada em favor do sujeito passivo do tributo (não como uma obrigação tributária, mas financeira), nos termos da Lei e desde que constante do orçamento.

2.5 A RENÚNCIA DE RECEITA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

O Código Tributário Nacional, quando regula a extinção e a exclusão do crédito tributário, em seus artigos 156 e 175, faz menção às seguintes modalidades de renúncia de receita: remissão, isenção e anistia. Ocorrerá a extinção do crédito tributário quanto à remissão e exclusão quanto à isenção e anistia.

Outrossim, é oportuno asseverar o disposto no 141 do Código Tributário Nacional:

O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Portanto, não obstante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal a respeito da renúncia de receita, o próprio Código Tributário Nacional prevê a pena de responsabilidade funcional para o administrador que renuncie a receita através das modalidades de remissão, isenção e anistia, não contempladas naquele diploma legal.

2.5.1 Critérios exigidos pela lei de responsabilidade fiscal para a renúncia de receita

A Constituição Federal trata da renúncia de receita em duas oportunidades, regulando a matéria tributária e a matéria financeira. A norma do art.150, par. 6º (de natureza tributária) impõe o princípio da legalidade ao dispor que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, par. 2º, XII, “g”.

O par. 6º do art. 165, trata da questão financeira dispondo que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Os dispositivos constitucionais analisados (especialmente a norma do art. 165, par. 6º)l visam dar maior transparência ao tema da renúncia, buscando manter o equilíbrio orçamentário que com a renúncia poderia ser afetado, e ainda demonstrar se realmente tais incentivos viabilizarão o desenvolvimento econômico e o bem estar do povo, evitando privilégios individuais e dirigidos (TORRES, 2000, p.259.), e garantindo a legitimidade de sua instituição (pela exigência de Lei nos termos do art. 150, par.6º).

A Lei de Responsabilidade Fiscal não impede a renúncia de receita de natureza tributária, mas exige, em prol do equilíbrio das contas públicas, um relatório de impacto-orçamentário financeiro (que na verdade já era exigido pela CF), adequação com a LDO, e que de duas condições uma ao menos seja observada:

- a) ou que se retire do cômputo das receitas o montante relativo à renúncia; ou
- b) que se crie medidas de compensação consistente no aumento da receita por meio de elevação de alíquotas de outros tributos, cancelamento de outros benefícios anteriormente concedidos, majoração ou criação (se constitucionalmente previsto e legalmente possível) de tributos, ou ampliação da base de cálculo de tributo já existente.

Existe uma condição formal obrigatória para todas as situações de renúncia: a elaboração de um relatório de impacto orçamentário-financeiro (MOREIRA NETO, 2001, p.148), demonstrando o valor renunciado, atendendo ao princípio da transparência,

preconizado na LRF e informado pelo princípio da publicidade e da eficiência (previstos no art. 37 da CF/88).

Além dessa condição formal, exige a Lei duas outras condições materiais, que, no entanto, não são cumulativas (MOREIRA NETO, 2001, p.148), mas alternativas. A primeira das condições, prevista no inciso I do art. 14, exige que o valor renunciado (e constante do demonstrativo de impacto orçamentário-financeiro) não seja computado no cálculo da receita corrente líquida (art. 12) e que tal exclusão não seja capaz de afetar as metas de resultados fiscais.

Retirar o valor correspondente da renúncia do cálculo da receita corrente líquida implica em:

- a) quantificar o valor dos benefícios já concedidos e que estão sendo usufruídos pelos beneficiários, e não os incluí no cálculo referido;
- b) prever (ou estimar) um valor que pode ser renunciado para futuras concessões de benefícios para empresas já instaladas ou para pessoas, sujeitas à tributação. As empresas novas e as pessoas que depois do planejamento passam a estar sujeitas à tributação, e que, portanto, não chegaram a integrar o cálculo da receita corrente líquida, estarão a salvo dessa exigência, eis que atendido de qualquer modo o contido no inciso I do art. 14, na medida em que a renúncia não afetará o planejamento, porque a receita dela decorrente não constou do orçamento.

A segunda condição material, contida no inciso II do art. 14, prevê a renúncia de receita acompanhada de medidas de compensação, no exercício de sua vigência e nos dois seguintes. Essas medidas de compensação consistem em aumento de receita pela elevação das alíquotas dos tributos, pela ampliação das bases de cálculo, pela majoração dos tributos já instituídos, ou pela criação de novos tributos (cuja competência residual somente a possui a União, nos termos do art.154, inciso I, da CF, para o imposto residual, e nos termos do art. 195, par. 4º, da CF, para as novas contribuições sociais). As medidas de compensação não são obrigatórias sempre, mas somente naqueles casos em que não houve planejamento prévio, em que não se retirou do cálculo da receita corrente líquida o valor renunciado, em que não se previu antecipadamente (no orçamento) a concessão do benefício tributário.

Tais medidas de compensação estão sujeitas ao princípio da anterioridade, logo, a lei (tributária) que as institui deve ser publicada (deve ter vigência) no ano anterior ao de sua eficácia. Conclui-se, portanto, que a mesma exigência quanto ao planejamento existe em ambas as situações descritas nos incisos I e II do art. 14, posto que primeiro se deve

providenciar o aumento da receita, pelo aumento da tributação, para depois conceder o benefício tributário que redundará em renúncia de receita.

Sempre é bom lembrar que a renúncia somente acontece quando a receita era esperada, estimada ou prevista, posto que as despesas foram fixadas com base naquele montante. Se, no entanto, a receita não foi computada, não era esperada, não foi estimada, de renúncia não se trata, não se aplicando a norma do art. 14, senão somente para o relatório de impacto, já exigido pela Carta Constitucional (art. 165, par. 6º, CF).

Essa é, segundo pensamos, a única interpretação que se coaduna com a ideia de equilíbrio das contas públicas, objetivo da norma contida no art. 14 a LRF. Outra interpretação, mais restritiva, seria por certo inconstitucional, eis que a Constituição Federal não cria outros óbices à concessão de benefícios tributários.

A Lei Complementar não poderia impedir o que a própria Constituição autoriza. Ao atribuir a competência tributária ao Ente Político para instituir o tributo, a Constituição atribui também competência legislativa plena para não o cobrar (isenção), para cobrá-lo em parte (isenção, anistia e remissão parcial), para extinguir o crédito (remissão), ou para cobrá-lo com deduções (créditos presumidos ou outros benefícios).

Por este motivo é que defendemos a interpretação do art. 14 da LRF conforme as demais normas constitucionais, visando o equilíbrio orçamentário e o cumprimento das metas (não somente metas de arrecadação, mas também metas de obras e serviços públicos, de despesas com pessoal, metas com educação, saúde, segurança e habitação, para o cumprimento das demais normas constitucionais que atribuem deveres aos órgãos públicos de todas as esferas de governo).

Assim sendo, a renúncia de receita é admitida, mas exige a LRF transparência na sua concessão, e quantificação, para que a sociedade analise os efeitos benéficos e sociais que a renúncia poderá gerar, e também para garantir que os incentivos fiscais concedidos não prejudiquem as demais obrigações constitucionais que visam o bem comum.

2.5.2 Renúncia de receita e dívida ativa

A renúncia de receita relativamente à Dívida Ativa merece uma reflexão mais acurada. Como já referido, a Dívida Ativa (mesmo a tributária) não se confunde, financeiramente, com a Receita Tributária, sendo financeira e contabilmente tratada como outras receitas correntes. Além disso, embora componha o cálculo da receita corrente líquida, somente é computada a

média dos pagamentos feitos nos últimos três anos do planejamento. Portanto, o valor total dos créditos (tributários ou não) que compõem a Dívida Ativa não chega a integrar as receitas.

Nem sempre terá aplicação o art. 14 da LRF, quanto às duas condições materiais já elencadas. Se o benefício concedido se referir somente à Dívida Ativa, poderá ou não haver renúncia de receita. Caso o benefício atinja toda a Dívida Ativa inscrita, somente haverá renúncia do montante computado no cálculo da receita corrente líquida. Nesse caso, deverá o Poder Público concedente comprovar ou que não estimou essa receita (inciso I do art. 14), ou que implementou previamente medidas de compensação (inciso II do art. 14).

Via de regra a receita decorrente da Dívida Ativa não integra o cálculo das receitas, logo de renúncia não se tratará. Se o benefício for parcial, preservando-se a parcela computada naquele cálculo da receita, não haverá renúncia, e mesmo que de renúncia se tratasse, foi observado o inciso I do art.14, preservando-se o equilíbrio das contas públicas.

Caso o benefício seja posterior ao planejamento (para as inscrições posteriores à elaboração da Lei Orçamentária, por exemplo), não haverá renúncia de receita, para efeitos das exigências contidas nos incisos I e II do art. 14. E, nesse caso, mesmo que se considere o fato como renúncia de receita, também terá sido observado o contido no inciso I do art.14 (não se incluindo o valor renunciado no cálculo das receitas).

Outro ponto ainda merece destaque: se o benefício é condicionado e depende de procedimento administrativo provocado pelo interessado, somente depois das adesões e dos deferimentos dos pedidos, é que será aferido se houve ou não renúncia, porque somente depois de quantificado o valor dos benefícios concedidos, é que se poderá analisar se ocorreu ou não renúncia, e se o valor renunciado foi ou não incluído no cálculo das receitas.

Muito mais importante do que averiguar se as condições materiais do art. 14, para a renúncia de receita, foram ou não atendidas, é controlar se o equilíbrio das contas públicas foi mantido, se o planejamento foi cumprido, se a sociedade recebeu os benefícios (serviços públicos, obras e bens) planejados, se os investimentos públicos foram corretamente aplicados, ou seja, se o dinheiro público foi eficientemente administrado. O controle da renúncia de receita é importante muito mais para evitar favorecimentos individuais e políticos, do que para impedir sua concessão, quando o retorno social se mostrar evidente.

O relatório de impacto, no entanto, será sempre condição formal obrigatória, mesmo que de renúncia de receita não se trate, por exigência do art. 165, par. 6º da CF.

2.5.3 Estimativa de impacto orçamentário-financeiro

Toda e qualquer renúncia de receita deverá estar acompanhada de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício a que se refere e nos dois seguintes. Essa exigência não inovou a ordem jurídica, posto que o citado art.165, par. 6º da CF, já exigia que a Lei Orçamentária contivesse o demonstrativo do efeito dos benefícios fiscais sobre receitas e despesas.

A LC 101, em nome da transparência, não somente exige o demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro (para deixar público o montante da renúncia, que favorece algum (ou alguns) indivíduos, empresas ou entidades), para o ano em que foi concedido, como também exige uma projeção desse impacto nos dois exercícios seguintes, para não prejudicar o futuro planejamento, e principalmente para obrigar o Administrador ou o Legislador a medir as consequências desse ato de renúncia de receita.

A renúncia de receita tributária poderá até gerar aumento de arrecadação, no entanto, o objetivo, como já dissemos, é outro: o fomento, o desenvolvimento, a geração de empregos, a minimização de problemas econômicos gerados pela política nacional e mundial (e pelas crises pelas quais passa o capitalismo de tempos em tempos).

Por outro lado, é certo que algumas das formas de renúncia (como a anistia e a remissão) penalizam aqueles contribuintes que pagam em dia os tributos, que suportam toda a carga tributária sem qualquer redução ou benefício. Enquanto outras (isenção e benefícios financeiros) implicam em tratamento diferenciado.

A renúncia de receita deve ser tratada como exceção à regra geral – a tributação integral, informada pelos princípios da generalidade e da igualdade. A opção pela renúncia é política, mas sua justificativa deverá ser jurídica (tributária) e financeira, em nome do desenvolvimento e do bem comum, deverá, portanto, reverter em prol da sociedade e não em favor de grupos ou indivíduos.

2.5.4 Inclusão da renúncia no planejamento

Além da estimativa do impacto, toda renúncia deve constar da Lei Orçamentária, cujo projeto é elaborado no exercício anterior ao de sua vigência. O planejamento, portanto, é obrigatório para estas situações, que devem ser, ao menos, previstas, para que possam concretizar-se durante a execução orçamentária.

A previsão na Lei Orçamentária não supre a exigência de Lei específica – tributária - em atendimento ao princípio da legalidade, para concessão das diversas espécies de renúncia. A estimativa de impacto orçamentário-financeiro, feita no ano anterior ao de vigência da renúncia, pode ser fixada em montante compatível com o planejamento e de forma a não afetar a execução do orçamento mediante o cumprimento de todas as despesas previstas. Poderá a lei orçamentária estimar que uma vez atingido o valor máximo da renúncia prevista, os benefícios fiscais não mais serão concedidos.

Empresas já instaladas e sujeitas à tributação poderão obter os benefícios tributários que gerarão para o Ente Público renúncia de receita, mas para que isto possa ocorrer é preciso previsão orçamentária prévia, para manter-se o equilíbrio fiscal.

É o caso, por exemplo, das isenções a serem concedidas no curso do exercício financeiro para empresas já instaladas, ou para sua ampliação ou reativação. Tais empresas (já instaladas e sujeitas à tributação) somente poderão obter um benefício tributário que redunde em renúncia de receita se o valor renunciado foi planejado antecipadamente, posto que no cálculo da receita corrente líquida já foi computado o valor do tributo por aquelas empresas devido.

Quanto a empresas novas que se instalam, e que passarão para o futuro a gerar tributação, estas estariam a salvo da exigência de inclusão da renúncia previamente no orçamento, porque no cálculo da receita corrente líquida não se computou tal tributação (eis que não existente no ano anterior, quando o orçamento foi elaborado), sendo obrigatório, no entanto, e para todos os casos, o relatório de impacto orçamentário-financeiro.

2.5.5 Medidas tributárias recentes sob a ótica da reativação da economia

A economia na América, em meados de 2008, apresentou declínio ante o fato da perda de confiança do mercado financeiro, de forma a que, em ‘efeito dominó’, causou pânico ao redor do mundo. Assim, a exemplo de outras situações de crise mundial anteriores, o crédito tornou-se objeto raro, escasso e, conseqüentemente abalou o consumo – marcado pela diminuição do consumo das famílias e dos investimentos das empresas, essenciais para o desenvolvimento econômico, abalando-se os números do produto interno bruto (PIB) e gerando temor da existência de recessões insuperáveis. Em decorrência, prejudicada restou a concessão de crédito, sendo o resultado: menos dinheiro disponível, diminuição de gastos,

produção em ritmo decrescente e menos emprego – sendo estes efeitos negativos geradores de mais efeitos prejudiciais à economia, tais como incertezas ainda maiores.

Em termos de Brasil os efeitos da crise iniciada nos EUA foram sentidos e, a partir de 2008 foi intensificada a retração da indústria nacional, registrando-se para o mês de dezembro daquele ano desaceleração de 12,4% em relação ao mês anterior, de acordo com o IBGE. À época, este fora o pior resultado, desde 1991, devendo-se tal decréscimo produtivo principalmente no setor automobilístico.

Neste ponto dá-se a importância de uma constituição econômica e a coerente atuação do caráter intervencionista do governo na economia, pois, são necessários, nesse cenário sombrio que se instalara medidas que estimulassem a demanda interna e que funcionassem como remédio indispensáveis.

Dentre os instrumentos possíveis, pode-se destacar, no cenário brasileiro, a concessão de benefícios fiscais (bastante utilizado, embora não único responsável pela manutenção da estabilidade da economia durante a crise de 2008), destacando-se esta modalidade de intervenção no domínio econômico, ante sua maleabilidade, celeridade e eficiência de manuseio pelo Poder Executivo – tudo em prol da retomada do crescimento econômico, considerando a conjuntura de equilíbrio instalada pelo Plano Real e mantida pela política econômica do segundo “governo Lula”.

Aliás, este tipo de medida fora recomendado pelo próprio FMI, no que concerne ao contorno da crise deflagrada em 2008, sendo que os estímulos fiscais até determinada data (redução de impostos sobre consumo por determinado período), considerando que, assim como a crise, estes instrumentos devem apresentar seus efeitos impactantes de forma transitória – de forma a que possam ser revistos tão logo a economia volte a apresentar sinais de recuperação. Este foi o principal caminho adotado pelo Brasil, por meio da redução das alíquotas de vários tributos – em especial IPI e IOF, com caráter extrafiscal.

O IPI, diga-se, segundo Botallo (2009, p. 22), é dotado de características que “o tornam adaptável às flutuações da política, das finanças, da conjuntura nacional e até internacional”, podendo ser manejado, com excessiva flexibilidade, forte na previsão constitucional insculpida no art. 153, § 1º do Texto Magno – que lhe confere ‘tintas de extrafiscalidade’.

Sob esta ótica, com o intuito de alavancar a demanda interna foram adotados investimentos que terminaram por atuar sobre o nível de emprego e as taxas de crescimento do país, evitando maiores retrações do que as já havidas, a exemplo da redução temporária do IPI sobre veículos, eletrodomésticos da linha branca, materiais de construção e de capital.

Algumas destas medidas, ao longo do ano de 2012, foram reutilizadas para tentar evitar que os índices de crescimento, aquém do previsto para este ano e cada vez menores, ocasionem, internamente, uma crise forte, e que ocasionem quebra de confiança - a exemplo da crise internacional instaurada em 2008 (com destaque para a ‘bolha imobiliária’ norte-americana e seus reflexos gerais).

Também restou alterada a tabela do IRPF, estabelecendo-se novas alíquotas, feito este que implicou diminuições no valor final pago sobre a rubrica deste imposto; sem mencionarse a redução da alíquota do IOF sobre crédito direto para a pessoa física, tudo para estimular-se sua concessão.

Se por um lado, a redução de alíquotas do IPI apresentou função anticíclica tradicional (durante os primeiros momentos da crise instituída em 2008, vez que foram concedidas por tempo determinado e com gradual retorno após verificação dos objetivados e positivos feitos destas medidas foram concretizados), o mesmo não se pode afirmar relativo às faixas de incidência e novas alíquotas do IRPF, que além de se apresentarem como medidas atípicas têm, como característica, efeitos permanentes.

A renúncia fiscal, provenientes das rubricas acima, estendeu-se por seis meses do IPI reduzido para a construção civil e vergalhões de cobre (vertente do investimento em infraestrutura) e a desoneração impactante sobre os bens de capital restaram estimadas em 1,1 bilhão de reais. Em relação á prorrogação da redução do IPI por três meses de veículos, restou projetada em 1,405 milhões, de modo a que o total de estimativa de renúncia de receitas tributárias decorrente destas ações, durante a crise e para 2009, restou avaliado, pelo governo federal, em aproximadamente 3.300 milhões.

A destinação das desonerações a setores produtivos e específicos da economia e faixas de renda com capacidade de consumo, prorrogadas em 2009, embora tenham gerado vultosas renúncias fiscais, contribuiu para um menos penoso impacto da crise sobre o país, vez que, no setor da indústria automotiva (até zero) estimularam o incremento das vendas de veículos (março a junhos, período final das benesses fiscais), produção aquecida e consequente diminuição da queda nos níveis de emprego. Sem a desoneração, as quedas nas vendas de veículos afetariam, pragmaticamente, a arrecadação de estados e municípios- pelo fato de que o volume do IPVA tenderia a ser significativamente menor. Ademais, a ação do governo sobre a economia, através da desoneração do IPI pode ser tida como um dos fatores responsável pela manutenção do nível de emprego, entre 50 e 60 mil, diretos e indiretos, na economia brasileira no período de janeiro/junho de 2009. Logo, a demanda doméstica pode ser considerada como indutora de crescimento no período acima referido, estendendo estes

efeitos até meados de março/2010 – pela sensível menor afetação dos índices de consumo das famílias no período da crise, em resultado das desonerações tributárias concedidas pelo governo federal.

Observa-se que os manejos de instrumentos de intervenção na economia, através de normas tributárias pensadas e exaradas durante a crise, foram de importância significativa no estímulo ao crescimento econômico, através da redução de custos de impostos que incidem sobre consumo e impulsionaram a compra de bens de capital, eletrodomésticos e veículos – equalizando as distorções provocadas no mercado em crise creditória e em meio à retração do consumo.

A questão que se põe é porque, a exemplo de 2008/2009, período no qual estas medidas responderam positivamente, estas não vêm apresentando os mesmos resultados ante ao decréscimo do crescimento do país, estimado, em final de agosto em 1,73% (dados obtidos pela imprensa em 27.08.2012, ao referir-se ao Relatório FOCUS)?

Ora, pelo fato de que, hodiernamente, a situação é um pouco distinta. Mexer na tributação do país é meio hábil e adequado/proporcional para promoverem-se as finalidades de manter a economia nos eixos desejados, em termos de constitucionalidade que autorizam/permitem a intervenção do estado sobre o domínio econômico. Todavia, as medidas do governo hábeis para o cenário brasileiro pós-crise de 2008, que à época revelaram-se suficientes, hoje, não ostentam a mesma eficácia no alcance de seus objetivos porque a crise internacional que vigora no exterior, apesar de afetarem a confiança e o crédito, em termos gerais, interna e externamente, tem origem distinta da enfrentada em 2008 – quando as renúncias fiscais revelaram-se eficientes no alcance das metas para eles propostas e ocasionaram aumento histórico na demanda brasileira dos setores alcançados pelos benefícios.

À época, os benefícios fiscais concedidos não haviam incorrido em afronta ao princípio da igualdade. Contudo, a conjuntura que a repetição destas medidas tem ocasionado, sob ponto de vista da análise procedida, em afronta a este princípio pelo fato de que:

- a) A medida repetida de desoneração, por um lado, tem-se caracterizado como medidas que estão por se enraizar como práxis – derrubando a saudável sazonalidade e temporariedade, demonstrando múnus de alcance de objetivos não tão claros como antes e com objetivos imprecisos e de médio-longo prazo - nos quais a concentração da demanda e impulso ao consumo não gerarão necessariamente resultados potencialmente positivos;
- b) As finalidades constitucionais da promoção do desenvolvimento e nacional e a busca pelo pleno emprego não estão, s.m.j., ancorando estas medidas, vez que, se

há renúncia fiscal por um lado (alguns tributos, como o IPI, por exemplo), o mercado em retração não tem respondido satisfatoriamente – fato, este, sensível pela indicação, cada vez menor, da expectativa de crescimento;

- c) Ao contrário das medidas adotadas para minimizarem os efeitos da crise deflagrada em 2008, as medidas atuais, que não ajudam o crescimento do país, têm escalonado metas que não apresentam caráter de política fiscal anticíclica e que, na prática, não estão servindo para impulsionar, como esperado fossem, a retomada dos investimentos das empresas; crescimento da demanda doméstica relacionada à indústria e o estímulo ao crédito. Aliás, o estímulo/facilitação do acesso ao crédito, há muito deixou de ter caráter temporal e atípico, tornando-se medida usual, ocasionando a tomada deste e seu uso desmedido, por parte da população consumidora, que, de forma consumista e irracional, dele se vale e, na maioria dos casos, não tem como pagar pelo crédito usufruído.

O foco na linha branca de eletrodomésticos, veículos e bens de capital, adotado há alguns anos como medida intervencionista, não seguiu, com a devida vênia, os cuidados de serem justificados por medidas governamentais com metas de curto prazo e de caráter político-econômico, ostentando, muito mais e impropriamente, considerações de justiça social distributiva.

O que faltou foram ajustes. As correções de assimetrias financeiras negativas, por uso de legislação tributária indutora, são, sim, indispensáveis e configuram-se em ferramentas válidas para a preservação da compatibilidade de medidas extrafiscais como finalidades constitucionais percorridas anteriormente que as devem lastrar.

É necessário que se entenda que a intervenção do governo no domínio econômico, ainda que visando a retomada do crescimento e a contenção de crise e seus respectivos impactos, não significa necessariamente que não gerará efeitos negativos das medidas adotadas pelo governo federal sobre o equilíbrio das finanças públicas dos entes subnacionais. Faltam instrumentos outros, que não fiscais para correção de assimetrias.

O equilíbrio é fundamental para que possa ser garantido o harmônico desenvolvimento da economia do país.

É, dir-se-ia, imperioso desenvolver mecanismos outros, que não apenas as renúncias fiscais, que garantam a autonomia financeira dos entes subnacionais, mesmo em face de políticas fiscais anticíclicas, buscando evitar a dependência de auxílios emergenciais, sob liberalidade do executivo federal. O modelo de ‘federalismo fiscal cooperativo’ adotado há

muito, no Brasil não pode ser reduzido ao apoio conjuntural da União Federal, que, a cada vez que atua, engessa-se na sua própria estrutura.

3 ASPECTOS ECONÔMICOS DA RENÚNCIA FISCAL

Traçadas noções a respeito da legislação tributária aplicada (sem prejuízo da sua retomada posterior), *mister* se faz abordar a renúncia fiscal do ponto de vista econômico.

3.1 INTERVENÇÃO DO GOVERNO NA ECONOMIA

À guisa de introdução adota-se a abordagem estatal na economia, apresentando também uma análise histórica deste fenômeno.

3.1.1 Necessidade de intervenção do governo

Há, como é de conhecimento daqueles que laboram com economia, a teoria da “mão invisível” e esta, ou seja, informalmente, uma espécie de ferramenta do sistema de mercado, não se faz capaz, em linhas gerais, de, *por si só*, dar conta de todas as funções da economia lato sensu.

A referida ferramenta parte da premissa de que o mercado seria ajustado, automaticamente e sem intervenção qualquer, pela oferta e pela demanda – instituto cujos conceitos são conhecidos por todos aqueles que, fazendo parte da ‘comunidade’ que possui interesse na economia, perfilham o estudo da economia (enquanto ciência. Parte-se da premissa de que, por tal ferramenta, todos os recursos e bens restariam alocados de forma ‘inteligente’, resultando, em vias de consequência, numa situação ótima, do ponto de vista econômico.

E, com a devida licença, esperançosamente, o setor público, caso tudo restasse perfectibilizado, poderia nunca ter existido e, caso existente, desnecessária seria sua atuação – sendo tal assertiva derivada da popularmente conhecida teoria intitulada “teoria do equilíbrio geral”.

Em vias de se transcorrer acerca da teoria estudada, podemos considerar o dizeres de Riani (1998, p. 23-24):

A Teoria do Equilíbrio Geral estabelece uma série de condições básicas que levaria a economia a funcionar perfeitamente. Ou seja, através de um conjunto de pressupostos, baseados nos fundamentos da Teoria do Consumidor e da Teoria da Produção, é estabelecida uma série de relações que levariam a uma maximização do consumo por parte dos indivíduos e numa maximização da produção por parte dos agentes produtivos da economia. Com base nisto conclui-se que o mercado funcionaria de forma equilibrada, havendo uma perfeita adequação das condições de oferta às reais necessidades da sociedade. Ou seja, o setor produtivo da economia

iria produzir um conjunto de bens e serviços que atenderia a todas as demandas dos consumidores, que obteriam a maximização de consumo e de satisfação através de sua soberania no mercado. Isto é, o modelo pressupõe situações nas quais os consumidores teriam pleno conhecimento das condições de mercado (oferta, concorrentes, tipos de bens etc), de forma que eles exerceriam um papel fundamental na definição do que produzir e em que condições de preços. Por este mecanismo, a presença do governo seria totalmente dispensável, não havendo a necessidade de sua presença como balizador e regulador das atividades econômicas. Isto porque o mercado se ajustaria automaticamente através das forças da oferta e da demanda. Esta é a idéia central da economia liberal do sistema de "Laissez- Faire".

Ocorre que, num mundo real, concreto e cheio de vicissitudes, a teoria não condiz com a prática, de forma a que a estrutura acima citada, pensada do ponto de vista de algumas características pontuais (a serem consideradas como efetivos problemas de resolução complicada), não autorizam a obtenção do resultado desejado simplesmente pelo funcionamento do mercado. Podemos citar:

- a) produtos indivisíveis
- b) externalidades
- c) produção com custos decrescentes e a imperfeição do mercado
- d) oferta de bens com riscos e incertezas.

3.1.1.1 Produtos Indivisíveis

Estes chamados indivisíveis podem ser assim tidos como aqueles em que não há possibilidade de terem seus preços estabelecidos pelo sistema de mercado, e que possuem como pontos de destaque em sua conceituação as ausências de exclusividade e rivalidade.

Ausência de exclusividade, ou ‘não-exclusividade’, em vista de tais produtos não serem vendidos através da sistemática de mercado (através do elemento preços), e não sendo conferido, a quem os adquire, o direito de propriedade.

Por ausência de rivalidade, ou ‘não-rivalidade’, entenda-se que qualquer benefício proveniente de um destes produtos, assim considerados, não teria atribuição a um consumidor particular (que o adquiriria). A este sentir, é necessário entender que o consumo deste tipo de produto não teria o condão de gerar oposição ao consumo de outros consumidores. – de forma a que todos, pela oferta de um bem com estas qualidades, serem agraciados com benefícios – de forma indistinta e desvinculada do elemento ‘disponibilidade de renda’. Ou seja, não seriam extraídos do mercado de consumo aqueles que, por ventura, não podem pagar para possuí-los.

Como ilustração, agregando-se as duas características, temos:

- a) Serviços de Justiça;
- b) Defesa Nacional;
- c) Ações de controle ambiental;
- d) Conservação de vias públicas, etc.

3.1.1.2 *Externalidades*

O que seriam externalidades?

Numa linguagem direta, seriam os resultados/efeitos – positivos ou negativos - exteriores que determinadas atividades de uma unidade gerariam de forma a afetar o agir de unidades econômicas, além do interesse público. Majoritariamente, apresentam viés negativos, porém aceitáveis, ao ‘bem-estar’ (individual e/ou coletivo) da própria sociedade.

Têm como características, tais efeitos, difícil mensuração, sendo esta uma das razões pelas quais restaria obstaculizado (ao menos, dificultado) a eliminação e/ou compensação de seus efeitos dentro da ótica do sistema de mercado.

Ao revés, caso pudessem ser mensurados, até seria crível admitir-se o desenvolvimento de um modelo de mercado, dotado de mecanismos através dos quais, um indivíduo, afetado fosse, pudesse ser ressarcido pelos danos advindos das externalidades.

Sob este diapasão, novamente Riani (1998, p. 24), é categórico:

As indústrias que utilizam produtos químicos como componentes de seu processo produtivo irão, ao eliminar seus dejetos, causar danos significativos o meio ambiente e com isto afetar negativamente o bem-estar social. Uma indústria automobilística, ao produzir automóveis, irá trazer um certo conforto a uma parcela da sociedade, mas, por outro lado, provocará engarrafamentos, dificuldades de locomoção em áreas urbanas, poluição urbana etc. Do ponto de vista da análise do equilíbrio geral e do bem-estar, o modelo considera apenas os efeitos positivos das atividades. Por mais consciente que seja o empresário, ele se preocupa basicamente é com o retorno de seus investimentos. Livrementemente no mercado, ele não irá gastar um volume significativo de recursos para tratar desses efeitos externos, uma vez que tais gastos irão reduzir sua margem de rentabilidade. Com isto, haveria um desequilíbrio social no que se refere ao bem-estar individual da sociedade como um todo.

Por este argumento apenas é plausível conceber ser, o Governo, elemento importante na correção de situações com estas características – dentro dos elementos de que dispõe: arcabouço jurídico, sanções, incentivos/estímulos e outras formas que permitam aos agentes econômicos (em especial, empresários) a combaterem efeitos potencialmente negativos provocados por externalidades e, assim, quando tais efeitos forem positivos, serem capazes de alocar recursos para potencializá-los.

3.1.1.3 Produção com custos decrescentes e a imperfeição do mercado

Há espécies de bens que, por terem produção não viável, do ponto de vista econômico, não permitem que as empresas consigam suportar e diluir eventuais perdas durante o transcurso do tempo.

Contudo, caso estes bens estejam revestidos de ‘um manto’ que lhes confira o viés, as características de ‘bem necessário’ e ‘bem desejável’, partindo-se da premissa da existência de um setor público e assumindo este a característica de interventor, deve haver mecanismo (ou mecanismos) capaz(es) de garantir a produção de tais bens (a exemplo de incentivos, créditos, subsídios, etc) que possibilitem a alocação de recursos para tanto – ou mesmo a produção de tais bens pelo setor público – com o fito de permitir a obtenção do máximo de satisfação social.

3.1.1.4 Oferta de bens com riscos e incertezas

Intervenção na economia, propriamente, pode se dar em vista de diversos fatores, mecanismos e ferramentas, sendo estas consideradas contextualizadamente, quando da análise de um determinado cenário – dentro do qual falta de perfeito conhecimento do mercado (tanto para vendedores, quando para compradores); ausência de concorrência perfeita; ausência de quanto à lucratividade das atividades; riscos decorrentes da própria atividade econômica (e a ela inerentes); falta de mobilidade perfeita de recursos; e escassez de recursos para a produção são elementos característicos do mundo real que não podem ser desconsiderados.

Assim se afirma dado que os elementos acima delineados são marcantes no mundo hodierno e podem gerar influência (em maior ou menor grau – melhor, em graus variáveis) em termos de não-produção de um determinado bem ou, causar a extinção de uma atividade tida por ‘necessária’ e ‘desejada’.

E, sob esta ótica, admite-se a intervenção na atividade econômica nacional, através dos elementos que lhe “estiverem à mão” (incentivos, subsídios, dentre outros afins), permitindo que recursos oriundos da iniciativa privada sejam relocados (ou alocados) para ditas atividades – tudo com o objetivo de propiciar melhoras do bem-estar social almejado, ainda que tais melhorias sejam, em última instância, ocasionadas pela produção direta pelo Poder Público.

Os motivos acima elencados podem, sem sombra de dúvidas, serem considerados como razões impeditivas da produção ótima e, assim, autorizadores do pensamento acerca de uma necessária intervenção do governo na economia – inclusive para haver uma ‘estrutura legal’, em vias de proteger e assegurar o cumprimento dos contratos.

Assim, aos que defendem a atuação do setor público na economia necessária, o fazem em vias visualizar tal intervenção como forma de orientar, corrigir discrepâncias e suplementar o mercado. Parafraseando Musgrave (1980, p. 5), seria imperioso considerar que os “*valores éticos podem requisitar ajustes na distribuição de renda e riqueza resultante do funcionamento do sistema de mercado e da transmissão através de herança dos direitos de propriedade*”.

Assim, o ‘intervir’ no mercado, na economia, por seus diversos instrumentos, seria parte das funções básicas do Governo – objeto do estudo do capítulo seguinte.

3.2 FUNÇÕES BÁSICAS DO GOVERNO

Passa-se a apresentar o viés das funções básicas do Estado do ponto de vista doutrinário e legal.

3.2.1 Funções básicas de Governo

Segundo Lukik (2014, p. 9-11) e Musgrave (1980, p. 6-14), o desempenho do governo na economia é reconhecido (e, dir-se-ia, desenvolvido) através de três funções básicas.

São elas, em síntese:

- a) Função Alocativa – objetiva ver assegurada o ajustamento de alocação de recursos no mercado
- b) Função Distributiva – objetiva ver assegurado o ajustamento na distribuição da renda e da riqueza, e;
- c) Função Estabilizadora – objetiva a obtenção de estabilização econômica.

Passa-se a discorrer sobre cada uma delas.

3.2.2 Função alocativa

A presente função visa ver assegurado o fornecimento, de forma mais eficiente possível, de bens e atividades, de forma a que seu principal objetivo seria a alocação inteligente (ou indução a tal alocação) de recursos para atividades e/ou serviços de interesse eminentemente social e que, por alguma razão, não estariam sendo desenvolvidos (ao menos, não em quantidade suficiente/necessária ao bem-comum) no/pelo mercado espontaneamente. A preocupação, dado o interesse social, seria, a fim e ao cabo, produção suficiente e em prol de anteder eventual demanda existente – ainda que, para tanto, o próprio setor público tenha de produzir diretamente tais produtos e/ou serviços, embora o mais comum de se verificar seja a utilização de ferramentas e instrumentos que incentivem e que permitam a criação de condições propícias para que o setor privado os ofereça.

Desta forma, dita função alocativa (dos recursos), por parte do Governo, busca, objetivamente:

- a) O oferecimento de determinados bens e serviços públicos, tidos por necessários e considerados desejados pela sociedade (denominados de ‘puros’) e que, por razões outras, não estejam sendo providos pelo setor privado – principalmente pela sua inviabilidade econômica;
- b) A complementariedade da oferta, pelo setor privado, de bens de caráter social (tais como, exemplificativamente, saúde, educação), que, embora oferecidos pelo mercado, dado a característica do ‘ser social’, a alocação de recursos em tais atividades, pelo setor público, desenvolve grau de ‘desejável’;
- c) A intervenção e participação do estado em determinadas atividades e na produção de determinados bens, em face da formação de mercados imperfeitos e da existência de negócios e seus respectivos graus de risco e incertezas.

Dos dizeres de Riani (2002, p. 43), em forma síntese, ressalta-se, eis que oportuno:

Assim é que atividades ligadas à energia elétrica, à siderurgia, ao transporte etc. que têm características próprias dos bens econômicos, são oferecidas no mercado através da participação do governo não só pela sua importância no desenvolvimento econômico, mas principalmente devido a seu caráter social.

Muitas dessas atividades, seja pelo volume de recursos financeiros necessários para desenvolvê-las, seja pela incerteza da sua lucratividade, pelos seus riscos financeiros etc., poderiam não ser oferecidas por meio do sistema de mercado.

Contudo, devido a sua importância social e econômica, a alocação de recursos por parte do governo nessas atividades é altamente desejável.

3.2.3 Função distributiva

A maneira como as riquezas e a renda são apropriadas se dá de forma bastante diferenciada, por inúmeras razões, dentro do ‘seio’ social e, majoritariamente, tal apropriação se opera de forma bastante concentrada.

E, o mercado, através de suas forças, não tem tido o condão (se é que já o teve no transcorrer da história) de suavizar tal incidência, de tal forma que a referida (díspar) apropriação, em verdade, termina por ser perenizada, quando não desenvolve nuances mais fortes e preocupantes, agravando-se.

Deste raciocínio depreende-se a ideia de que a referida função distributiva, pelo governo possui, como objetivo, a premissa de permitir a utilização de mecanismos que possibilitem o ajuste da distribuição de renda e de riqueza da/na própria sociedade, com a finalidade de tornar o processo distributivo o menos desigual possível e conferindo-lhe (quando não totalmente eficiente da redução das desigualdades), ao menos, aceitável e funcional economicamente. Referidos ‘mecanismos’ podem ser exemplificados na forma transferências e tributação com impostos progressivos e subsídios.

Ilustrando o desenvolvimento acima exposto, pode-se considerar que:

A tributação e as transferências são os mecanismos mais utilizados e, de certa forma, produzem resultados mais satisfatórios. Porém, paralelamente aos tributos e às transferências, o governo utiliza as legislações específicas sobre a determinação do salário mínimo, as proteções tarifárias, os subsídios etc. como instrumentos de redistribuição da renda. Esses mecanismos mencionados têm a característica principal de redistribuir recursos entre os indivíduos na sociedade. Assim, o governo, por um lado, retira recursos de uma camada da sociedade por meio dos tributos e os transfere para outra camada. Porém, a redistribuição da renda na sociedade pode dar-se de forma diferente mediante função de alocação. Assim, quando o governo aplica seus recursos, obtidos através dos tributos progressivos, em atividades ligadas a educação, saúde, transporte etc., que beneficiam as camadas mais pobres da população, ele está, de certa forma, também redistribuindo renda na sociedade via oportunidades de acesso a esses bens para todos os indivíduos. Assim, o ajustamento na redistribuição da renda e da riqueza na sociedade só poderia ser feito por intermédio da participação do governo, já que somente ele pode compulsoriamente estabelecer mecanismos que efetivamente contribuam para o combate às desigualdades. Isso pode ser feito tanto pela utilização de mecanismos progressivos de tributação e pelas transferências, como indiretamente através da função de alocação do governo. (RIANI, 2002, p. 43-44).

3.2.4 Das outras funções estatais

Além das acima supracitadas há, ainda, outras funções do governo que impactam no desempenho da economia e lhe asseguram, indissociavelmente, o papel de interventor e que não podem ser deixadas sem a devida – apesar de breve – consideração.

Passa-se a elas:

3.2.4.1 *Função estabilizadora*

A função do governo, cuja alcunha de apregoa ser estabilizadora, consiste na adoção de medidas que se valem de instrumentos de macroeconomia à guisa de manter certos níveis de: utilização de recursos, estabilização de valor de moeda, manutenção de níveis de empregos; estabilidade de preços. Carece-se de tal intervenção do poder público (diga-se, até, é exigida!), na forma função de estabilização, dado que nenhum destes elementos citados assume a forma de consequência automática e espontânea do funcionamento do mercado.

A doutrina, assim se apresenta, quando ao ponto:

A política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, o equilíbrio na balança de pagamentos e ainda uma taxa aceitável de crescimento (MUSGRAVE, 1980. p. 11).

Assim, havendo por intervir, o governo utiliza-se de instrumentos, sim, preferencialmente os fiscais (gastos e tributos), política de câmbio e política monetária; controles (preços e salários) etc.

3.2.4.2 *A tributação e a extrafiscalidade*

A premissa de que a tributação é mecanismo, como referido acima, hábil a contribuir com o desempenho satisfatório das três funções inicialmente listadas é ponto primordial no raciocínio que se está a desenvolver desde o início – como asseverado na introdução deste trabalho. Contudo, seria muito limitador considerar o emprego da tributação apenas como instrumento de arrecadação de recursos destinados ao erário público. É imperioso considerá-la para o alcance de outros objetivos governamentais.

A este sentir, Klaus Tipke (*apud* BOTELHO, 1994, p. 37) é categórico, quando afirma, em comentário ao sistema tributário alemão (valendo-se da comparação por analogia, neste caso) que o “*direito tributário está concebido com uma dupla finalidade, já o moderno que não se destina, exclusivamente, à obtenção de recursos. Ao mesmo tempo, procura dirigir a economia e a redistribuição de renda*”.

Assim, é de ser considerada, em sentido amplo, o viés do tributo para outros fins que não o exclusivo de arrecadação, sendo tal vertente de pensamento nominada de ‘*extrafiscalidade tributária*’.

A extrafiscalidade, nos dizeres do professor Roque Carraza (1998, p.102), como “*o emprego de instrumentos tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos)*”.

A utilização do fenômeno ‘*tributação*’ para fins que não os de arrecadação, ressalta-se, embora bastante frequente na doutrina moderna, ainda gera controvérsias dentre os profissionais que estudam tal viés, vale a ressalva. Há, sólida corrente que entendem não ser salutar a consideração de validade instrumental da extrafiscalidade, ante ao argumento de que esta dificulta (ou mesmo impede) a observância e aplicação dos princípios constitucionais tributários (tais como equidade, isonomia, justiça tributária e capacidade contributiva).

Apesar de tal consideração importante, do ponto de vista dogmático, sem idiosincrasias, é verdade que, no Brasil, a tributação com objetivos extrafiscais tem utilização corriqueira e, com a devida licença, de forma excessiva, podendo prejudicar o atingimento dos objetivos lastrados como fundamentais da República Federativa do Brasil, preconizados na Carta Política, respectivamente em seu artigo 3º, segundo o qual:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
 I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
 II - garantir o desenvolvimento nacional;
 II - garantir o desenvolvimento nacional;
 III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
 IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Maior exemplo disto é a consideração da existência prática – embora não positivada e de forma velada de um elemento de cunho, em certo viés econômico e de forma impactante, denominado guerra fiscal.

Especificamente ao que pertine ao ICMS, tributo estadual e de vital importância ao Estado-membro da Federação (fonte maior de sua arrecadação/receitas), a aplicação da função de tributação de forma extrafiscal não é operada pacificamente (ou melhor, não se observa a aplicação da extrafiscalidade de forma serena), principalmente porque há afetação direta da concorrência e da neutralidade fiscal

Ruy Barbosa Nogueira (*Apud* COÊLHO, 2001, p. 331), por exemplo, defende a tese do ICMS “neutro” de contesta as utilizações de viés extrafiscal, afirmando que “*O ICM não pode ser usado como instrumento regulador da economia fomentando ou desencorajando atividades. Não é imposto hábil de atuação extrafiscal, quer em sua natureza quer pela razão de seu sujeito ativo.*”

Para Botelho (1994, p. 37), contrário ao doutrinador imediatamente acima, é clara a ideia de que “*não se pode conceber o Estado democrático de Direito dissociado de uma tributação com finalidades amplas, que não se resumam na mera fiscalidade*”. Continua, aduzindo que “*a utilização da tributação com finalidades não fiscais é um instrumento de fundamental importância para a consecução dos objetivos da política econômica do Estado Democrático de Direito*”. (BOTELHO, 1994, p. 37”.

Na mesma linha, Silva (1999, p. 73-74), argumenta:

Diferentemente do que pensam os chamados “fiscalistas”, o exercício da competência tributária não se exaure na instituição de tributos com a finalidade única e exclusiva de obter recursos para o financiamento da máquina pública, mas trata-se de atividade muito mais complexa e abrangente de que se vale a Administração Pública na busca de sua principal meta, qual seja a promoção do bem-estar social, sobretudo por meio da justa distribuição de renda e do combate às desigualdades regionais. Assim é que, ao lado de sujeitarem-se a diversos princípios jurídico-constitucionais, dentre os quais o da estrita legalidade tributária, o da isonomia, o da capacidade contributiva, o da progressividade e o da seletividade de alíquotas, todos visando, em última análise, à realização da equidade e da justiça fiscal, os impostos têm como característica marcante a extrafiscalidade, pelo que comportam uma série de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instrumentos pelos quais também se busca viabilizar aqueles objetivos mencionados.

Noutros termos, equivale dizer que o poder de tributar compreende não apenas a competência impositiva, mas também a exonerativa, de tal sorte que a política de tributação deve pautar-se permanentemente pela necessidade de assegurar a obtenção dos recursos suficientes ao financiamento das atividades públicas, mas ao mesmo tempo deve estimular e induzir o desenvolvimento econômico e social, porém sem permitir que determinados setores da sociedade sejam privilegiados em detrimento de outros, isto em razão da imperativa prevalência do interesse público sobre o particular.

E, pelo todo acima considerado, há a necessidade de que seja tratada a questão de haver, ou não, a necessidade de controle e avaliação da intervenção estatal, com ênfase na

renúncia fiscal, à guisa de pensar-se se ela é, ou não eficaz como ferramenta de implemento econômico e o alcance de sua eficácia, caso exista.

3.2.4.3 Renúncia fiscal como política de fomento ao desenvolvimento sócio-econômico

Há, pela Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988, art. 5º, *caput*), objetivos fundamentais consagrados. dentre eles, especificamente à pesquisa procedida e em desenvolvimento:

- a) a construção de uma sociedade justa e solidária;
- b) a garantia de um estado marcado pelo desenvolvimento nacional.
- c) a erradicação de elementos noviços, tais como pobreza e a marginalização, além de redução de desigualdades sociais e;
- d) a promoção do bem-comum, de forma indistinta e sem discriminação de origem, gênero, etnia, idade cor, idade ou qualquer outra forma de discriminação.

E, restando estes definidos pela ‘lei maior’ como objetivos primordiais do país, as políticas públicas, como não poderiam deixar de ser (tal como a renúncia fiscal), prescindem de ter seu nascimento e implementação sob a égide da obtenção e consecução destes fins. Todavia, o papel do Estado, suas diretrizes e atividades (ou funções) a serem exercidas prescindem toda e qualquer discussão acerca das políticas estatais – principalmente se considerada o reflexo da nova ordem mundial, tendências não-intervencionistas e da retirada do Estado da economia.

Sob esta ótica, considera-se, então, em um contexto ideal e totalmente utópico (do ponto de vista de alguma das teorias econômicas), aquele em que o Estado buscaria intervir o mínimo na economia (supondo-se que a iniciativa privada seria mais eficiente para alocar os recursos de que dispõe – próprios) de forma a maior utilidade econômica, em comparativo da alocação que poderia ser procedida pelo setor público). Em consequência, o governo teria meios de perseguir benefício socioeconômico melhor e, sintomaticamente, teria como resultado menores desigualdades sociais. Considerando este pressuposto, o governo deve, então, decidir quais os níveis adequados de tributação, sem impactar de forma excessiva o bem-estar geral da sociedade.

E considerando o raciocínio em curso, atitudes privatizantes ou estatizantes – em observância aos interesses do fisco ou dos contribuintes, de forma isolada – seriam simplistas

demais e dissonantes do conceito de pleno desenvolvimento social e econômico – vez que é, sim, premissa do governo intervir na economia, no modelo em temos em vigor no Brasil (ainda que o menos possível), em vis de permear o crescimento de renda e uma (mais) paritária repartição desta – permitindo, via direta, redução de desigualdades sociais (regionais), melhoria do bem-estar dos cidadãos em, enfim, o bem-comum.

Em uma economia capitalista, setores público e privado deveriam caminha em simultaneidade e procurar alinhar seus objetivos de ‘catapultar’ a economia, ressaltando a ideia de que o agir da tributação não se presta, unicamente, a financiar o setor público – eis que a tributação apresenta vieses e intenções muito mais abrangentes e importantes, sob a ótica das políticas públicas.

O Estado, assim, deveria atuar/intervir na economia para servir de garante do desenvolvimento nacional, de melhores repartições de renda, da justiça social mais efetiva e de um melhor desempenho da economia – que, de preferência, resulte em uma mais ampla satisfação da sociedade. Estes e outros muitos objetos a serem perseguidos por um estado, do ponto de vista do *Welfare State*.

Espécies de desonerações em tributos e benefícios fiscais estariam, então, inseridas em atos estatais que visem o alcance de tais objetivos e, acima de tudo, pensa-se, deveriam garantir:

- a) garantir o desenvolvimento nacional;
- b) incentivar atividades produtivas que criem mais empregos, mais renda, que ajudem no combate aos desequilíbrios regionais, proporcionando melhorias significativas à qualidade de vida da população.
- c) incentivar atividades que gerem benefícios diretos e indiretos à sociedade (saúde, educação);
- d) incentivar atividades que causem externalidades socialmente desejáveis à população, por exemplo, a oferta pública de saúde e educação;
- e) contribuir para a solução ou diminuição de efeitos externos negativos das atividades econômicas – externalidades;
- f) regular, no mercado, a oferta de determinados bens/atividades;
- g) promover a distribuição da riqueza, e a desconcentração de renda;
- h) manter a estrutura dinâmica da economia atendendo as necessidades da sociedade, e evitando que haja excessos ou escassez que venham interferir no
- i) sistema de preços, mantendo-o estável;

- j) incentivar a iniciativa privada quando os riscos e as incertezas forem inibidores do investimento;
- k) estimular a instalação de indústrias que representam um papel estratégico para o desenvolvimento;
- l) estimular as exportações e fortalecer a balança comercial.

Diante disso, podemos constatar a importância de que se reveste a política tributária, a qual, então, estamos a analisar sob a nomenclatura de Renúncia Fiscal, e como ela é inerente à atividade estatal.

O ‘instituto’ da renúncia é, sem sombra de dúvidas, uma política pública, que os governos utilizam para a consecução de seus objetivos. Em face de tal premissa, Botelho (1994, p. 100) assevera que:

[...] a política tributária pode ser instrumentalizada pela imposição, pela supressão ou mesmo pela não-imposição de um tributo. Tradicionalmente, procura o Poder Público fazer frente às suas necessidades e objetivos pela imposição de um ônus tributário, vale dizer, dentro do sistema clássico, o Estado planeja, arrecada e executa. Muitas vezes, no entanto, a sistemática tradicional se mostra ineficaz ou inconveniente à consecução de determinadas finalidades públicas. Isto porque há necessidades que não são suscetíveis de satisfação por parte do Estado mas, tão-somente, por parte do particular. É o caso para ilustrar dos benefícios fiscais para instalação de um pólo industrial em uma região pouco povoada e desenvolvida. Não basta que o Estado invista em urbanização, é necessário o surgimento de uma atividade econômica para fixar a população, gerar empregos, etc.

Para Almeida (2001, p. 54), a renúncia fiscal:

Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país, ao desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes.

Segundo Amadeo (2000, p. 3):

[...] conquanto as justificativas conceituais para a concessão de subsídios e renúncias fiscais sejam por vezes complexas, elas se ligam geralmente à promoção de políticas sociais (políticas de transferência de renda), regionais, ou setoriais (incentivo a determinadas atividades ou setores). As políticas de subsídios sociais e regionais têm por objetivo básico reduzir desigualdades, por meio de incentivos que influenciem o comportamento dos agentes econômicos. No caso de políticas setoriais, a motivação parte do princípio de que, ao beneficiar um segmento ou setor econômico, há efeitos indiretos ou externalidades que beneficiarão a totalidade da sociedade. Ou seja, que a longo do tempo, os beneficiários “devolverão com juros” os recursos para a sociedade – na forma de empregos, impostos, inovações tecnológicas, aumento de produtividade, etc.

E, para deixar o estudo em comento de forma mais lúdica, a pesquisa perfilhará a análise do instituto da renúncia fiscal e controle social, dentro da ótica do controle social e sob a Lei de Responsabilidade Fiscal, do ponto de vista de um tributo específico, o ICMS.

4 DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO CONCEITUAL

Será, conceituado sucintamente os termos relacionados com o tema dessa dissertação (renúncia fiscal e controle social), bem como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, mencionando também suas características principais.

4.1.1 ICMS

O conceito de competência já foi referido anteriormente, sendo, em linhas, gerais e à título de rápida referência, a faculdade, concedida pela Carta Política à União, Estados, Municípios e aos Distrito Federal, de criarem e administrarem seus tributos. Dito isto, refira-se que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, que poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Pode apresentar, ainda, características como a de ser um imposto plurifásico e submetido à sistemática da não-cumulatividade. Em uma linguagem mais objetiva, diz-se que o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços (fatores geradores do imposto em comento), necessariamente deverá ser confrontado com o montante cobrado em etapas anteriores e, havendo saldo devedor, a diferença deve ser recolhida ao erário.

De toda a arrecadação - produto da arrecadação - do ICMS, por força da LC nº. 63/1990, vinte e cinco por cento deverão ser transferidos aos Municípios. E, havendo situações de isenção, ou não-incidência, salvo determinação em contrário e específica da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

A este sentir, cabe ser inferido que a Carta Política estabelece que:

- a) o instituto denominado resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações,

interestaduais e de exportação - sem esquecer-se de mencionar que, após a LC 87/96, todas as exportações encontram-se isentas do ICMS;

- b) é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros e fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g" do art. 155, o qual determina que "*cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*".

No que pertine às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto cabendo ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
- b) alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

4.1.2 Renúncia Fiscal e ICMS

Em alusão ao já referidos em momento anterior, a Lei de Responsabilidade Fiscal conceitua no § 1º do art. 14 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.*"

Pelo teor legal transcrito, entende-se que renúncia culmina por ser traduzida como 'espécie' de direito que o ente público confere ao contribuinte e que consiste em vantagem, ganho, proveito ou estímulo, expresso em pecúnia ou em outra forma

economicamente apreciável mediante isenção, anistia, remissão, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, etc. Só pode ser concedido por meio de lei, pela pessoa política competente, obedecidos princípios e limitações constitucionais.

No caso do ICMS, faz-se também imprescindível a celebração de prévio convênio entre os Estados e o Distrito Federal.

É imperioso deixar claro que imunidade e a não-incidência tributária não devem ser entendidas como espécies de incentivo/benefício fiscal, por serem institutos estruturados pelo viés do texto constitucional, hierarquicamente superior, portanto, à lei ordinária. Assim é entendido pela maioria dos doutrinadores (a exemplo de Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carazza e Sacha Calmon Navarro Coêlho) e, a este entendimento é perfilhado nesta pesquisa, de forma a que não será feita distinção entre benefícios e incentivos fiscais, por ser irrelevante para os objetivos desta dissertação.

Passa-se a analisar os elementos necessários e pertinentes à análise em voga, que vem a compor a teoria da tributação:

4.1.2.1 Hipótese de Incidência

Configura-se como descrição feita pela lei sobre um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação do sujeito passivo de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente).

4.1.2.2 Sujeito Ativo

É o ente público credor da obrigação tributária.

4.1.2.3 Sujeito Passivo

É o devedor da obrigação tributária.

4.1.2.4 Fato Gerador

Diz-se ser a situação definida em lei, entendida por necessária e suficiente para permitir o nascimento da obrigação de pagar o tributo. O fato ocorrido deve enquadrar-se dentro dos termos da lei, para gerar a obrigação tributária, fenômeno ao qual se denomina subsunção.

Ante a tal raciocínio, quando o fato, comum, resta subsumido a uma hipótese de incidência tributária, estará dentro do campo de incidência da norma e, assumindo o manto de ato gerador, fará nascer o dever de pagar o tributo.

4.1.2.5 Incidência

É a situação em que o tributo é devido pela ocorrência do respectivo fato gerador.

4.1.2.6 Não-Incidência

Diz-se do fenômeno que entabula situação na qual um fato, ato ou situação não resta enquadrado pela lei tributária, restando, então, fora do campo de incidência tributária.

4.1.2.7 Base de Cálculo

Pode ser definida como forma de expressão pecuniária, sobre a qual se aplicará a alíquota, e cujo resultado determinará a soma a ser recolhida aos cofres públicos pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Valor previsto na legislação tributária e definido como critério para aferição do montante do tributo a ser pago.

4.1.2.8 Alíquota

Pode ser entendida como porcentagem que deve ser aplicada sobre a base de cálculo para a apuração do montante do imposto devido.

4.1.2.9 Imunidade

Um das formas de limitação ao poder de tributar, prevista pela Constituição Federal e que consiste em impossibilidade de incidência do imposto em virtude de vedação constitucional, em virtude de alguma especificidade pessoal ou material da situação tributária, tendo sido extraída, pelo legislador, do campo sobre o qual é autorizada a incidência do tributo.

4.1.2.10 Isenção

Espécie de benefício fiscal, consistente na exoneração tributária de uma certa pessoa ou objeto normalmente sujeito à tributação, através de previsão de lei infraconstitucional.

4.1.2.11 Anistia

Já referido anteriormente, a anistia é o perdão da infração e das penalidades correspondentes, excluindo o crédito tributário, consoante a norma do art. 175 do CTN, e somente pode ser concedida por Lei tributária específica. Ao contrário da remissão (também perdão de dívida), que consoante o art. 172 do CTN exige justificativa para sua concessão (casos de admissibilidade), a anistia pode ser absoluta e concedida incondicionalmente. A anistia é vista não como um favorecimento individual, mas como uma forma de beneficiar a pessoa humana e toda a sociedade e sendo concedida no interesse soberano da própria sociedade (FERRAZ JÚNIOR, 1995, p. 80-83).

4.1.2.12 Remissão

Remissão, instituo já analisado, deve ser entendido como o perdão (total ou parcial) do crédito tributário. É uma forma de extinção da obrigação por Lei tributária (art. 156, CTN), que faz desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação, e o dever jurídico do sujeito passivo de pagar o tributo (no todo ou em parte – CARVALHO, 2000, p. 458). Ela pode ser total ou parcial.

4.1.2.13 Redução de base de cálculo ou Redução de alíquota

Redução (expressão utilizada no sentido de diminuição) de alíquota ou de base de cálculo não se confunde com Isenção, como já explicado. A doutrina costuma denominar tais benefícios de Isenção Parcial, no entanto, tal qual como referido, não há unanimidade nem entre os doutrinadores, nem na jurisprudência quanto a esta conceituação. Os seus conceitos restam definidos e podem ser revisitados nos itens supra 4.1.2.7 e 4.1.2.8.

Contudo, em análise quanto a este ponto, gize-se que as duas formas (redução de base de cálculo e de alíquota) são usadas como desoneração.

Em alusão à redução da base de cálculo, Silva (1999, p. 33-34):

Até aí pode-se afirmar que trata-se de uma questão meramente aritmética, pois tanto faz reduzir a base de cálculo como a alíquota, e o resultado será o mesmo. Então, cabe perguntar: por que não reduzir a alíquota, que seria a forma mais simples, objetiva, e até natural para se obter o resultado esperado, já que o imposto é informado também pelo princípio da seletividade? A única resposta possível parece-nos ser a seguinte: aprovar uma proposta de convênio, no âmbito do CONFAZ é menos complicado, por diversos motivos, que aprovar um projeto de lei, na Assembléia Legislativa. Um desses motivos, talvez o principal, seria decorrente do comportamento histórico do Executivo, pelo menos no Brasil, no sentido de não se pautar pelo devido respeito ao princípio da estrita legalidade tributária. Um outro, de ordem prática, seria evitar a tramitação legislativa de um projeto de lei, normalmente lenta em razão das formalidades próprias do processo legislativo, substituindo-a, então, por no máximo duas reuniões de trabalho, uma prévia, entre o corpo técnico dos Executivos estaduais, e outra deliberativa, dos Secretários – ou até mesmo de um servidor especialmente designado para tal mister.

O procedimento, no entanto, não se justifica, porquanto embora base de cálculo e alíquota não se confundam entre si, ambos atuam em conjunto para a determinação do montante do tributo incidente sobre determinado fato ou situação, pelo que devem submeter-se a idêntico tratamento jurídico, quando se tem por objetivo reduzir o *quantum debeatur* por meio da redução de um deles.

Assim, se a redução da alíquota depende de lei, da mesma forma dependerá de lei a redução da base de cálculo. Aliás, como se verá mais adiante, mesmo que assim não fosse, ainda assim o convênio por si só não teria eficácia para estabelecer a redução, ficando dependendo, portanto, da edição de lei posterior.

4.1.2.14 Diferimento

Sempre que ocorrer a transferência da responsabilidade do recolhimento do imposto do remetente para o adquirente, resultando, deste 'movimento', postergação do prazo de recolhimento define-se tal mecanismo de diferimento - através do qual o lançamento e o recolhimento do imposto incidente em determinada operação (ou prestação) é transferido para operação ou prestação posterior.

E, sobre ponto, há de se referir que a Corte Suprema (Supremo Tribunal Federal - STF) apresenta entendimento pela não consideração do instituto do diferimento como benefício fiscal², não obstante o mesmo possa apresentar efeito similar à desoneração tributária, a exemplo de, na cadeia econômica, ocorrerem saldos credores do imposto ou em que, na etapa posterior, o recolhimento seja dispensado.

4.1.2.15 Crédito Presumido

Este ponto já foi objeto de análise no segundo capítulo desta dissertação.

Retoma-se, por essência, a ideia de que o crédito presumido (ou outorgado - como também é conhecido) é espécie de incentivo fiscal, além de forma indireta de redução do montante do tributo a ser pago, mediante a permissão de um ressarcimento (crédito) correspondente ao valor total (ou parcial, ou mesmo presumido) do próprio tributo a ser apurado, ou que incide sobre determinadas operações (REIS, 1999, p. 173).

O crédito presumido é utilizado pelo beneficiário no momento da quantificação ou da determinação do tributo a ser pago (COÊLHO, 1992, p. 160) e apresenta natureza financeira e não tributária, que influencia na arrecadação, e, portanto, na receita, razão pela qual deve também submeter-se aos requisitos exigidos pela norma do art. 14 da LRF.

Pela sistemática, o ente público permite ao contribuinte aproveitar um crédito fictício, maior do que ele teria direito (em valor superior ao que foi efetivamente destacado pelos contribuintes que se situam em posição anterior na cadeia produtiva). Ressalta-se que, no caso de isenção o contribuinte não destaca o imposto na nota fiscal de saída, não transferindo, portanto, créditos para as etapas seguintes - o que justamente não acontece com o crédito presumido, o qual permite a transferência de crédito para contribuintes situados em posição posterior na cadeia produtiva.

Sob este prisma, assinala Silva (1999, p. 36):

[...] assim, tal como as reduções da base de cálculo, atuam no aspecto quantitativo da norma de tributação e, da mesma forma, somente pode ser concedido por lei específica, nos termos de convênio previamente celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Não obstante, tem sido prática corrente a sua concessão unilateral, até mesmo por meio de meros expedientes administrativos comumente chamados “regimes especiais de tributação” (uma espécie de acordo, firmado em caráter individual,

² A tradicional jurisprudência da Corte encara a figura do diferimento do ICMS como mero adiamento no recolhimento do valor devido, não implicando qualquer dispensa do pagamento do tributo ou outra forma de benefício fiscal. ADI nº 2.056/MS, Tribunal Pleno, Relator Exmo. sr. Ministro Gilmar Mendes. DJe de 17/8/07.

entre a autoridade tributária estadual e cada contribuinte beneficiado), onde, de forma ilegal, inconstitucional e esdrúxula, porque no mais das vezes nem mesmo são objeto de publicação, permite-se que o contribuinte destaque normalmente o imposto devido na operação mas, posteriormente, no momento da apuração (confronto dos débitos com os créditos), possa creditar-se de um percentual ficto sobre o valor da operação, de forma a anular o débito.

Observe-se que, no caso de operações interestaduais, como o Estado de destino normalmente não tem como tomar conhecimento do benefício irregularmente concedido, acaba extremamente prejudicado, já que suporta o ônus decorrente do “crédito” destacado na nota fiscal, que, no entanto, não corresponde a nenhum débito na origem. Por isso que é, talvez, o mais perverso e maléfico instrumento da chamada “guerra fiscal” entre os Estados, na medida em que induz à sonegação e elisão fiscais (simulação de operações interestaduais, abertura de filiais fictícias em outros Estados, etc.), estabelecendo concorrência desleal entre os contribuintes, em detrimento das receitas públicas e da própria unidade econômica que requer o interesse nacional.

4.1.2.16 Manutenção do crédito do imposto

Por ser um imposto de sistemática não-cumulativa, em havendo isenção, não existirá crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, não obstante em algumas situações, em que haja determinação expressa e em contrário da legislação, reste assegurada, aos contribuintes, em operações já alcançadas por algum tipo de desoneração, a manutenção integral do crédito do imposto nas entradas.

4.1.2.17 Dilatação do prazo para recolhimento

O elemento ora em comento é consistente no fato de alterar o prazo de recolhimento do tributo para uma data posterior à prevista em lei. Tal tratamento, considerado um benefício, é dispensado normalmente as empresas recém-estabelecidas e funcionaria como fora de viabilizar sua consolidação na localidade (OLIVEIRA, 2003, p. 31).

Compara-se o resultado da dilação a um financiamento, no qual, não existindo a incidência de juro (ou, sendo ele, subsidiado) e correção monetária, assemelha-se à uma vertente na qual figuraria o ente público como quem empresta, ao contribuinte, um valor (originado do tributo que deveria ser recolhido).

4.2 COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA

Indaga-se se existe uma competição tributária, propriamente dita, entre estados? Caso afirmativa a resposta, qual seria sua relação com a questão de naturezas fiscais? E, ainda: qual seria sua relação para com os povos destes estados - sob a ótica do contribuinte?

Crê-se que a resposta à primeira das perguntas é afirmativa. E, em decorrência desta assertiva, haveria implicações que remeteriam às duas imediatamente subsequentes.

Pode-se entender, como competição tributária, ação (ou conjunto de ações) qualquer, realizada por um governo, e que, valendo-se de mecanismos de natureza fiscal, acaba por influenciar finanças públicas, resultados econômicos e resultados sociais de outros governos - sem esquecer do impacto no bem-estar dos cidadãos de outro governo.

Então, refaz-se a pergunta inicial: existe competição tributária? Sim, existe, eis que, sempre que um ente público objetiva ganhos individuais, haverá risco de, por suas ações, infligir em outro(s) perdas no que pertine às finanças públicas, alocação de investimentos e produtividade dos investimentos (OLIVEIRA, 2003, p. 34).

Como se dá esta competição, a qual hoje, conhecemos como guerra fiscal?

Este será objeto da análise a seguir procedida.

4.2.1 Do cenário histórico da "Guerra Fiscal" e sua relação com a renúncia

Para os autores Cavalcanti e Prado (1998, p. 70-85), em obra raiz para o estudo da questão de concessão de benefícios fiscais, dizem a evolução histórica da Guerra Fiscal, tema intimamente relacionado com a renúncia. Aludidos estudiosos afirmam que há registro da existência de conflito tributário desde a instauração da República (embora a reconhecida existência de dificuldades em obter informações sobre o tema).

Passa-se a estudar o período a partir de 1960, aproveitando a divisão didática delimitada pelo os autores (CAVALCANTI; PRADO, 1998, p. 70-85), em três períodos. São eles e as respectivas considerações:

4.2.1.1 Segunda metade dos anos 60 a 1975

Os autores (CAVALCANTI; PRADO, 1998, p. 70-85) afirmam que os governos estaduais utilizam isenções, reduções e diferimentos tributários como recurso para incentivar a industrialização regional. Assim o teriam feito desde os anos 60, pelo menos. Identificam, já

nesta época, autonomia, pelos Estados, para definirem alíquotas de seus impostos e a possibilidade de criar novas fontes de receita - motivos determinantes para o acirramento dos conflitos inter-regionais e interestaduais.

Oliveira (*apud* CAVALCANTI; PRADO, p. 75) afirma que:

a autonomia conferida aos Estados pela Constituição de 1946 para a criação e reajuste das alíquotas de seus tributos, contribuía para que os mesmos promovessem alterações contínuas nas mesmas, quer para satisfazer suas necessidades de caixa, aumentando-as, quer reduzindo-as para tornar a produção estadual mais competitiva além de suas fronteiras. Com isso transformava-se o sistema tributário em um verdadeiro estopim de guerras interestaduais e em um mecanismo facilmente acionável para carrear recursos para os cofres públicos, o que sem dúvida, produzia profundas distorções tanto na estrutura econômica como nos preços relativos. Para se ter uma idéia do problema basta dizer que o “leque” das alíquotas do Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC, à época da instituição do ICM, variava de 3 a 9%.

Ocorre, neste cenário, em 1965, a chamada reforma tributária, a qual substituiu o IVC pelo ICM, com alíquota interna a ser estabelecida pelo Senado Federal, e restando, os Estados, proibidos de constituírem novos tributos como fonte de receita. O objetivo principal perseguido seria a centralização de receitas tributárias na União, para impedir os Estados de manipularem a receita própria para cobrir déficits orçamentários. Secundariamente, também teria como objetivo permitir que o "governo central" promovesse uma redistribuição eqüitativa da renda por meio dos fundos de participação e evitar a competição tributária.

Como a promulgação do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n°. 5.172, em 1966, nasce a previsão de celebração de convênios para o estabelecimento de alíquotas do ICM pertencentes a uma mesma região geoeconômica (OLIVEIRA, 2003, p. 37).

Em 1967, Ato Complementar n°. 34, foi estabelecida uma política comum de concessão de benefícios fiscais relacionados ao ICM, entre os Estados de uma mesma região e, assim, estabeleceu-se um modelo no qual os próprios Estados negociariam regras e limites para a concessão de benefícios, com pouca interferência do governo federal³.

Nos anos que se seguiram, regionalizadamente, reuniões dentro destes moldes deforma a que, as políticas tributárias estaduais (inclusive em questões de concessão de benefícios), foram realizadas por meio de convênios (CAVALCANTI; PRADO, 1998, p. 77). E, por mais difícil que se possa conceber aos observadores modernos da temática, à época fazia-se notório o interesse dos Estados na adoção de regras quanto à uniformização da alíquota interna, na desoneração dos bens de primeira necessidade e na concessão de benefícios tributários.

³ Ainda que não afastada a ideia de, embora gozassem os Estados de certa autonomia, persistia a preocupação da União acerca da gestão tributária dos Estados a fim de evitar que a desorganização orçamentária (pré-existente à reforma), causasse comprometimento a sustentabilidade do programa de estabilização em curso.

Registre-se que, neste contexto da época não existia nenhum tipo de sanção a ser aplicada aos estados que descumprissem as deliberações tomadas (OLIVEIRA, 2003, p. 37).

Não obstante a fase otimista da época e de boas posturas por parte dos entes estaduais, ditos acordos regionalizados não tiveram o condão de afastar a possibilidade de conflitos suprarregionais, marcados, por represálias setorializadas em cada região, de forma a afastar os efeitos dos incentivos concedidos por outras regiões, através dos convênios.

Em relação a tal ponto, Oliveira (*apud* CAVALCANTI e PRADO, 1998, p. 78) refere que “*eles ocasionaram um verdadeiro 'dumping' estadual e outras hipertrofias na economia nacional, subsidiadas por medidas de protecionismo tributário, provocando o surgimento de idênticas medidas noutros estados afetados por tais exonerações*”.

O regime militar, tentou restringir a 'liberdade tributária' dos estados, mas, não foi eficiente a ponto de eliminar a capacidade dos estados em elaborar/promover/estimular políticas e ações fiscais de interesse e beneficiamento do setor privado - tudo em prol do desenvolvimento econômico, na forma de incentivos e através de concessão de benefícios fiscais

4.2.1.2 De 1975 ao início dos anos 90

Diante das situações problemáticas citadas em relação ao período anterior, em vistas a tentar continuar a perseguição do ideal de alcance a isonomia tributária, no ano de 1970, o governo federal unificou as reuniões dos Secretários de Fazenda dos Estados e passou a tomar assento nas mesmas buscando coordenar o sistema de convênios.

Em vista do marcante autoritarismo do regime militar, o governo federal detinha concentração de força política e financeira, originada pela já referida centralização tributária, sem mencionar que também assim foi permitido pelas concessões e avais para que as chamadas unidades subnacionais⁴ ou empresas pudessem captar recursos no exterior e junto às agências federais de financiamento. Desta forma e sob o manto do desenvolvimento social (pela "distribuição de renda"), foram ampliados os benefícios concedidos no âmbito do ICM - e, em face disto, como cria-se, no ano de 1975, o CONFAZ para "*coibir as concessões desordenadas de benefícios ao setor privado*".

⁴⁴ Em linhas gerais, rememore-se que uma divisão administrativa, entidade/unidade subnacional ou subdivisão de país é uma parte de um país ou outra divisão política, estabelecida para o propósito do governo. Divisões administrativas são, um certo grau de autonomia concedida, são obrigados a gerir a si mesmos através de seu próprio governo local - **nota do autor**.

A Lei Complementar 24/75 estabeleceu sanções no caso da inobservância de seus dispositivos. São elas:

- a) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;
- b) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.
- c) a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e de parcela dos antigos impostos únicos.

No que toca aos municípios, vedou também, em vistas das possibilidade de aplicação das mesmas sanções previstas e acima referidas, concederem qualquer dos benefícios no que se refere à sua parcela na receita do imposto de circulação de mercadorias.

Todavia, houve um efeito não desejado, qual seja: o de que a Lei Complementar nº 24/75, com a perda de receita dos erários estaduais, ocasiona, a partir de 1975, retração do viés fomentador dos Estados. Ademais, passaram, os Estados, a criticar o sistema tributário 'concentrador' e, em sede do CONFAZ, tentam eliminar desonerações (não as consideradas essenciais pela União e desde que também estas se responsabilizasse pelo ônus).

Em reação, na defesa de seus interesses, o poder federal permite que os Estados aumentem, cada um respectivamente, sua base impositiva do ICM, bem como também autoriza o aumento da alíquota e eleva a participação destes em fundos constitucionalmente previstos.

E, assim, a partir da segunda metade da década de 70 os Estados tentaram recompor suas receitas (causadas em grande escala pelo corte das desonerações estabelecidas através do CONFAZ - curso de ação que, diga-se, perdurou por toda a década de 80.

Segundo Cavalcanti e Prazo (1998, p. 82):

[...] com as limitações impostas, a principal alternativa para estimular o investimento privado passou a residir nas condições firmadas para o pagamento dos encargos financeiros dos programas. Na maioria dos casos a subcorreção da moeda e a redução ou ausência de juros, perante taxas de inflação muito elevadas, tornaram-se instrumentos operantes – e de disputa – para captação das esparsas realizações realizadas produtivas. Tal prática persistiu até período recente, quando foi restringida com a queda dos índices inflacionários lograda pelo Plano Real.

Sob a efígie do governo militar, diga-se que o CONFAZ, apoiado pelo 'baixo dinamismo' da economia, pela década de 80, desempenhou com êxito a finalidade para a qual foi constituído (já explicitado anteriormente), apesar de decisões isoladas de alguns Estados que buscavam fugir às regras estabelecidas.

E o mesmo 'baixo dinamismo' da economia dos 'anos 80' favorece o esgotamento do padrão de financiamento do setor público, via recursos financeiros e fiscais (ambos do governo central) e de fundos de incentivos fiscais (FINAM, FINOR, FINEST, etc.), de modo a que a União vai, gradativamente, perdendo a faculdade de compatibilizar distintos interesses federativos - e, assim, diminui seu poder de articulação dos conflitos de blocos regionais, que lhe garantiam a capacidade de planejar e executar seu projeto de desenvolvimento social.

Concluí-se, acerca deste período que *"a crise econômica dos anos 80 e a crise das finanças públicas, incumbiram-se de limitar drasticamente o potencial dos programas e incentivos estaduais, afetando negativamente as decisões de investimento em um cenário de incertezas, onde se combinavam o fenômeno da estagnação com o de tendência da economia à hiperinflação"*. (CAVALCANTI; PRADO, 1998, p. 84).

O que se verifica, então, é que com a perda de poderio do regime militar pelo progresso da descentralização político-fiscal experimentado pelo Brasil (cujo marco divisor foi a Carta Política de 1988, que estabeleceu maior autonomia federativa), o poder de regulamentação do Poder Executivo Federal que vigorava até década de 80 (proveniente do autoritarismo político), vai tornado-se menos eficiente - de forma a já não mais poder atenuar impactos do processo de liberdade crescente dos governos subnacionais.

4.2.1.3 Início dos anos 90 ao início do Sec. XXI

Evolução histórica e econômica da renúncia fiscal passa a ser abordada.

4.2.1.3.1 Até 1993

Em sequência ao que o final dos anos 80 propiciou (descentralização da política propiciada pela Carta Política de 88; aumento de receitas de ICMS e consequente autonomia financeira dos Estado) houve alteração da ordem federativa brasileira - concorrendo para uma diminuição da capacidade coercitiva da União.

Afirma, Cavalcanti (1998, p. 85) que

[...] recompor e equilibrar as divergências existentes, de modo a conquistar a unanimidade dos votos era plausível em um contexto político em que a União exercia todo o poder de pressão/regulação sobre os demais membros da federação, seja porque detinha o controle das finanças, seja porque podia se valer de instrumentos legais – como acionar o TCU – para coibir eventuais tentativas de insubordinação.

E, assim se começou a questionar a existência do CONFAZ. A referida reforma tributária nascida da Constituição de 1988 permitiu o incremento das receitas estaduais e, sintomaticamente, a diminuição do intuito de revogar benefícios concedidos. Contudo, junto dela, em um cenário de recessão, houve negativo impacto em termos de arrecadação dos Estados - considerando a recessão nascida dos/nos denominados Planos Collor I e II.

Nasce uma necessidade dos Estados de preservarem, e na medida do possível, recomponem as receitas do ICMS, valendo-se da concessão de ajuda às empresas - ainda que isso resultasse a concessão de mais benefícios, sob o viés de minorar o problema social, melhorar níveis de emprego e, assim, objetivando possível crescimento da arrecadação futura (pela melhoria das condições das empresas agraciadas).

Assim, iniciou-se um processo migratório de empresas dentro do território nacional, em vista da persecução de melhores incentivos fiscais e de sobrevivência da indústria nacional diante da crise econômica instaurada e vivida no país, sem desconsiderar o movimento de abertura comercial 'célere' defendida pelo governo Collor.

Neste cenário, os incentivos concedidos não eram concedidos de forma exacerbada e não se configuravam em guerra entre os governos subnacionais.

4.2.1.3.2 Pós 1994

Em 1994 o governo federal, em orientação economicamente liberal, passa a não mais ostentar papel ativo na política de desenvolvimento e, tal 'omissão' do seu papel de coordenação de políticas em níveis federais - conjugado ao aumento do desemprego na indústria -, favorece, em termos regionais, um movimento de retomada da iniciativa dos sistemas políticos regionais, em prol de implementação de políticas, geralmente descoordenadas, carentes de critérios explícitos e organizados no âmbito da União que interferem na alocação do investimento.

Some-se o alegado acima aos referidos fortalecimento do federalismo (decorrente da promulgação da Carta Política); a descentralização fiscal (já explicitada, decorrente do processo de abertura política ocorrida simultaneamente em vários países, na época) e do

intenso processo de globalização econômica, fora-se,então, as justificativas do agravamento do quadro de competição deflagrada em nível subnacional.

A globalização da economia é fator determinante, somada ao avanço da tecnologia/informatização (como transmissão de dados, comunicação) e grande mobilidade de fatores econômicos permitem a intensificação da competição tributária - a qual, não somente se tornou tema interno de cada federação, mas atingiu o âmbito internacional.

Lemgruber (1999, p. 7), aduz:

De fato, os agentes econômicos têm buscado beneficiar-se dos diferenciais de tributação existentes entre os diversos sistemas tributários e, com isso, têm incentivado a proliferação de áreas de regime tributário preferencial ou paraísos fiscais. São óbvios os prejuízos que esse tipo de jurisdição “benevolente” impõe sobre os demais estados ou países, que vêem suas bases tributárias migrarem em busca de uma tributação mais favorecida. Ao mesmo tempo, internamente a cada federação, tem sido crescente a disputa interjurisdicional pela atração de investimentos privados, sobretudo de grandes empresas multinacionais, o que é, precisamente, o caso brasileiro.

E, no país, findo o ano de 1994, verificou-se, nos mecanismos utilizados pelos estados, uma transformação objetivando a atração de investimentos privados. Passam a ser utilizados, fundos públicos, vinculados diretamente aos orçamentos estaduais, assim o sendo em face da aprovação pelas respectivas assembleias legislativas estaduais. A consequência destes movimentos todos culmina em acirrar conflitos entres os estados e passa ser comum o uso do de financiamento do ICMS, através de operações triangulares⁵, tendo-se os bancos públicos por agentes financeiros dos fundos criados.

Quais seriam os motivos imediatos dessas ações?

- a) o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade, ajuizada pelo governo Paulista, para obter suspensão da Lei n° 2.273/94 (lei estadual do Rio de Janeiro), e que serviu para alertar os demais estados sobre os riscos do desrespeito à Constituição Federal e à Lei Complementar n° 24/75;
- b) investimentos estrangeiros, relacionados basicamente à indústria automobilística, que, uma vez retomados, exigiam maior segurança no tocante as regras e aos benefícios concedidos.

⁵ Segundo Oliveira (2003, p. 41), os autores Prado e Cavalcanti operações triangulares aquelas em que o estado cria um fundo fiscal, destinado ao financiamento de capital de giro e fornece para a empresa um crédito correspondente ao ICMS que será pago. E, desta forma, embora não se possa, tecnicamente, considerar tal sistemática como renúncia explícita do imposto, na prática, tais ações se assemelham às operações de isenção/diferimento de ICMS - seriam os chamados 'fundos de desenvolvimentos', presentes até hoje no cenário tributário estadual.

Nos estados, em alguns deles - não em todos, foram extirpadas práticas que vigoraram até o início da década de 90, em prol de que os incentivos, originados dos fundos públicos, pudessem ocupar o destino para os quais foram pensados. Noutros, principalmente na região Nordeste, foram mantidos, em paralelo aos fundos, instrumentos outros, como o instrumento o postergamento do prazo de recolhimento do ICMS - usual no período de alta inflação.

Em suma, pode-se dizer que restou mantido, até 1993, como característica, o caráter planejado e estrutural de programas estaduais, marcados por subordinação à diretrizes do planejamento regional. Já em 1994, instaura-se/inaugura-se,

No entanto, a partir de 94, com o novo ciclo de investimentos, houve o acirramento da competição entre os estados, a ponto de que, ao invés do interesse privado se subordinar às limitações/orientações do planejamento estadual, nota-se que é o planejamento que termina por se subordinar ao interesse privado (período marcado pela concessão de incentivos por meio das “*operações fiscal - financeiras dedicadas*”, como afirma OLIVEIRA, 2003, p. 47).

Cavalcanti e Prado asseveram que

[...] ao invés de conceber programas de escopo amplo, com mecanismos minimamente formalizados e transparentes de acesso e adesão, os governos passam a construir operações fiscal-financeiras que resultam em contratos no mais das vezes secretos com grandes empresas”. Ele continua, “ao invés das empresas buscarem acesso a programas amplos e formalizados previamente existentes, alguns programas têm sido formulados com o objetivo estrito de servir a uma determinada empresa. (CAVALCANTI; PRADO, 1998, p. 89)

4.3 DA CONTEXTUALIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO

Nada no que toca à tributação se pode verificar, sem atenção à legalidade - dir-se-ia, inclusive, à legalidade estrita. E, assim sendo, cumpre referir os principais dispositivos legais e constitucionais que devem balizar a renúncia fiscal em território nacional.

O legislador constitucional estabelece que a Constituição Federal, no § 6º do artigo Art. 165, integrará a lei orçamentária, demonstrativo específico com detalhamento das ações governamentais, em nível mínimo, de identificação, de forma regionalizada, dos efeitos, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

O § 6º, do Art. 150, da Constituição Federal dispõe que:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente

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

O Art. 174 (*caput*) define que “*Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivos e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado*”.

A Lei Complementar nº. 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal) determina em seu Art. 4º que:

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

[...]

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

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

[...]

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

No mesmo texto legal, no Art. 5º, *caput*, e inciso II, no que pertine, resta disposto que:

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

[...]

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

Ainda a mesma lei complementar (LRF) preconiza, no Art. 14:

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

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

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

Um outra lei complementar, a Lei Complementar Federal nº 24/75, da qual já falamos anteriormente, também é imiscuída de relevância demasiada, eis que trata sobre os convênios para a concessão de benefícios tributários, em relação ao ICMS, além de definir normas para funcionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Veja-se, precisamente, o que diz o seu Art. 1º:

[...] as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Cavalcanti e Prado (1998, p.81), salientam, linhas gerais, que seriam de competência do CONFAZ:

- 1 - celebrar convênios para a concessão e revogação de benefícios fiscais do ICM, decididas pela unanimidade dos representantes estaduais;
- 2 - sugerir medidas visando à simplificação e à harmonização de exigências legais objetivando reduzir despesas decorrentes de obrigações tributárias acessórias;
- 3 - presidir convênios que estabeleçam as condições gerais para a concessão de anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de pagamento do imposto;
- 4 - aplicar as mesmas regras para a redução da base de cálculo; a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte responsável ou a terceiros; a concessão de créditos presumidos; a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais, concedidos com base no ICM(S); e
- 5 - fiscalizar e propor sanções aos municípios que, contrariando determinação expressa da Lei Complementar nº 24/75, ofereçam isenções de sua quota-parte do ICM; aos municípios cabia o repasse de 20% do ICM, de acordo com critérios definidos em lei estadual.

As isenções, espécies de renúncia fiscal (conforme já tratado), concessão e revogação de benefícios fiscais, são objetos dos convênios celebrados e ratificados, via CONFAZ, pelos Estados e Distrito Federal, convertendo-se os convênios em importantes instrumentos no que toca a benefícios tributários.

Há todavia, além de isenções, outros benefícios fiscais que podem ser concedidos:

- a) redução da base de cálculo;
- b) devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
- c) concessão de créditos presumidos;
- d) quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.

E, pelo rito estabelecido na LC nº. 24/75, os convênios são celebrados pelos Estados e o Distrito Federal em reuniões, nas quais devem ser convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal. Referidas reuniões são presididas por representantes do governo

federal e possuem como quórum obrigatório, além destes, pelo menos, representatividade da maioria das unidades da federação.

Seu sistema decisório pressupõe decisão unânime da representatividade dos Estados e, para a revogação de tais decisões, total ou parcialmente, é imprescindível a concordância de, ao menos, 4/5 dos estados representados nas reuniões. E, a renovação de benefícios anteriormente concedidos, para efeitos de quorum, é considerada nova concessão.

Em tempo: convênios podem definir que sejam adotados critérios de aplicação de efeitos neles definidos para uma ou outra unidade da Federação e, uma vez ratificados, obrigam a todas as unidades da Federação ao seu cumprimento e observância - tendo as referidas unidades convocadas participado, ou não, das reuniões.

Os ritos dos convênios obedecem os seguintes atos, segundo Oliveira 92003, p. 48):

- a) **celebração**: em reunião do Conselho de Política Fazendária – CONFAZ, o qual é formado pelos secretários de fazenda dos Estados e do Distrito Federal sob a presidência do representante do Ministério da Fazenda.
- b) **quorum**: os quoruns a serem obedecidos são de unanimidade para a concessão de benefícios e de 4/5 para a revogação total ou parcial de benefícios já concedidos por convênios;
- c) **publicação**: uma vez celebrados, os Convênios serão publicados no prazo de 10 dias no Diário Oficial da União – DOU.
- d) **Ratificação ou rejeição pelos Estados**: a ratificação pode ser expressa, por meio de decreto no prazo de 15 dias, ou tácita, pela falta de manifestação; a rejeição deve ser feita em 15 dias mediante Decreto.
- e) **ratificação nacional**: até 10 dias após a manifestação dos estados, é publicado no DOU ato do presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE/ICMS, declarando a ratificação nacional dos Convênios.
- f) **vigência**: não havendo disposição em contrário, os convênios entram em vigor no trigésimo dia após a publicação da ratificação nacional.

Quando ratificados, seu cumprimento é obrigatório, como já dito, por todas as unidades da Federação, havendo, todavia, no que toca a convênios autorizativos, necessidade de regulamentação específica interna, nos Estados em que determinado benefícios tenham concessão autorizada pelo CONFAZ.

4.4 CONVÊNIOS - CLASSIFICAÇÃO

Os convênios podem ser classificados segundo dois critérios especificamente, quais sejam, a obrigatoriedade e o prazo de vigência.

Quando à **obrigatoriedade**:

- a) **Autorizativos**: aqueles permitem (e não determinam) unidades da Federação a conceder determinados benefícios fiscais. Nesta hipótese, a concessão do benefício somente se efetivará caso a unidade da federação interessada venha a modificar, de forma expressa, sua legislação, para introduzir o benefício.
- b) **Impositivos**: aqueles que determinam um benefício fiscal, independentemente de a unidade da federação proceder, ou não alteração na legislação a fim de introduzi-lo.
- c) Quanto **ao prazo de vigência**:
- d) **Permanentes**: não possuem termo final de vigência fixado em Lei sendo mantidas em vigor até o advento de lei que as revogue. Em se tratando de isenções do ICMS, mantém-se em vigor até serem revogadas por convênio.
- e) **Temporários**: possuem o prazo de sua vigência estabelecido na Lei que a regula. As isenções temporárias não podem ser revogadas ou modificadas pela legislação superveniente durante o prazo da respectiva duração, porque geram direito adquirido para os contribuintes.

5 RENÚNCIA FISCAL E COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA

A obra de Lemgruber (1999), é basilar para entender o tema da competição tributária no Brasil. Assim se afirma dado seu viés claro e categórico:

[...] é possível existir competição tributária não apenas entre governos de mesmo nível hierárquico, mas também entre diferentes esferas de poder. Essa visão mais ampla do fenômeno competitivo nos permite definir dois tipos básicos de competição tributária: vertical e horizontal, conforme ela se desenvolva entre diferentes níveis de governo ou dentro de um mesmo nível governamental, respectivamente (LEMGRUBER, 1999, p. 43).

5.1 COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA E FATORES QUE A INCENTIVAM

A concessão de benefícios fiscais (a exemplo da renúncia de receitas), é tida como forma de recuperar arrecadação que fora (ou ainda possa vir a ser) perdida pela atuação de outros entes da federação. E, assim, este intuito ocasiona competição - seja entre entes federativos de mesmo nível; seja entre entes federativos de níveis diferentes - motivada pela intenção de reduzir ou prevenir possíveis prejuízos originados por ações de outros governos.

Trata-se uma situação onde se entende a inércia de um ente federado como possível geradora prejuízos ou potenciais ameaças, em comparação aos demais entes federativos - sejam de mesma hierarquia ou não. Logo, competição tributária poderia adotar o viés de causa e consequência da renúncia fiscal.

Haveria, pela análise de Lemgruber (1999) seis fatores que colaboraram para o surgimento e o acirramento da competição tributária no Brasil. Passa-se a, brevemente, estudá-los:

5.1.1 Resolução de conflitos federativos sem aparato institucional hábil e adequado à resolução

Ao considerar o nascimento da federação brasileira como ruptura do poder unitário do império, verifica-se que a estrutura tripartite (três esferas de governo) foi 'pensada' para facilitar a administração e propiciar a unificação de territórios da nação. E, tal premissa é diametralmente oposta à ideia de agregação de estados ou colônias independentes de 'genuínas' (caso, por exemplo, dos Estados Unidos das Américas) - neste sentido, Giffoni (2010, p. 07)

Em face de tal consideração, a federação resultante apresenta, como entes federados, estruturas que apresentam comportamento puramente centrados em si mesmos e que objetivam a maximização de resultados de suas ações, visando trazer benefícios aos seus próprios políticos e habitantes e não, necessariamente a toda coletividade da federação. Assim, ao menos, pode ser observado em primeira análise e, neste sentido, na obra de Cavalcanti e Prazo (1998, p. 20), se encontra a consideração de que:

[...] lutar por interesses próprios de forma não cooperativa é inerente a agentes federativos: a Federação é, nesse sentido, intrinsecamente conflituosa, composta por agentes em grande, e bem grande medida, competitivos entre si, o que exige a presença de um agente regulador das relações federativas - o governo central em conjugação com o Congresso.

A função de regulamentação de interesses, numa sociedade perfeita e totalmente utópica, deveria ser exercida através de um órgão federativo, espécie de 'fórum federativo', o qual deveria discutir ampla e democraticamente os problemas da federação para que fossem respeitados os seus interesses - em supremacia a qualquer outro particular, e que deveria ser formado por representantes dos três níveis governamentais (GIFONNI, 2010, p.12).

Considerando a inexistência deste órgão específico, para tratar das questões atinentes a federação, "*a solução cooperativa e harmônica é muito pouco desenvolvida no Brasil, concorrendo assim para a competição tributária no País*" (GIFONNI, 2010, p. 21).

5.1.2 Concessão da competência do ICMS aos estados e adoção do princípio da origem

O ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, é tributo cuja competência para instituição e administração pertence aos Estados e do Distrito Federal. Possui, o ICMS, características que o tornam próximo ao IVA, Imposto de Valor Agregado - que, no Brasil, em contrário do que ocorre fora no país, é tributo interno, estadual.

O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, fornecimento de alimentação e bebidas, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, serviços de comunicação, entrada no estado de petróleo e derivados, além da energia elétrica (MACIEL, 2016.).

Pode ser considerado, sem dúvida, o imposto mais importante do país em termos de arrecadação, tendo representado, no ano de 2014, como produto de recolhimento o valor de R\$ 318 bilhões, o equivalente a 5,6% do PIB brasileiro. (MACIEL, 2016,).

Dada a sua dimensão e efetiva importância (maior tributo arrecadado no país), nasce, então, interesse – sutilmente velado, embora, ao atento, haja vislumbres deste intento - da União em federalizá-lo e, na impossibilidade de fazê-lo, assim proceder com outro tributo que venha sucedê-lo.

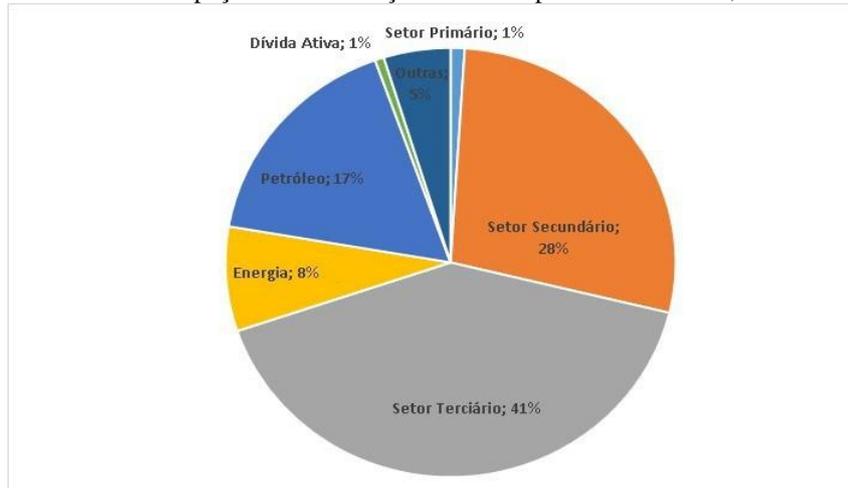
Cada setor tem sua participação no recolhimento/arrecadação do ICMS e, tais participações seguem uma lógica nascida das respectivas importâncias de participações de ditos setores sobre a economia – a qual é medida pelo PIB.

Maciel (2016), entende por quantificar as participações da seguinte forma, em termos de arrecadação nacional em 2014 da seguinte forma:

- a) Setor terciário (representado pelo comércio e serviços), 41% do ICMS. Pelo sistema de contas nacionais, representa 61% do PIB;
- b) Setor secundário (representada pela indústria e construção), é responsável por 28% da arrecadação e, como participação do PIB, tem 21%;
- c) Setor primário (formada pelas atividades agrícolas e extrativistas), arrecadou apenas 1% do ICMS e tem uma representação de 4,5% do PIB.

E, diante desta arrecadação de nível estadual, mormente no que toca ao ICMS sobre energia elétrica e petróleo, o CONFAZ observa tais setores de forma separada – em se tratando de classificação econômica. Referidos setores representaram 25% da arrecadação em 2014.

Gráfico 1: Participação da arrecadação do ICMS por setor em 2014, em %



Fonte: CONFAZ/Ministério da Fazenda

Elaboração: Maciel (2016).

Em decorrência do aludido anteriormente neste tópico, é adotado o princípio da origem em sua cobrança (em verdade, um regime misto). Embora popularmente classificado como se fosse um imposto incidente sobre o consumo, a bem da verdade, diga-se que a natureza do ICMS o coloca mais com um imposto incidente sobre a produção – dado o fato de que o regime de tributação escolhido para contemporizá-lo é misto, e considera origem e destino.

Assim é feito para procurar barrar grande concentração da arrecadação em alguns estados (em prejuízo dos demais – em oposição à política de distribuição de renda) e a crescente concentração econômica-industrial. Sem tais considerações, o sistema de arrecadação ocasionaria, apenas, maiores enriquecimento daqueles estados que, então, já estejam na condição de possuidores de ‘riquezas’ maiores que os outros entes subnacionais.

A este sentir, afirma Varsano (1997, p.9):

Do ponto de vista nacional, o ICMS é hoje um imposto sobre o consumo; mas, da ótica de cada estado, ele é um híbrido, parte imposto sobre a produção do estado e parte sobre o seu consumo. Como a mobilidade dos fatores de produção, especialmente a do capital, é muito maior que a dos consumidores, o imposto sobre a produção é arma muito mais poderosa na guerra fiscal que o de consumo. A minimização do estímulo para dela participar requer que se transforme o ICMS em um imposto sobre consumo também do ponto de vista do governo estadual. Para tanto, basta adotar o princípio de destino para a tributação dos fluxos de comércio interestaduais, a exemplo do que já se faz no comércio exterior. Adotar o princípio de destino significa eliminar a alíquota interestadual do imposto. Isto feito, todos os produtos destinados ao consumo em determinado estado - sejam eles produzidos no próprio estado, em outro ou no exterior - geram arrecadação exclusivamente para aquele estado; e bens ali produzidos, destinados a outros estados ou ao exterior, não são por ele tributados.

Frise-se que, no que pertine à arrecadação do ICMS de um estado, esta não resta vinculada apenas ao pagamento do imposto por parte de seus residentes. Configura-se, também, pela participação de todos aqueles que adquiriram mercadorias produzidas no estado em questão. Todavia, é de ser considerado que, dada a situação de os estados arrecadarem mais com sua própria produção que com o consumo interno de suas fronteiras, justifica-se os incentivos à concessão de benefícios – tudo em prol de atração de empresas para seus respectivos territórios.

Deste ‘movimento’, aqueles estados que assumem, ‘disparados’, a posição de exportadores, acabam por levarem vantagem e serem os grandes beneficiados, em ‘prejuízo’, por assim dizer, de estados cuja a natureza – seja por questões geográficas e/ou culturais – assumida é a de importadores. Ao falar-se em guerra fiscal, é imperioso considerar que o regime de origem, então, é uma das maiores barreiras a serem superadas, dado que, per si, converge como fator que estimula a competição entre os estados. Neste sentido:

Esta sistemática não elimina de todo a guerra fiscal, mas impõe fortíssima restrição à eficácia dos incentivos do ICMS. Como todas as saídas de mercadorias destinadas a outros estados ou ao exterior não são tributadas, elas não servem de base para a concessão de incentivos; e como a Constituição veda aos estados estabelecer diferença tributária entre bens em razão de sua procedência ou destino, não há como privilegiar o consumo de bens produzidos no estado (VARSANO, 1997, p. 9).

Em contrapartida, considerar o regime de destino, no caso do ICMS, não viria a resolver a questão, pois, aqueles que se opõem a tal premissa, assim o fazem, considerando o viés dos estados exportadores, referindo (com razão) que estes terminariam por sofrer acentuadas perdas de arrecadação (OLIVEIRA, 2003, p. 90).

Mas, quem seriam estes exportadores: Seriam poucos que, pensando em suas particularidades, prejudicarem a maioria dos restantes? De fato, seriam ricos, poderosos e influentes a ponto de, por *lobby*, retesarem a situação que se encontra atualmente patenteadada?

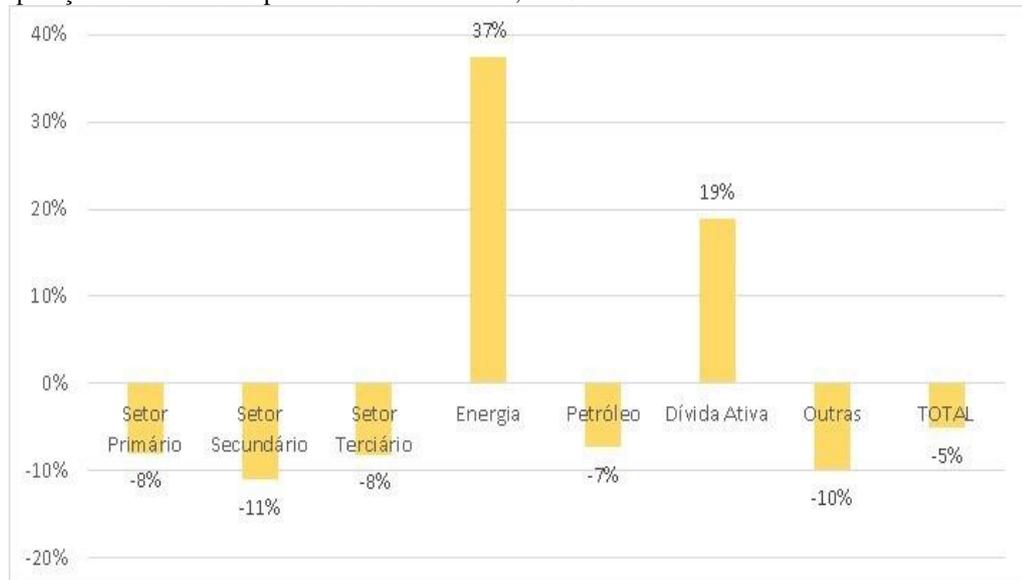
Ficam estes questionamentos que, em que pesem sejam aqui referidos, não são objeto deste trabalho, mas que, em verdade, são questões que a falada e desejada reforma tributária deverá – necessariamente – enfrentar.

5.1.3 Comportamento do ICMS em 2015

A parametrização da pesquisa em curso restou feita até outubro/2015, no que toca à arrecadação do ICMS. Portanto, a análise feita utiliza a base de arrecadação acumulada até esse mês, comparada com o mesmo período do ano de 2014⁶.

Assim, apresenta-se:

Gráfico 2: Variação real da arrecadação do ICMS por setor, dados acumulados até outubro de 2015 em comparação com o mesmo período do ano anterior, em %



Fonte: CONFAZ/Ministério da Fazenda

Elaboração: Maciel (2016).

Diga-se que, em vários aspectos, arrecadação (seu comportamento) do ICMS em 2015 representou o comportamento da economia do país no ano. Assim sendo, o gráfico ora analisado e apresentado, demonstra a variação real da arrecadação de ICMS por setor de 2015 (em relação a 2014), com a deflação pelo IPCA – de forma a que, no total, até outubro/2015, a arrecadação de ICMS resultou em queda de 5% real em relação a 2014, equivalente a R\$ 16,1 bilhões de reais.

O setor que mais veio a contribuir para a queda de arrecadação, no que toca ao ICMS, foi a indústria (tal qual ocorrera nas contas nacionais) – apresentando queda de 11% - de

⁶ Ressalte-se que não foram considerados para efeitos de amostra os dados referentes aos estados do Acre, Amapá, Amazonas, Santa Catarina e Mato Grosso do Sul foram antes à ausência de informações do mês de outubro dos mesmos, assim, não foram retirados da pesquisa – que levantou dados até janeiro de 2016. Diga-se que, em vários aspectos, arrecadação (seu comportamento) do ICMS em 2015 representou o comportamento da economia do país no ano.

forma que tal dado é referendado pela Pesquisa Industrial Mensal do IBGE (que demonstrou queda acumulada de 7,8% em outubro, em relação ao mesmo mês do ano anterior).

Ato contínuo, o gráfico também demonstra que houve queda de arrecadação nos setores terciário e primário, em patamar equivalente a 8%, em ambos. Em seguida, observamos a queda de arrecadação dos setores primário e terciário, ambos em 8%.

Em relação à arrecadação do ICMS sobre petróleo, este apresentou queda menor nível devido aos aumentos sobre o preço dos combustíveis no ano de 2015 e há destaque positivo da arrecadação, no que toca ao setor da energia elétrica e no que refere ao ICMS das operações de dívida ativa.

Fato notório é, todavia, que também no setor de energia elétrica houve um forte aumento de preços em 2015 – cujo aumento (médio) do preço da energia apurado pelo IPCA de 2015 foi de 51%, o que o assemelha, praticamente, à variação nominal do ICMS dos estados sobre esse setor (dados do CONFAZ).

Ao cruzarem-se estes elementos, sem a inflação média acumulada no período, a energia elétrica, pode-se dizer, contribuiu positivamente em 37% para a arrecadação do ICMS. Se não fosse o reajuste da conta de energia, a queda do ICMS teria sido R\$ 9,3 bilhões a maior, uma elevação de 58% das perdas da arrecadação total, de R\$ 16,1 bilhões para R\$ 25,3 bilhões, em termos reais.

Tabela 1: Arrecadação real do ICMS por setor, dados acumulados até outubro em comparação com o mesmo período do ano anterior, R\$ mil e em %

	2015	2014*	Diferença (R\$ mil)
Setor Primário	2.916.755	3.168.098	- 251.343
Setor Secundário	77.621.325	87.226.507	- 9.605.183
Setor Terciário	118.534.205	129.027.012	- 10.492.807
Energia	33.937.036	24.683.756	9.253.280
Petróleo	49.143.736	52.997.299	- 3.853.563
Dívida Ativa	2.407.561	2.025.576	381.985
Outras	13.582.734	15.069.674	- 1.486.940
TOTAL	298.143.352	314.197.922	- 16.054.570

Fonte: CONFAZ/Ministério da Fazenda

Elaboração: Maciel (2016).

* Dados de 2014 foram atualizados a preços de outubro de 2015

Também foi positivo para a arrecadação os esforços de alguns estados em implementarem programas de recuperação fiscal de tributos inseridos na dívida pública. O ano de 2015 foi um ano de restrição fiscal em demasia, de forma a que os governos estaduais

procurassem formas de auxílio para poderem honrar com seus compromissos financeiros do exercício.

Desta feita, merecem destaque, como os mais bem-sucedidos, no que toca à arrecadação da dívida ativa foram (Fonte: CONFAZ/Ministério da Fazenda⁷):

- a) Paraná (109%),
- b) Espírito Santo (98%),
- c) Rio Grande do Sul (81%),
- d) Maranhão (63%) e;
- e) Sergipe (45%),

Caso fossem analisados dados individualizados dos estados (fato este que não é, nem nunca foi, objeto desta pesquisa), o efeito, da queda da atividade econômica no nível local, seria apontado: três estados com variação real positiva no ICMS em 2015 – a saber: Paraná, Pará e Piauí; e, estados com queda real superior ao dado total nacional: Minas Gerais, Distrito Federal, São Paulo, Rio de Janeiro, Pernambuco e Goiás (Fonte: CONFAZ/Ministério da Fazenda).

⁷ Todos os valores em termos reais. O impacto positivo para arrecadação do ICMS da dívida ativa foi de R\$ 382 milhões, em termos reais.

Tabela 2: Arrecadação real do ICMS por estado, dados acumulados até outubro em comparação com o mesmo período do ano anterior, em R\$ mil e em %

Estados*	2015	2014**	% Real
Minas Gerais	31.233.016	34.716.447	-10%
Distrito Federal	5.631.671	6.153.975	-8%
São Paulo	103.614.956	110.933.057	-7%
Rio de Janeiro	27.415.349	29.266.939	-6%
Pernambuco	10.645.045	11.340.317	-6%
Goiás	11.275.910	11.882.939	-5%
Paraíba	3.770.751	3.942.753	-4%
Ceará	8.135.303	8.470.335	-4%
Bahia	15.650.590	16.224.281	-4%
Rondônia	2.625.798	2.711.257	-3%
Rio Grande do Sul	22.347.030	23.070.920	-3%
Sergipe	2.398.182	2.474.281	-3%
Espírito Santo	7.948.279	8.197.831	-3%
Alagoas	2.561.937	2.633.883	-3%
Mato Grosso	7.133.369	7.306.437	-2%
Maranhão	4.157.652	4.237.406	-2%
Roraima	533.405	540.804	-1%
Piauí	2.699.575	2.680.422	1%
Pará	7.985.817	7.871.890	1%
Paraná	20.379.734	19.541.741	4%
TOTAL	298.143.369	314.197.916	-5%

Ministério da Fazenda

Elaboração: MACIEL, 2016

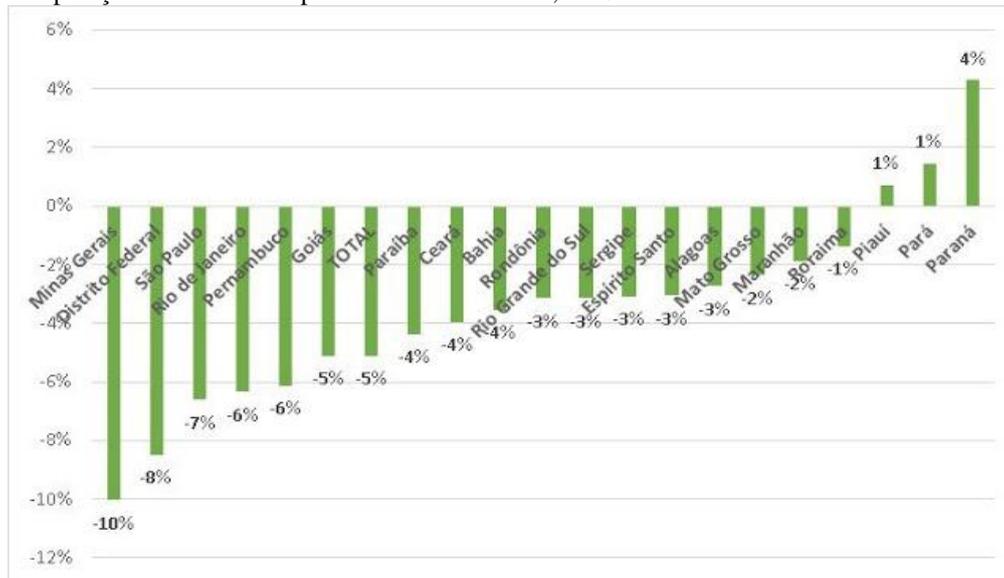
* Não foram incluídos na amostra os estados do AP, AC, AM, SC, MS e RJ pela ausência de dados até outubro de 2015

** Dados de 2014 foram atualizados a preços de outubro de 2015

Em uma análise geral, o ICMS, de forma negativa, contribuiu para o impacto na situação fiscal dos estados em 2015, não obstante a crise financeira dos estados não ser ter vias de ser fundada tão somente na queda da arrecadação. Outros fatores são relevantes, a exemplo da incapacidade dos governos em cortarem despesas de forma significativa.

Observou-se, sim, em linhas gerais, no ano de 2015, cortes expressivos em investimentos públicos, em contrapartida ao crescimento das despesas com pessoal em níveis acima da inflação – gerados, em grande parte, aos aumentos parcelados do salário de servidores (concedidos em gestões/governos anteriores), com repercussões financeiras nos mandados em curso. Some-se a tal ponto, a rigidez das regras do serviço público, que, engessadas, impedem a realização e o desenvolvimento de medidas que tencionem racionalizar e aumentar a eficiência do estado.

Gráfico 3: Variação real da arrecadação do ICMS por estado, dados acumulados até outubro de 2015 em comparação com o mesmo período do ano anterior, em %



Ministério da Fazenda
Elaboração: MACIEL, 2016

Parafraçando Maciel (2016), neste início do ano em curso, 2016, se pode observar

[...] um comportamento generalizado de aumento das alíquotas de tributos em todos os níveis de governo. Das 27 unidades da federação, 20 estados e o Distrito Federal elevaram as alíquotas de ICMS. A maior parte elevou a alíquota básica de 17% para 18%. Não custa lembrar que tributos indiretos (sobre produtos), são distorcivos e regressivos. Os pobres terminam pagando proporcionalmente mais que os ricos. Ademais, o caminho politicamente mais fácil do ajuste das contas por meio da elevação da carga tributária ou do corte dos investimentos causam efeitos perversos ao crescimento sustentável da economia no longo prazo.

Encerra-se o tópico, com os questionamentos do mesmo autor, quando este questiona até “*quando assistiremos o ineficiente estado brasileiro crescer pela ausência de reformas estruturais no setor público? Quantas crises serão necessárias para aprendermos que o problema não está na falta de tributos, mas em como racionalizar as despesas públicas?*”

5.1.4 A falta de uma efetiva política industrial no país

Retomando a evolução histórica da questão da guerra fiscal, após a contextualização do cenário presente, em vista do declínio do regime militar, conforme já mencionado anteriormente, em conjugação ao processo de descentralização político-fiscal e da maior autonomia federativa, o governo federal teve como consequência a diminuição drástica do viés orientador que seu ‘poder’ dispunha. Também restaram diminuídos os vieses, deste

mesmo poder, sob a ótica do ‘ser coordenador’ e ‘ser regulatório’ no que tangencia à economia – em total dissonância ao que se verificou até meados dos anos 80.

Este cenário, em conjunto à falta de uma (definida e funcional) política industrial (que deveria ser pensada para resolver questões derivadas a concentração econômico-industrial no Brasil – que, como visto, é sintoma e origem do viés competitivo-fiscal), teve-se como normal o direcionamento de novos investimentos efetuados no território nacional para os estados *“mais ricos, que possuem a infra-estrutura necessária para viabilizá-los, alimentando assim o círculo vicioso, que deixa os estados pobres fora do desenvolvimento industrial brasileiro”* (OLIVEIRA, 2003, p. 92).

Assim, citando Lemgruber (1999, p. 40):

Torna-se urgente, portanto, que o País discuta e implemente um projeto efetivo de desenvolvimento industrial, que possa permitir que cada estado se desenvolva de acordo com suas vantagens comparativas, pois, indubitavelmente, a tributação não é o instrumento mais adequado para definir a localização de investimentos privados. Do contrário, o País estará, simplesmente, renunciando receitas tributárias com vistas a incentivar uma alocação distorcida de recursos.

Ausente uma coordenação central efetiva, os governos estaduais viram-se na obrigatoriedade de pleitear investimentos de forma (e em nome) próprio, objetivando unicamente o atingimento de seus interesses particulares – alçando mão da política tributária em substituição à política industrial, fato reiterado no Brasil, se considerada a incapacidade de verem estabelecidas pela União Federal efetivas políticas sociais e desenvolvimentistas

5.1.5 A ampliação paulatina da autonomia estadual e a disputa pelo ‘novo surto’ de investimentos estrangeiros e nacionais

A crescente autonomia dos os estados, decorrentes das razões anteriormente postas, propiciou fossem insculpidos na Constituição Federal de 1988 tal valor, permitiu aumento de autonomia, em vista da questão tributária-financeira dos Estados e Municípios.

Em consequência, a União teve, se si, retirados alguns ‘enraizados’ (até então) controles sobre disputas interestaduais - como por exemplo, o poder de conceder isenções sobre o ICMS à revelia dos Estados, de forma a que, com o passar do tempo, foi permitida a definição de uma estrutura nacional conivente com o sistema de estímulo à competição fiscal/tributária.

Desta feita, no cenário pós-crise dos anos 80, investimentos estrangeiros diretos puderam, gradativamente, a ser direcionados à *“Terra Brasilis”*, o que foi consolidado com o

advento do Plano Real, originador de uma estabilidade de moeda e do aumento da atividade econômica interna.

Como afirma Lemgruber (1999, p. 42):

[...] esse aumento nas inversões nacionais e estrangeiras tem gerado um verdadeiro leilão entre os Estados brasileiros, pois o empresário percorre todos aqueles estados que são de seu interesse (isto é, que podem oferecer condições satisfatórias e desejáveis para a localização de sua planta industrial) buscando saber qual ofertará os maiores benefícios. Sem dúvida, quanto menor a infra-estrutura de um estado, maior deverá ser o lance para permanecer na disputa, o que pode ser bastante perverso para os estados mais pobres.

Diante de tal conjuntura, os investimentos nacionais também cresceram, mas, dado à ausência de um poder centralizador-orientador, que entabulasse uma política industrial nacionalmente estruturada, os estados, individualmente, puderam definir e executar, cada um, o seu próprio programa de atração de investimentos – valendo-se da concessão de benefícios tributários e financeiros.

5.1.6 A crise financeira estadual

Em face de estar, a Federação, na atual conjuntura política, e com nuances de crise financeira e orçamentária, com destaque mais sérios desta situação em relação aos Estados, estes vislumbram, intuitiva e semiautomática, uma competição tributária – nos moldes da ideia que se está a trabalhar como possibilidade de solução do problema – como forma de atração de investimentos e de aumento da atividade econômica da região. Sem referir geração de empregos decorrente deste referido fomento econômico.

Sob o tema, veja-se:

O governador de um estado, como homem público que é, está certamente empenhado em atender aos interesses maiores da nação. Mas, até mesmo por dever de ofício, coloca os de seu estado acima daqueles e, no caso de conflito de interesses, certamente defenderá os de sua unidade, tendo como bandeira à autonomia dos entes federados. Ademais, é natural que se preocupe também com sua carreira política. Se a concessão de incentivos, ao menos na sua visão, traz benefícios para seu estado e, além disso, gera bons dividendos para seu projeto político pessoal, junta-se o útil ao agradável. Ele fatalmente os concederá, a despeito dos interesses nacionais, ainda mais quando estes se manifestam de forma difusa, como, por exemplo, eficiência econômica (VERSANO, 1997, p. 6).

A ressalva que se põe, no que toca à concessão de incentivos, é necessário manter-se uma postura de atenta ao futuro, de forma mais ampla possível, em prol de promover uma

criterosa análise de custo-benefício destes benefícios concedidos (ou pensado em serem concedidos).

Assim se frisa, para impedir que, em vez de obter-se uma solução para um determinado problema, venha-se a agravar a crise financeira do Estado (considerando que como a renúncia tributária, abertura de mão de receitas próprias do estado, ocasionam-se gastos públicos com as concessões – tais como a cessão de terrenos, para instalação de parques fabris, infraestrutura financiada como medida de atração pelo Estado e, sem falar das tradicionais isenções no pagamento de taxas e tarifas públicas, etc).

5.2 COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA VERTICAL

Ainda há necessidade de se atentar para a chamada Competição Tributária Vertical – CTV, a qual se opera nos níveis hierárquicos de governos e que tem sua origem na capacidade de alguns exercer influência sobre as finanças públicas de outros, em face de inter-relações existentes entre eles.

O sistema constitucional de transferências, já descrito anteriormente, permite que diferentes esferas de poder dentro dos diversos níveis existentes no Brasil (União, Estados e Municípios) mantenham comunicação a um nível tal de forma a que, em si, acaba por permitir que grande parte dos entes subnacionais (mormente os municípios) sobreviva, haja vista a grandeza dos recursos envolvidos e sua importância.

Leciona, neste olhar, Lemgruber (1999, p.46):

[...] no que se refere aos municípios, a situação de dependência em relação às transferências federais é ainda maior, pois a relação entre as transferências e a receita própria alcança uma média de cerca de 226%. Fica patente, portanto, como as transferências desempenham papel relevante para as finanças públicas de grande parte dos governos subnacionais brasileiros.

Costumeiramente, o governo federal tem desempenhado papel essencial na arrecadação e distribuição das receitas tributárias da federação, o que contribui para a ocorrência de um desequilíbrio fiscal vertical – noutros termos: o financiamento dos governos subnacionais mais pobres advém, em última instância, apenas dos recursos arrecadados diretamente pela União, que, para isso, necessita coletar receitas suficientes para cobrir os seus gastos e o sistema de repasses.

Em vista da abertura política ocorrida no Brasil a partir de meados da década de 80 e à crise econômica, deflagrou-se uma disputa interna dos governos subnacionais por recursos, de forma acirrada e, tal disputa, acarreta séria crise fiscal na União.

Afinal, se a abertura política permitiu a descentralização gradualmente progressiva das receitas previstas (dir-se-ia, estabelecidas) pela Carta Magna de 1988, agregou, via direta, maior autonomia e capacidade tributária aos governos subnacionais (exemplo disto é o aumento dos percentuais de repasse para os Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios, para, respectivamente, 21,5% e 22,5%).

E qual a consequência desta sucessão de eventos? Ora, não outra a que, conforme tratado, o agravamento da situação de crise fiscal (pela qual a União já passava, antes desta ocorrência, em função da própria crise econômica nacional dos anos 80). Além disso, o aumento da carga tributária e como consequência, da receita disponível dos entes subnacionais não foi acompanhada do respectivo repasse de encargos (GIAMBIAGI; MOREIRA, 1999, p. 85-111).

Assim, diante deste fato e em prol de combatê-lo, o governo federal passou a priorizar a arrecadação de espécie diversa da tributação, a saber as contribuições sociais (que não são partilhadas com os Estados e os Municípios). E, em simultaneidade, ao conceder benefícios fiscais ou compensações, entende o governo federal por fazê-lo em sede de tributos federais – do tipo IR ou do IPI, à guisa de minimizar os repasses para os governos subnacionais.

Nestas linhas, desenha-se a CTV brasileira, também vista pela doutrina como a *“decorrência do fato de que parte da arrecadação federal não pode ser repassada aos governos subnacionais, criando um incentivo para que esses tributos não partilháveis sejam priorizados em detrimentos dos demais”* (LEMGRUBER, 1999, p. 49).

O mesmo autor, ainda, argumenta quanto às consequências da CTV:

No que tange aos impactos sobre os governos subnacionais, a CTV gera redução na receita disponível potencial de Estados e Municípios, afetando suas finanças públicas. De fato, uma menor receita disponível implica a diminuição do nível de serviços públicos prestados aos cidadãos e, portanto, do ponto de vista estadual, há uma provável redução do bem-estar social (LEMGRUBER, 1999, p. 52).

Verificou-se tal ocorrência no período do governo de Fernando Henrique Cardoso (1995-2001), no qual a carga tributária brasileira bruta cresceu 17,30% no país. Caso fosse de interesse em fazer a discriminação por níveis de hierarquia governamental: 21,06%, 8,49%, 2,90%, respectivamente para a esfera federal, estadual e municipal. Contudo, falando em carga líquida, tributária para a União cresceu em 23,12%, ao passo que a municipal sofreu um decréscimo de 9,47% (OLIVEIRA, 2003, p. 97).

5.3 COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA HORIZONTAL

Existe também a denominada Competição Tributária Horizontal – CTH, a qual se caracteriza por ser desenvolvida entre governos de mesmo nível hierárquico e, sem dúvida, atua como maior geradora de resultados indesejáveis para toda federação: União, Estados, Municípios e cidadãos.

Esta é a “modalidade de competição” que, com maior ocorrência, é reconhecida por guerra fiscal, em vista do fato de que sua vertente mais divulgada é a pertine aos estados e referente aos seu principal imposto, o ICMS (pelo uso de incentivos de infraestrutura, financeiros, creditícios e tributários. Utiliza-se também o IPVA, em quantidade menor se comparado ao ICMS). Também se opera, em relação aos municípios, no tocante ao ISSQN – premissa na qual os governos municipais que, ao reduzirem suas alíquotas de ISSQN e IPTU visam atrair empresas para o seu território. De forma a que se pode afirmar, serenamente, que a preocupante guerra fiscal envolve tanto os estados quanto os municípios.

Sobre a guerra fiscal no que toca ao ICMS (não obstante a afirmação se aplique também aos casos dos municípios):

É certamente aceitável, em face da dinâmica do desenvolvimento, que se incluam entre os objetivos da política industrial a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional e que se utilizem recursos públicos com estas finalidades. Tais objetivos, no entanto, são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser perseguidos sob a coordenação do governo central.

Quando, através da guerra fiscal, estados tentam assumir este encargo, o resultado tende a ser desastroso. Primeiro, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infraestrutura. Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infraestrutura etc.) que são insumos do processo produtivo ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica (VARSAÑO, 1997, p. 5)

Deve-se atentar, também, ao fato de que empresas que possuem interesse em investir no país, anunciam publicamente seu intento, em vias de obter disputas de estados interessados em seus investimentos e que possam lhe oferecer as mais variadas ofertas de benefícios fiscais. Objetivam, ao fim, levar seu investimento para o território em que, em tese, não exista a CTH, de forma a que seu faturamento líquido seja ‘derivado’ de seu valor agregado menos o imposto a pagar.

Neste diapasão, cada estrutura governamental, seja estadual, municipal ou mesmo federal, conheça da CTH e de suas possíveis (e reais) implicações, bem como sejam capazes de medir os impactos sociais de suas incursões na concessão de benefícios fiscais – não

confundindo redução de arrecadação, dificuldade de disponibilização de bens públicos à coletividade (e resultante diminuição de bem-estar social) com medidas que julgam capazes de atuar como políticas de atração de investimentos.

5.4 EFEITO DA RENÚNCIA FISCAL NA CONCORRÊNCIA EMPRESARIAL

Predominantemente, o viés desta pesquisa é da ótica do setor público (assim entendido como governo e sociedade). Todavia, não se pode furtar a tecer considerações breves sobre a renúncia do ponto de vista do setor privado – em especial ao que tange à concorrência entre empresas e os efeitos decorrente dela.

Em face da promoção da alocação mais eficiente de recursos e ao impelir que as empresas utilizem melhor seus recursos e insumos, a concorrência acaba por ser um dos elementos essenciais ao sistema de mercado. É por ela, por exemplo, que objetiva levar uma empresa a buscar aumentar o bem-estar da sociedade e a levar seus objetivos a perseguirem a eficiência dinâmica na forma de inovação, avanço tecnológico, possibilitando o progresso da economia como um todo.

Nesse viés, as empresas, sabidamente, buscam estabelecerem-se em setores e regiões, em prol de gerarem o máximo de riquezas com o menor uso, possível, de recursos. E, sob esta ótica, a renúncia fiscal pode servir como fator que pode afetar a concorrência, e, em vista disto, a alocação de recursos – ao estabelecer “opções de investimentos” objetivando, em maioria e quase que exclusivamente, o lucro.

Em um contexto como o acima narrado, escolhas da futura utilização dos recursos, podem ocorrer de tal forma que não seja alcançado o melhor resultado para a sociedade, influenciando negativamente na oferta e nos preços dos bens. Além disso, pode-se aumentar a desigualdade de renda e a injustiça social pois os setores que possuem maior capacidade de influenciar a política estatal são justamente os mais poderosos.

Então, para o sistema tributário;

[...] a neutralidade é um fator que merece ser observado. Em princípio, o sistema tributário deve ser o mais neutro possível. Isto significa que a sua estruturação deve ser de tal forma que não distorça os preços relativos dos bens e serviços, tornando o tributo um fator decisivo na competição através do mecanismo de mercado. Nesse sentido, o tributo deve ser universal, atingindo da mesma forma os bens e serviços com características similares e competitivas entre si. (RIANI, 1998, p. 27).

Do ponto de vista da guerra fiscal, a renúncia, degenerada, ofende os constitucionais princípios da neutralidade e da equidade, (no vernáculo popular: “tratamento igual entre

iguais e diferente entre desiguais, na medida da desigualdade”). O resultado desta degeneração acirra a competitividade e a concorrência, desvirtuando estes institutos, de forma a que, nas empresas, são vistos, em face de uma carga tributária desigual, uma mudança dos preços relativos aos produtos e prejuízo das atividades que não foram incentivadas da forma adequada (OLIVEIRA, 2003, p. 107).

Oliveira, citado anteriormente (2003, p. 107-109), ainda refere que:

[...] quanto à empresa beneficiada, os efeitos são consideráveis passando a gozar de enorme proteção em relação aos competidores. Ela tem assegurada uma lucratividade tão superior à concorrência que não precisa se preocupar com inovação, eficiência e evolução na medida em que dificilmente qualquer ganho nesse sentido por parte das outras empresas chegará perto da redução de custos oriunda da renúncia fiscal.

Ela pode inclusive praticar a competição predatória (dumping) reduzindo seu preço, a fim de ganhar o mercado.

Segundo o CADE:

Do ponto de vista dos concorrentes da empresa incentivada, o resultado da isenção é cabal. Encontram-se numa situação brutal de desvantagem independentemente dos seus méritos. Por mais eficiente que sejam em relação à empresa incentivada, o favorecimento desta, como visto nos exemplos acima, é de tal monta que esforços de redução de custos ou mesmo de melhorias tecnológicas dificilmente poderiam chegar perto de compensá-los. Mais ainda, haveria sempre a possibilidade de que a outra, protegida pelo seu gordo colchão protetor, a qualquer momento iniciasse práticas “predatórias” que não poderiam ser acompanhadas. O resultado em termos de insegurança para tomada de decisões empresariais é evidente, magnificado ainda pela possibilidade de que incentivos ainda não existentes sejam concedidos a um concorrente novo ou mesmo já existente, a qualquer momento, e por qualquer motivo. Cria-se, portanto um poderosíssimo desincentivo para investimentos, tanto de ampliação e melhoria quanto na forma de novas entradas, com todos os evidentes impactos perniciosos de tal situação no que se refere à concorrência e ao bem estar geral.

Segundo Cavalcanti e Prado (1998, p. 40), em pesquisa que analisou a questão do ponto de vista dos empresários sobre as razões que mais influenciavam a instalação de plantas produtivas em outras unidades da federação, houve constatação de haver inferência no sentido de que incentivos fiscais, considerada juntamente com a "proximidade do mercado" podem vir a servir de razões preponderantes para a instalação de plantas produtivas em outras unidades da Federação.

Afirmam, os mesmos autores, ainda, que:

dada a escolha privada preferencial da empresa, os benefícios fiscais têm, não apenas que cobrir o custo adicional envolvido no deslocamento, mas têm, na realidade, que superá-los a ponto de oferecer um prêmio. Se não o fizer, a empresa estaria trocando uma situação ótima natural por outra equivalente, mas dependente de apoio do setor público, o que evidentemente tem riscos adicionais. (CAVALCANTI; PRADO, 1998, p. 43).

A este respeito, há parecer no Conselho Administrativo de Desenvolvimento Econômico – CADE⁸ (consulta nº 0038/99), que pode ser resumido nos seguintes itens (OLIVEIRA, 2003, p. 112-113):

- 1) Benefícios concedidos no âmbito da “guerra fiscal” conferem grande vantagem às empresas afetadas, podendo aumentar substancialmente os lucros;
- 2) Esse brutal favorecimento desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica, gerando efeitos diversos para a concorrência e para o bem estar da coletividade, dentre os quais:
 - retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país;
 - protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação;
 - permite que empresas, em função dos benefícios concedidos, possam, predatoriamente, eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras;
 - prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, desestimulando a melhoria de eficiência e inovação;
 - gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado - e qualquer inversão realizada pode ser inviabilizada com a concessão de um novo incentivo;
 - pode desestimular, a realização de novos investimentos bem como a expansão de atividades já existentes.
- 3) A Constituição Federal apresenta vários objetivos e princípios que devem ser aplicados da forma harmônica. A livre concorrência e o bem estar geral constituem alguns deles, a ser compatibilizados com outros, igualmente legítimos, como o da redução das desigualdades regionais.
- 4) A decisão de conceder incentivos fiscais é prevista e aceita na Constituição, desde que determinada de forma específica, a qual, ao menos formalmente, assegura que o ente federativo concedente, analise os diferentes interesses e princípios envolvidos, determine quais os incentivos, quais as regiões beneficiadas e montantes adequados com o objetivo de fazer avançar o princípio da redução das desigualdades regionais.
- 5) Os incentivos e benefícios no Brasil são concedidos à revelia das normas legais, de forma que não se assegura a compatibilização constitucional, violando potencialmente o princípio da livre concorrência. Gera-se assim, todos os efeitos negativos referidos acima, particularmente o de provocar insegurança, inibindo ou desestimulando ainda mais os investimentos, dado que a concessão imprevisível de incentivos altera radicalmente o mercado e pode mesmo tornar inviáveis inversões feitas após cuidadoso planejamento.

Diante dos fatos listados, pelo órgão pertinente, o CADE, afirma-se que a guerra fiscal denota efeitos altamente prejudiciais à concorrência e danoso ao bem-estar da coletividade.

⁸ O CADE é uma agência judicante, criada pela Lei nº 4.137, de 1962. O CADE foi transformado pela Lei nº 8.884/94, em autarquia vinculada ao Ministério da Justiça, com sede e foro no Distrito Federal. Entre outras atribuições, ao CADE cabe zelar pela livre concorrência, difundir a cultura da concorrência por meio de esclarecimentos ao público sobre as formas de infração à ordem econômica e decidir questões relativas às mesmas infrações. As atribuições da agência estendem-se a todo território nacional.

6 RESPONSABILIZAÇÃO POR MEIO DO CONTROLE SOCIAL

Em um período que se estendeu até a década 1970, a função do estado poderia ser vista como o de ‘garante’ da prosperidade econômica, o que pressupunha uma intervenção na economia ativa e sensível – em prol de verificar a efetividade de garantias como o pleno emprego, além da atuação nos setores estratégicos (telecomunicações, energia elétrica, petróleo, afins).

A ideia que permeava a atuação do estado seria o incentivo do desenvolvimento nacional e o bem-estar social, através de políticas públicas nas áreas tidas por garantias fundamentais de atribuições do estado – tais quais, a educação, saúde, previdência social, habitação. Deve-se sempre ter em mente que viviam-se os dias do *Welfare State*.

Em 1973, posterior à crise do petróleo, a era de prosperidade instaurada a partir da finalização da 2ª Guerra Mundial, o Estado, provedor nacional, passa a apresentar quadro de fragilidade marcadas, melhor – caracterizadas – por crises fiscais. Não apenas pelas crises fiscais, mas, também, pela ausência (ou diminuição) da capacidade de implementar as próprias políticas públicas a que se predispunha – e que eram oriunda dos clamores da população. A este quadro, restavam presentes, ainda, a característica na burocracia de Weber, que também passou a funcionar como sinais de sua fragilidade.

Logo, no contexto de diversas transformações (de ordens econômicas, sociais e tecnológicas) que autorizaram a instrumentalização do neoliberalismo, além da presença da centelha de ideia do que, hoje, se entende por globalização, tornaram maior a complexidade do panorama econômico (com reflexos nos negócios e na administração – fosse ela privada ou pública), que, conjugada com a incerteza (que atingia patamares maiores com o passar do tempo) e à dificuldade em entabular cenários para o futuro, forçou, de forma indissociável, o abandono do modelo weberiano – a partir de então, tido por demasiadamente lento e excessivamente apegado ao texto legislativo e ineficaz de gerar resultados no quadro que ora se apresentava.

Considerar a intervenção do governo como necessária na regulação da atividade econômica, com o fito de estabilizar a economia era teoria na qual acreditava John Maynard Keynes, economista inglês, em prol de que o bem-estar e o progresso econômico apenas poderiam ser alcançados se o Estado, então, agisse. O grande empecilho à aplicação desta crença keynesiana era o fato de que tal postura colidia, diretamente, com a estrutura desenvolvida pelo/no pensamento liberal/neoliberal - marcado pela apologia ao Estado mínimo e à plena liberdade do mercado. Nesta vertente, o setor público, então, deveria

cumprir o papel de regulador, assumindo funções que estivessem fora do âmbito individual e que somente ele seria capaz de fazê-lo, sem intervenção em outras searas.

Weber, sociólogo alemão e responsável pela criação da sociologia da burocracia, influenciou diretamente a Teoria da Burocracia em Administração, a qual, então, adotou, como principais características uma organização pensada do ponto de vista das normas e regulamentos estabelecidos com anterioridade; o caráter formal que a comunicação deveria adotar/apresentar; racionalidade da divisão do trabalho e, que assim deveria ser em prol do alcance/atendimento dos objetivos da organização; a impessoalidade das distribuição de atividades – no que toca a cargos e funções e, não, de pessoas envolvidas; autoridade hierárquica; rotinas e procedimentos padronizados; competência técnica e meritocracia.

Importante salientar que, no que toca a burocracia, o conceito defendido em nada se aproxima ao sentido pejorativo/negativo que a referência ao termo burocracia gera atualmente – geralmente remetendo à ideia de que uma administração burocrática seria marcada pelo exagerado apego à normas, formalidades em excesso, seria atrelada a inúmeros documentos, dificuldades de atendimento e conflito com o meio público. Ou seja, remete-se a uma burocracia que, ao fim e ao cabo, teria como características o engessamento da estrutura governamental-social.

Retomando o ponto, nesta época, os entes subnacionais, principalmente os estados, viram-se tendo de adotar a postura de diminuição de gastos e, obrigatoriamente, pensarem em adotar mecanismos de aumento da eficiência governamental, fatores esses que permitiriam o desenvolvimento do novo modelo gerencial na Administração Pública – o qual, pensando e criado em meio à escassez de recursos, enfraquecimento do poder estatal e do avanço de uma ideologia de privatizações, permitiu que tomasse corpo a ideia da produtividade existente no setor privado com a busca da redução dos custos, do aumento da eficiência e da maior/melhor produtividade da organização (com retração do aparelho estatal a um menor número de atividades, à desregulamentação e ao repasse de atividades até então governamentais à atividade privada ou à comunidade).

O cenário de crise fiscal dos anos 80 (crivado pela intensidade do endividamento externo e pelo déficit público), não permitiu a continuação de políticas públicas que permitissem um Estado no papel de garantidor do bem-estar social e do crescimento econômico. Empreendedorismo e promoção no *Welfare State* são papéis que, naquela situação, somente seriam possíveis se o estado fosse forte o suficiente para se tornar mais barato, mais eficiente na realização das tarefas que o ‘ser social’ lhe impunha e permitisse a concorrência das empresas nacionais com as de fora (neste sentir, PEREIRA, 1997, p. 14-15).

Ao ser efetuada uma reforma administrativa, referindo-se, diretamente a ocorrida em 1995, houve tentativa de redefinição do papel do estado, objetivando aproximá-lo da, então vigente, sistemática da política pública mundial. Aquilo que, até então, era considerado demasiadamente burocrática, necessitava de ser transformada em um elemento positivo, com maior agilidade e autonomia, pelo uso de instrumentos não-tradicionais e que viabilizassem melhor desempenho da estrutura, em vez de preocupar-se com novos projetos. Cria-se que, assim, há haveria maior governabilidade, na qual o Estado poderia ver-se dotado de capacidade política para, legitimamente, governar. Um novo pensamento acerca da estrutura de governo viabilizaria, em teoria, maior controle dos resultados e liberdade/flexibilidade maior ao gestor público.

Fayol (*apud* CHIAVENATO, 1987, p. 106), considerado como um dos ‘pais’ da teoria clássica da administração, refere que o controle está inserido no ato de administrar, ou seja, nas funções universais da administração, dentro os quais o elemento ‘controle’ dos atos públicos.

Chiavenato (1987, p. 106), por sua vez, assevera que *“o controle consiste na verificação para certificar se todas as coisas ocorrem em conformidade com o plano adotado, as instruções transmitidas e os princípios estabelecidos. O objetivo é localizar as fraquezas e erros no sentido de retificá-los e prevenir a recorrência”*.

Sobre o controle, ainda, cita-se Tavares (1991, p. 193-195):

o controle envolve o estabelecimento de procedimentos capazes de corrigir o processo decisório indicando onde e quando intervir, para que o planejamento possa seguir seu curso apropriado, ou seja, que sejam atingidos as metas e objetivos planejados.

O processo de controle exige o estabelecimento dos seguintes passos:

- a) definição dos parâmetros de avaliação, que são indicadores que permitem a medição e o julgamento das ações face aos objetivos e metas estipulados;
- b) estabelecimento dos pontos de controle ou pontos críticos que possibilitam a identificação do que controlar uma vez que é impossível controlar continuamente todas as atividades decorrentes do processo de planejamento ou controlá-lo integralmente;
- c) verificação dos pontos de controle, que diz respeito a como controlar, e irá depender do que se quer verificar;
- d) correção dos desvios se houver constatação de que o desempenho não está de acordo com o esperado, com os padrões estabelecidos.

Outro autor, ainda acerca do controle, citado na obra de Chiavenato, qual seja Newman (*apud* Chiavenato, 1987, p. 337-339) assevera que:

o controle é um processo composto de quatro fases:

1. estabelecimento de padrões ou critérios – representam o desempenho desejado;
2. observação do desempenho – a eficácia de um sistema de controle depende da informação imediata a respeito de resultados passados, transmitida a pessoas que têm o poder de implementar mudanças;
3. comparação do desempenho atual com o esperado – a comparação do desempenho atual com o planejado não busca apenas localizar as variações, erros ou desvios, mas também permitir a predição de resultados futuros;

4. ação corretiva – a ação necessária é tomada a partir dos dados gerados nas três etapas anteriores do processo de controle. As decisões quanto às correções a serem feitas representam a culminação do processo de controle. A essência do controle é a ação corretiva que ajusta as operações aos padrões predeterminados e sua base é a informação que os gerentes recebem.

A citação das vertentes acima referidas se justifica para mostrar a importância da necessidade de controle, por parte da administração pública, para estabelecer e, acima de tudo, medir se seus objetivos foram alcançados – em prol de, caso negativo, serem adotadas ações corretivas e, caso afirmativo, qual o grau de eficácia destas medidas empreendidas, protegendo-se os ativos do setor público, minorar (ou afastarem) desperdícios e zelar pelo bom uso de recursos.

Frise-se que estas medidas, cuja preocupação é histórica, se bem implementadas fossem, diminuiriam os riscos de corrupção.

6.1 TIPOS E FORMAS DE CONTROLE

As formas de classificação e os respectivos tipos do elemento ‘controle’, por parte da administração pública, se operam segundo o poder, órgão ou autoridade que o exercitam. Também se leva em consideração a justificativa/razão pela qual este é exercido e o momento para sua ocorrência. Contudo, o mais amplo critério é o que considera o que detém o exercício do controle – ao que se prenderá esta pesquisa doravante, e o qual se pauta das seguintes formas:

- a) controle Administrativo ou Executivo;
 - b) controle Legislativo ou Parlamentar;
 - c) controle Judiciário ou Judicial;
 - d) controle Social ou Exercício da Cidadania
- Passa-se a eles;

6.1.1 Controle Administrativo ou Executivo

De acordo como Hely Lopes Meirelles (1996, p. 578-579), seria o controle pela própria administração acerca de seus atos, de forma a que, configura-se como:

o Poder Executivo e os órgãos de administração dos demais poderes exercem sob suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da Lei, segundo as necessidades de serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, sendo um controle de mérito e de legalidade. Esse controle é exercido para que atividade pública em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo sua finalidade plena, que é a satisfação das necessidades da sociedade. Na administração direta, ele decorre do poder de autotutela, que permite à administração rever os seus atos quando inoportunos, ilegais ou inconvenientes.

6.1.2 Controle Legislativo ou Parlamentar

Considera-se aquele exercido através (pelo) Poder Legislativo, e assim o é em referência a determinados atos e agentes do serviço público, com o objetivo principal de avaliar se a atuação da administração pública resta conforme interesses sociais e do próprio Estado.

Opera-se de duas formas: controle político (constitucionalmente previsto, de competência exclusiva do P. Legislativo, em situações da administração pública em sentido amplo – a exemplo do art. 70, CF, o qual estabelece ser de competência do Congresso Nacional a fiscalização contábil, financeira, operacional, orçamentária, e patrimonial da União, com o auxílio do sistema de controle interno de cada Poder).

6.1.3 Controle Judiciário ou Judicial

Fundado no Estado Democrático de Direito e no constitucional princípio da legalidade dos atos públicos, exercido de forma a que, tendo o Poder Judiciário, o monopólio da função jurisdicional no país, seria este o poder competente para, afastar/prevenir, na forma de decisão não mais mutável (*'transitada em julgado'*, no vernáculo jurídico), a lesão ou ameaça de lesão a direitos individuais ou coletivos – independente de quem venha a ser seu causador.

Forma de controle operada posterior à prática do ato/atividades da administração pública, exercido por quem tem atribuição e, competência, em última instância, para resolver, de forma definitiva, conflitos que são submetidos ao P. Judiciário.

6.1.4 Controle Social ou Exercício da Cidadania

A Carta Magna pátria, de 1988, trouxe em seu bojo, inovação através da qual o controle é/pode ser exercido diretamente pelo próprio cidadão, em sede individual ou coletiva (grupos da sociedade organizada), através de qualquer meio de participação democrática – em face dos atos de gestores públicos e do próprio ente estatal (Estado).

Tal forma de controle vem obtendo seu desenvolvimento à medida que a democracia se fortalece no país, considerando que a publicidade das ações governamentais, de forma clara e acessível (a dita ‘transparência’ dos atos públicos) e através de uma imprensa capacitada e livre de restrições, que informa o cidadão. Essa são características importantes e basilares para permitir o exercício pleno desse importante controle. Como bem assinala Silva (2001, p.32)

[...] o sistema de controle esboçado na Constituição Federal de 1988 se baseia nos sistemas de pesos e contrapesos, pela separação dos poderes, no sistema de controle interno de cada poder, no sistema de controle externo exercido pelos legislativos com auxílio dos Tribunais de Contas e, ainda, em todas as possibilidades de atuação da sociedade que permitiriam uma espécie de controle social por meio de conselhos, recursos administrativos e judiciais.

Ainda assim, mesmo considerando sensíveis evoluções na forma em que o país vem obtendo certo controle da administração pública, verificam-se situações que carecem de solução, a ponto de que para o autor supracitado (SILVA, 2001, p. 32), motivos pelos quais os controles formais estabelecidos continuam ineficazes são:

- gestores públicos utilizam de brechas da lei para usurpar e realizar a malversação do dinheiro público;
- os órgãos de controle interno criados não possuem autonomia suficiente para garantir a aplicação da lei, conseguir responsabilizar os gestores e coibir a corrupção;
- parcela de servidores públicos em postos importantes e de grande responsabilidade dentro do governo, tanto na gestão como na fiscalização da aplicação de recursos, ingressaram no serviço público antes da exigência de concurso público e não tem capacitação suficiente, além de serem mal remunerados e desmotivados;
- a Administração Pública brasileira incorpora uma característica patrimonialista que se superpôs ao modelo burocrático;
- o governo não dispõe de estrutura e recursos, inclusive de informação, adequados a atividade de controle prevista, fato que se foi amenizando no decorrer da década de 90 (mas nunca resolvido);
- falta integração entre os órgãos de controle interno de cada poder e entre estes e o controle externo;
- falta agilidade e rigor dos Tribunais de Contas no julgamento das contas dos gestores, ocasionadas muitas vezes por ingerências políticas, mas, essencialmente, por falhas na instrução dos processos de contas analisados;

- a política do jeitinho e a ineficácia da aplicação da lei torna a possibilidade de responsabilização do gestor público pouco provável no Brasil, criando um ambiente favorável ao descontrole;
- todos esses fatores associados contribuem para a pouca eficácia dos controles formais, e a Administração Pública continua prestando serviços de pouca qualidade e com baixa eficiência.

Além destes, reputa-se necessário acrescentar a morosidade dos processos administrativos e judiciais, além da gritante sensação de impunidade como grandes incentivadoras a atitudes irregulares e ilegais para com a Administração Pública, como elementos que também fragilizam o exercício do controle.

Somando-se os fatos anteriores, o controle referido e seus mecanismos de exercício podem ser considerados insuficientes para garantir que o setor público e seus serviços sirvam à sociedade – de forma que “*a organização burocrática em vigor é incapaz de contrabalançar abusos como corrupção, conduta antiética e arbitrariedades do poder*” (OLIVEIRA, 2003, p. 79).

A importância do elemento controle, em vias de pensar-se no ‘controle social’, deve ser abordada da ótica da implementação da reforma administrativa, a todo tempo discutida no país, à guisa de (tentar) transformar a administração pública de burocrática em gerencial. Visa-se, assim, eliminar o volume de citações e discussões sobre o assunto, passando-se às alternativas viáveis para tanto, a fim de tornar mais efetivo o controle (em comparação ao que está sendo ora desenvolvido/desempenhado em território nacional).

O viés positivo é a busca de uma administração correta - posto que ineficaz, do ponto de vista da administração pública, uma administração incorreta, pautada sem a observância de todos aspectos (legal, gerencial, contábil, etc.), e que não produza os resultados desejados.

Ao que se perfilha pelo controle dos resultados (defendida na forma de uma administração pública mormente gerencial) apregoam que ela não se deve orientar essencialmente pelo controle de procedimentos (passo-a-passo das normas). Quem assim entende, defende a ideia de que a responsabilização de um gestor públicos deve ser voltada para dentro do Estado – de forma a que prestação de contas de uma administração deveria, necessariamente, atender às necessidades, padrões e exigências dos governos e dos órgãos de controle. Nesta hipótese, não poderia, a sociedade, *sequer*, ser consultada.

Em descompasso do modelo burocrático weberiano (vigília minuciosamente das decisões tomadas, desconfiando-se dos funcionários, a fim de evitar a corrupção e a ineficácia administrativa), o viés de uma administração gerencial parte do pressuposto de uma certa confiança do gestor público, não obstante esta seja limitada - afinal, a avaliação da

administração se faria basicamente pelo cumprimento (ou não) de metas; nunca por respeito a regras e normas.

A este sentir, argumenta-se que um controle ‘a posteriori’ dos resultados pode ser um instrumento técnico, útil, e capaz de permitir com que organizações (como por exemplo, a estatal) aprendam com seus equívocos, adotem uma correção do curso das ações tomadas e pensem nas estratégias futuras de melhoria de performance e desenvolvam-se continuamente na prestação dos serviços públicos.

Para o Centro Latino Americano de Administração para o Desenvolvimento – CLAD, o controle deveria deixar de ser o primordialmente burocrático, o que buscava aferir se todos os procedimentos tinham sido cumpridos de forma correta, e deveria se preocupar mais com a eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas. Com a Reforma Gerencial do Estado, o controle, que antes era realizado apenas pelos administradores e estruturas internas de controle externo e interno, acopla novas formas de controle. Para a administração gerencial o controle deve ocorrer de cinco maneiras:

- a) por meio dos controles procedimentais clássicos;
- b) mediante o controle parlamentar;
- c) pela introdução da lógica dos resultados na administração pública;
- d) pela concorrência administrada;
- e) pelo controle social.

6.2 CONTROLES PROCEDIMENTAIS CLÁSSICOS

Em consideração a um mecanismo horizontal de responsabilização (adotando-se, por certo, o viés de horizontalidade trabalho na questão da competição tributária horizontal – CTH), considera-se que, através de mecanismos internos à administração (auditorias de comportamento contábil, orçamentário, patrimonial, financeiro e jurídico, além de mecanismos externos, como os tribunais de contas, as auditorias independentes e o Poder Judiciário), os ideias a justificarem as responsabilização consistiriam, segundo Oliveira (2003, p. 85), em:

- a) fazer que a burocracia administre de acordo com as disposições legais existentes, de modo que se mantenha a obediência aos princípios estabelecidos na constituição para a administração pública;
- b) controlar as ações dos governantes para que respeitem os direitos dos cidadãos e não cometam atos corruptos.

Ressalta-se que, na conjuntura habitual, os controladores são burocratas – com destaque e ressalva aos que desenvolvem o controle judicial, ministério Público e Tribunais de Contas (que possuem status diferenciado do restante dos servidores públicos), reforça-se, por razões históricas de fragilidade dos órgãos judiciários na América Latina (considera-se os ‘recentes’ casos corridos na Venezuela, nos últimos anos do governo Hugo Chávez, em que os órgãos do Judiciário e a corte suprema eram ignorados e suprimidos), ao contrário da experiência norte-americana, ou mesmo europeia, entende-se imprescindível reforçar o controle judicial sobre atos ilícitos e também para garantir a uniformidade de tratamento aos cidadãos.

E, a ideia acima ventilada (controle judicial como um aspecto importante do processo de reforma do Estado), é justificada por dois argumentos bastante atuais: c

- a) a confiança dos agentes econômicos no Judiciário, sobretudo em relação à fiscalização do Poder público, é fundamental para estabelecer o bom funcionamento do mercado, e;
- b) é fundamental aprimorar o Controle Judicial, pois os direitos civis e a efetividade da lei não são respeitados, em diversas situações (a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal e diversas manobras conhecidas como ‘pedaladas fiscais’) integralmente pelo Poder público.

6.3 CONTROLE PARLAMENTAR

Já como mecanismo horizontal clássico de controle, o controle parlamentar possui como características principais o conceito liberal de limitação de poder (políticos como “controladores”) e parte da premissa de que não só a separação dos poderes é relevante, mas, também, a realização do controle mútuo entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo.

Dentre as principais formas deste controle (OLIVEIRA, 2003 p. 94):

- a) controle da elaboração e gestão orçamentária e da prestação de contas do executivo;
- b) a avaliação das nomeações efetuadas pelo Poder Executivo para importantes cargos públicos;
- c) a existência e o funcionamento pleno de comissões parlamentares para avaliar políticas públicas e investigar a transparência dos atos governamentais, e;

- d) audiências públicas para avaliar leis em discussão no legislativo, projetos do executivo ou programas governamentais.

6.4 INTRODUÇÃO DA LÓGICA DOS RESULTADOS

A noção de administração gerencial prima por ter, como objetivo, o fato de ir, de um modelo onde prevalece o controle burocrático (observância restrita a normas e procedimentos, sem a participação dos cidadãos), para outro em que o controle dos resultados da ação governamental ocorre posteriormente à prática do ato da administração pública.

Para a consecução de tal intento, o conjunto social carece de participar da definição das metas e dos índices de desempenho, além de precisar participar do processo da avaliação direta dos bens e dos serviços públicos.

E, se em um modelo gerencial, os governos devem prestar contas não só de sua probidade ou de suas promessas eleitorais, mas também da efetividade de seus programas, os controladores, que são burocratas treinados para fazer avaliação de resultados não o podem fazê-lo livremente, eis que, a execução deste controle não pode se manifestar na forma insulada da burocracia – devendo ser feito através de informação e fiscalização geral, no que toca às demandas da população e pelas prioridades estabelecidas pelos representantes políticos.

Com esse tipo de controle, ainda se procura alcançar dois objetivos em essência:

- a) modificação do comportamento autor referenciado do funcionalismo público, fiscalizando-o por meio de metas claras e contratualizadas, as quais se encontram definidas não somente pelos burocratas, mas também por agentes externos (cidadãos e políticos);
- b) melhoria das ações governamentais para fazer com que o Estado recupere sua legitimidade social.

6.5 CONCORRÊNCIA ADMINISTRADA

Este instituto, essa ideia, baseia-se na percepção de que o monopólio na prestação de serviços públicos não é eficaz e não responde bem às demandas dos cidadãos. Considera que, é necessário aumentar o número de provedores e estabelecer concorrência administrada entre eles, de modo que a competição nascida deste ‘movimento’ permita uma utilização mais

racional dos recursos, e, via direta, em consequência, ganhos de eficiência e efetividade para o sistema.

Ao fim e ao cabo, preocupa-se com a melhoria da qualidade das políticas públicas e aumente o leque de serviços à disposição dos cidadãos e a capacidade do governo prestar contas à população com relação aos serviços públicos.

O vocábulo “administrada” é referido porque a concorrência, em questão, é guiada por índices e metas contratualizadas pelo órgão governamental central (ou uma de suas agências de regulamentação) e os prestadores de serviços públicos - com base nos quais os burocratas podem penalizar e compensar (ou procurar corrigir) a ação dos provedores.

Desta ótica, percebe-se o Estado a operar em sistemas de quase-mercados para evitar efeitos indesejáveis da concorrência, como o aumento da desigualdade no fornecimento dos bens ou serviços, ou para responder a outras situações em que a pura lógica mercantil da concorrência não é eficaz.

A concorrência administrada irá ocorrer em três situações:

- a) na descentralização de funções entre órgãos governamentais;
- b) na privatização sob regime de concessão de serviços públicos em que empresas privadas competem entre si e buscam conquistar consumidores;
- c) na delegação da prestação de serviços a entidades públicas não estatais.

6.6 CONTROLE SOCIAL

O entendimento de todos os institutos analisados se aproxima de uma conexão mais direta e que justificam o trabalho em curso.

Em corolário ao tema desta pesquisa (renúncia fiscal como instrumento de controle social), o controle social se reveste de importância imensa, uma vez que se reputa indispensável maior participação da sociedade no processo, de forma a que, portanto, é fundamental transparência e prestação de contas por parte dos governos. Se assim o é, importante frisar que não se deve prescindir de outros tipos de controle (visto que contribuem, em muito, para a demonstração dos resultados e da real situação das políticas públicas).

Bobbio (1998, p. 208/211), filósofo e de inegável contribuição à teoria do Estado, assevera que *“a democracia é idealmente o governo do poder visível, ou do governo cujos atos se desenvolvem em público, sob o controle da opinião pública”*. Ele diz mais, *“a opacidade do poder é a negação da democracia”*.

Desta ótica, a responsabilização dos políticos, gestores e servidores públicos deve estar inserida em um sistema amplo, que é o moderno regime democrático, cujos princípios basilares são a soberania popular e o controle dos governantes pelos governados.

A Carta Política, no parágrafo único, do art. 1º, preconiza que *“todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”*. Contudo, exercício efetivo dessa soberania popular do controle social apenas se pode ser verificado se houver, necessariamente, prestação de contas e transparência.

E, tais conceitos também encontram guarida na Carta Magna como se depreende do do inciso LXXIII do art. 5º, do referido Texto Magno que estatui que *“qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência”*.

Da CF/88, o Art. 37 estabelece que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

§ 3º - a lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na Administração Pública.

No artigo 34, a Lei Magna estabelece que “*a União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:*

[...]

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

[...]

d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta.”

Reputa-se o dispositivo legal imediatamente acima referido por dois motivos em porque:

- a) eleva a prestação de contas a princípio constitucional, e;
- b) em vista da reconhecida conferida grande relevância à prestação de contas a qual, em caso de não-cumprimento enseja razões para uma possível intervenção da União nos Estados e Distrito Federal.

Observa-se, todavia, que é relevante destacar que o tema prestação de contas’ é usual e já discutido na administração pública brasileira, considerando que Hely Lopes Meirelles (1998, p. 92-93), enleva o dever de prestar contas como decorrência natural da administração, por ser um encargo de gestão de bens e interesses alheios.

Por se tratar, aqui, de seara da gestão pública, ao gesto público, ao administrador público, impende a observância demasiada desta premissa (prestar contas), porque a gestão se refere aos bens e interesses da coletividade e assume o caráter de um *múnus público*, de forma que a prestação de contas não se refere apenas aos dinheiros públicos, mas a todos os atos de governo e administração (a este sentir, MEIRELLES, 1996, p. 92-93) e não bastaria, para tanto, reputar-se, a prestação de contas, ser considerada um princípio constitucional. Deveria, sim, ser tratada pelo gestor como um ato formal, através do qual seria dado publicidade aos atos do governo e administração – pela publicação em veículos oficiais de comunicação. Tudo em prol de apresentar à sociedade o fato comprobatório de que a gestão pública efetivamente

desempenhou cumpriu todas as determinações legais e que não houve desvios de recursos públicos.

Então, seria inerente ao dever de prestar contas dos atos de gestão pública, eis que, informar aos cidadãos, dar transparência aos atos de gestão, divulgar com clareza os resultados é pertencente ao ato de ‘fazer parte da estrutura governamental’, até por medida de atenção do princípio da eficiência. Daí, retoma-se o art. 37, da CF/88, eis que, a inserção do princípio da eficiência no caput do art. 37 e a nova redação do § 3º (por meio da Emenda Constitucional n.º. 19/98) – já referidos, tiveram, por intuito, preparar o Estado para a administração gerencial e inserir novas possibilidades de maior controle social dos recursos públicos.

Neste viés, ainda, cumpre referi-nos a um outro elemento a fazer coro com os demais já abordados, qual seja, a “accountability”. Por tal expressão deve-se entender um tema muito caro ao controle social.

Para tal termo não há uma tradução precisa, adequada, em vernáculo pátrio. E, talvez, assim seja motivado pela ausência de preocupação com a falta do conceito nas relações sociais e na comunicação; também pelo fato de tal instituto não seja efetivamente presente na nossa ‘recente’ democracia.

Todavia, o termo “accountability” é basilar em vias de haver participação social nas políticas públicas, responsabilização dos gestores públicos e controle efetivo do gasto público, pois, Mosher (*apud* CAMPOS, 1990, p.33), apresenta “accountability” como

[...] um sinônimo de responsabilidade objetiva ou obrigação de responder por algo e, portanto, como um conceito oposto ao de responsabilidade subjetiva. Enquanto a responsabilidade subjetiva vem de dentro da pessoa, a “accountability”, sendo uma responsabilidade objetiva, acarreta a responsabilidade de uma pessoa ou organização perante outra pessoa, por alguma coisa ou por algum tipo de desempenho.

Mosher continua asseverando que:

[...] quem falha no cumprimento de diretrizes legítimas é considerado irresponsável e está sujeito a penalidades. A inexistência de controle efetivo e de penalidades aplicáveis ao serviço público, em caso de falhas na execução de diretrizes legítimas, enfraquece o ideal democrático do governo pelo povo, porque expõe os cidadãos aos riscos potenciais da burocracia.

Assim, a “accountability” é relevante do ponto de vista da responsabilização dos agentes políticos, gestores e servidores públicos pelo resultado da administração pública em face da sociedade e membros do poder legislativo aos quais prestam contas.

Ainda sobre o ponto, Pereira (1997, p. 49), afirma que:

[...] um objetivo intermediário fundamental em qualquer regime democrático é aumentar a responsabilização dos agentes públicos. Esses devem estar permanentemente prestando contas aos cidadãos, e quanto mais clara for a responsabilidade do agente público perante os cidadãos e a cobrança destes em relação ao governante, mais democrático será o regime.

Para o citado CLAD (2000, p. 10), “accountability” significa que o governo tem a obrigação de prestar contas à sociedade, dependendo para isso de dois fatores:

[...] primeiro, da capacidade dos cidadãos para atuar na definição dos objetivos coletivos de sua sociedade, já que uma forte apatia da população com respeito à política torna inviável o processo de accountability, e; em segundo lugar, é necessário construir mecanismos institucionais que garantam o controle público das ações dos governantes, não só mediante as eleições, mas também durante o mandato dos representantes

Diante destas considerações, em sendo a noção/conceito da “accountability” pertinente à prestação de contas por parte dos governantes, é razoável admitir-se a ideia de que deva haver formas de fiscalizá-los no decorrer de seus mandatos, não sendo crível exigí-los tão somente quando perto de período de eleições – dado que, em assim sendo, descambam-se apenas para fiscalizações apressadas, conclusões que correm riscos de se precipitadas e, havendo entendimento por responsabilização, a aplicação de sanções antes da disputa eleitoral seguinte. Descambar-se-ia de uma guerra (fiscal/tributária – sob a ótica da responsabilização por atos contrários ao interesse social) para outra (político-partidária, na tentativa de uma determinada facção pleitear impedimentos de eleição para outras).

No contexto idealizado na pesquisa, a fiscalização dos governos deve ser constante e ininterrupta, com controles burocráticos (no sentido econômico adequado da palavra), políticos, sociais e, mais recentemente, mediante a transparência e a avaliação dos resultados das políticas governamentais.

Todavia, no entender de Campo (1990, p. 16), entende que uma sociedade desmobilizada não será capaz de garantir a “accountability”, vez que seu exercício é entabulado/parametrizado pela qualidade das relações governo-cidadãos, entre burocracia e clientelas. Sob esta questão, há de se considerar que uma grande preocupação com a aplicação da “accountability” (ou sua inaplicabilidade ou absoluta impossibilidade de existência), em uma democracia, vincula-se ao elo desta e de uma estrutura cidadã e organizada, sendo justificada pelo avanço (em maior ou menor grau, do ponto de vista do seu pleno exercício) do desenvolvimento político do país. ‘Cidadania organizada’, além de necessário elemento para funcionamento da ‘accountability’, permite o favorecimento de uma eficiente

exigência/fiscalização (pelo povo, pelo judiciário e pelos interessados diretos) do desempenho do serviço público e pode vir “a *influenciar o processo de identificação de necessidades e canalização de demandas, bem como participar do processo decisório das políticas públicas*” (CAMPOS, 1990, p. 18).

Pelo tema ora analisado, concorda-se com a autora (CAMPOS, 1990), quando esta assevera sobre a relação de causalidade existente entre a questão de desenvolvimento político e a questão do controle pela administração pública, de forma a afirmar, ainda, que o grau de amadurecimento social (maior ou menor) impacta proporcionalmente na cultura desta considerar a “accountability” como elemento a ser implementado no seio do estado. Logo, o elemento ora em estudo, concebe que consciência política social desenvolvida é *conditio sine qua non* para o exercício da democracia participativa e para a utilização da “accountability”.

Maior avanço da democracia, maior interesse pela “accountability”, eis que, em termos próprios, apenas se pode conceber controle social, em face de uma nova gestão pública, se tal conceito de administração pública restar voltada para os cidadãos – sendo tal ‘consciência mundial’, acarreta transformações no conceito de responsabilização no setor público. Assim, responsabilização, mediante controle social, faz dos cidadãos controladores dos governantes (não apenas em período eleitoral, mas também durante o mandato de seus representantes).

Deste modo a accountability, no decorrer do mandato de governo, não ficaria restrita aos controles horizontais clássicos (parlamentares e procedimentais) mas adotaria outras formas verticais de fiscalização – em princípio, um controle social, que permita aos cidadãos a avaliação dos serviços públicos (ou, ainda, participação na gestão), é um instrumento basilar para lidar com a difícil relação entre os cidadãos e seus agentes, os políticos e os burocratas.

O controle atualmente desenvolvido em maior grau no país, controle parlamentar (entabulado por políticos) sobre a burocracia, é importante quando se considera a noção de democracia representativa, não sendo, contudo, aquele que, por primazia, funciona de forma a garantir uma informação precisa e relevante à população, em prol de conceder ‘ao povo’ meios de avaliar o caráter público das ações do Estado.

No viés pensado e ora desenvolvido, o controle popular sobre a burocracia seria o que teria condições de assegurar maior otimização da relação entre os cidadãos e seus agentes governamentais, dado que o custo da informação é menor do que na relação estabelecida entre políticos e burocratas. A consequência seria um ganho social maior.

Embora haja, no modelo atual, abertura à participação da sociedade nos tipos, outros, de controle, existem tendência à vinculação com a responsabilização pelo controle social. Neste sentido, cita-se o CLAD (2000, p. 29):

1. a participação na definição das principais diretrizes e destinação dos gastos públicos;
2. a gestão direta de serviços públicos ou na participação em conselhos que administrem determinados equipamentos sociais;
3. a utilização dos mecanismos de democracia semidireta (plebiscito, referendun, etc.);
4. a atuação em canais públicos para que os cidadãos avaliem e discutam a orientação das políticas públicas;
5. a participação de integrantes da comunidade em órgãos de fiscalização governamental, etc.

O CLAD, 2000 (p. 23.24), ainda direciona, à análise, quatro principais qualidades da responsabilização mediante o controle social:

- 1ª - a possibilidade de ampliação do espaço público, fundamental para que os governantes sejam mais controlados e respondam melhor às aspirações dos cidadãos nos intervalos entre eleições. Ao contrário dos controles horizontais clássicos (procedimentais e parlamentares) que permitem a fiscalização dos cidadãos sobre a ação do Estado se torne indireta, (por meio de políticos ou burocratas), e permitem a população novamente avaliar seus representantes somente na próxima eleição (denominado controle vertical), os controles sociais constituem um mecanismo fundamental para aumentar e dar continuidade à responsabilização do sistema político;
- 2ª - os canais de participação da sociedade podem fortalecer a consciência republicana, aspecto fundamental para as sociedades latino-americanas, historicamente marcadas por comportamentos oligárquicos e que em várias nações, possui inclusive, um alto grau de corrupção;
- 3ª - a responsabilização por meio da participação pode evitar que as reformas em favor da nova gestão pública se limitem somente a um melhoramento do aspecto gerencial do serviço público.

Pereira (1998, p. 198), importante ressaltar, em discordância da 3ª perspectiva acima apresentadas pondera, referindo que *“jamais poderemos reduzir o Estado a um problema de acionistas com seus interesses econômicos; o Estado será sempre um problema de cidadãos com direitos políticos”*

Em continuidade, o relatório do CLAD (2000, p. 23-24) remete à sua quarta qualidade de responsabilização por meio do controle social:

- 4ª - mediante a democratização das relações entre o Estado e a sociedade, pode servir também para o fortalecimento das políticas gerenciais de modernização do setor público, já que o antigo modelo burocrático auto referenciado não conseguiu estabelecer um feedback adequado com os usuários dos serviços públicos

Contudo, em prol de uma responsabilização efetiva e exitosa, através de controle social, nascem, ao menos, quatro variáveis, extraídas das considerações do CLAD:

- a) uma articulação estabelecida junto das instituições da democracia representativa, substituindo-se a oposição a elas – o que é lógico do ponto de vista da noção de que a democratização social é pressuposto indissociável do fomento à participação dos cidadãos;
- b) capacidades institucionais fortalecidas, dado ser, a responsabilização pelo controle social, necessariamente – sob pena de ineficácia - haver redundar em produção de melhores políticas, o que por sua vez, apenas é viável caso o “ambiente estatal” reste aparatado com funcionários públicos competentes e motivados, a bem de manter a eficiência e a (sonhada) equidade da distribuição de recursos. Não considerados estes termos, o instituto que tratamos por ‘controle social’, além de exigir mais de um Estado (que não estará preparado para responder a estas demandas), servirá para potencialmente empoderar grupos com organização melhor elaborada da sociedade, em detrimento daqueles que não sejam organizados (setores mais pobres da sociedade);
- c) ser fundamental, à guisa de incentivo aos cidadãos para atuar no espaço público, haver um adequado desenho organizacional do Estado (sem se poder precisar, neste momento, qual a abrangência do conceito de ‘adequado’, sem estudo próprio para tanto e que não é objeto desta pesquisa). Assim se pondera, vez que o compromisso dos membros da comunidade na política não se opera naturalmente nos dias presentes (depende de provocações – ainda que negativas) e, considerado o fato de que, em com um grande capital social, há restrições institucionais à participação inviabilizam a responsabilização por meio do controle social;
- d) necessidade de difusão da informação. O cidadão possuidor de informação incompleta no que toca às ações do Poder Público terá dificuldades para ‘controlar’ seus governantes – o que justifica a transparência governamental, em vias de ser insculpido, como efetivo o valor, a responsabilização.

Em vias de considerações finais, o instituto do controle social, implementado, permite – pode permitir, crê-se - a democratização do Estado, com melhoria, para a produção e execução de políticas, além de modificar o relacionamento entre a população e os prestadores de serviços públicos (terceirizados ou não). Assim entende Barzelay (*apud* CLAD, 2000, p. 24):

[...] com o controle social os cidadãos podem se tornar, de fato, protagonistas das políticas na medida em que o êxito das mesmas vá depender de um ajuste mútuo e contínuo da relação entre os usuários e a burocracia. Disto resulta que a luta por novos direitos fortalece os deveres públicos, e que os funcionários públicos, antes de se manter como grupos externos à sociedade, são incorporados por ela.

Retomando e contextualizando o caso da renúncia fiscal, parece ser insuficiente saber o montante em que esta é operada; avaliar efetivamente os resultados econômicos e sociais, fazer uma relação de custo/benefício sem que se possa informar – objetiva e cristalinamente – a sociedade, fornecendo-lhe argumentos para que a mesma tenha condições de opinar (ou mesmo decidir!) sobre a manutenção da política adotada e em exercício.

A sociedade deve, sim, *permissa máxima vênia aos entendimentos em contrário*, ser capaz de manifestar sua opinião acerca de quais tipos de benefícios oferecer, além de quais os setores econômicos e regiões geográficas a serem beneficiados – por mais utópico que se possa parecer ao fazer tal assertiva.

A ressalva que fica é a de que, não basta opinar e decidir, por exemplo, sobre o setor a ser beneficiado. É imprescindível participação na escolha de qual segmento deverá ser incentivado: se a grande, média, pequena ou microempresa, por exemplo. Relegar tal tarefa à cargo de decisão de políticos e burocratas não demonstra civilidade, atenção ao dever social e nem se coaduna como qualidades de um regime que se diz ser ‘realmente’ democrático.

O controle social não deve ser efetuado apenas pelos instrumentos e mecanismos clássicos, embora não se refute a ideia de que este é imprescindível para a concussão de implemento de políticas públicas que contemple a participação efetiva dos cidadãos - que em última instância, são os destinatários, sujeitos e mantenedores desta política – cabendo ser-lhes fornecido o direito (garantia, premissa, opção) de manifestação sobre a manutenção do benefício fiscal em detrimento de um serviço que deveria ser-lhe prestado pelo Estado.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a pesquisa, acredita-se se ter permitido verificar que urge a necessidade de existência de uma efetiva conversa entre Direito e Economia, sob o ponto de vista da legalidade, das políticas públicas e dos objetivos para os quais elas são pensadas/implementadas. Assim se afirma, mormente se considerado que um Estado atualmente em crise financeira precisa caminhar cada vez mais no rumo de uma maior participação da sociedade, em busca de uma efetiva democracia (sem adentrar-se no mérito do conceito de crise financeira, eis que não objetivado tal intento na pesquisa).

Ao analisar-se a questão da renúncia, como elemento fiscal-tributário, que intervém na economia e que causa efeitos houve a preocupação com sua eficácia e nos reflexos sobre o governo e sobre os anseios sociais.

Surgiram os questionamentos e foi-se à busca por respostas:

A concessão do dito benefício – *à luz da legislação* -, é feito de forma responsável?

E, essas concessões, afetam a governabilidade?

Ainda: a concessão continuada de renúncia continuaria a apresentar eficácia no sentido de estímulo à setores da economia/mercado e permitiria a atingimento do bem-comum?

Adentrando ao objeto de estudo para na economia, com o viés dos institutos relacionados à renúncia fiscal, pelo breve levantamento histórico sobre tais elemento, houve revisitação do período histórico entre meados de 70 até o início do Século XXI (estendendo a pesquisa histórica até o ‘contemporâneo’, em acepção *imperfeita* do vocábulo, 2015) e, imiscuiu-se, neles, os sentidos de ‘controle social’ e de gestão pública.

Assim, como resultado, paralelamente, dialogou-se entre todos estes institutos de Economia, Direito e de caráter social, com a finalidade abordar a renúncia como política pública e como elemento de controle social.

E, neste viés, necessário se fez verificar a existência, a evolução, seus valores e a necessidade de acompanhamento e avaliação por parte do governo e da sociedade, do ponto de vista da legislação em vigor, para entender esse mecanismo, *sim*, como forma de intervenção estatal no domínio econômico e na extrafiscalidade do tributo (prisma de instrumento útil para uma política de fomento ao desenvolvimento socioeconômico, na persecução do Estado ao atingimento dos objetivos fundamentais, estabelecidos constitucionalmente e desejados nos planos governamentais).

A ideia foi a de esboçar arrazoado que permitisse compilar ideias, no que pertine à renúncia fiscal, para observá-la de perspectivas históricas, conceituais e legais para, então,

entender suas causas e suas consequências (que atingem o ente público, indiscutivelmente, e que também produz efeitos diretos no setor privado - como concorrência empresarial e na alocação de investimentos).

Após todas estas considerações, pode-se visualizar a noção de controle (social), como função administrativa, interessante para aferição da eficácia das ações e finalidade/alcance de atos do Poder Público - resultante em, novamente breve, análise sobre a evolução do controle na administração pública e racionalizando sobre a noção “accountability” no controle social – à guisa de concluir o controle de legalidade e mesmo o contábil/financeiro, caso o resultado não seja avaliado e explicitado publicamente com clareza a todos aquele que, em última instância, é o destinatário do serviço: o povo.

Daí, os questionamentos seria respondidos da seguinte forma:

A concessão do dito benefício – *à luz da legislação* -, é feito de forma responsável?

Resposta: sim e não! Sim, porque se inicia o pensamento acerca do bem comum e dentro do que diz a legislação, sendo, todavia, por fatores diversos – e, por vezes, alheios aos anseios sociais – desvirtuados e não gerando o retorno coletivo esperado. A chamada contraprestação não se faz presente,. Assim, há o início adequado, dentro do previsto legalmente, mas, não, não se geram os resultados desejados (circulação de riquezas, estímulos à produção e, menos ainda, retorno social)

E, essas concessões, afetam a governabilidade?

Resposta: sem sombra de dúvidas, ainda que a numerização destes resultados dependessem de uma pesquisa ainda mais aprofundada. As concessões são atos governamentais, mas que, por razões diversas e não abordadas (o tema da pesquisa foi outro, embora, por eles, tangenciassem), prescindem de controle pelos setores do poder público. E assim o é pelo fato de que é inerente o dever de prestar contas dos atos de gestão pública. Informar aos cidadãos, dar transparência aos atos de gestão, divulgar com clareza os resultados é pertencente ao ato de ‘fazer parte da estrutura governamental’, até por medida de atenção do princípio da eficiência (art. 37, da CF/88), eis que há intuito de preparar o Estado para a administração gerencial e inserir novas possibilidades de maior controle social dos recursos públicos.

Ainda: a concessão continuada de renúncia continuaria a apresentar eficácia no sentido de estímulo à setores da economia/mercado e permitiria a atingimento do bem-comum?

Resposta: acredita-se que não!

No caso da renúncia fiscal parece ser insuficiente saber o montante em que esta é operada (como pensado inicialmente) e continuar a concedê-la que houver necessidade de recursos.

É preciso mais: avaliar efetivamente os resultados econômicos e sociais, fazer uma relação de custo/benefício para que se possa informar – objetiva e cristalinamente - a sociedade, fornecendo-lhe argumentos para que a mesma tenha condições de opinar (ou mesmo decidir!) sobre a manutenção da política adotada e em exercício.

Neste sentido, a importância do controle social. Pela informação, a sociedade deve, sim, *permissa máxima vênia aos entendimentos em contrário*, ser capaz de manifestar sua opinião acerca de quais tipos de benefícios oferecer, além de quais os setores econômicos e regiões geográficas a serem beneficiados – por mais utópico que se possa parecer ao fazer tal assertiva. Dessa forma, conclui-se que, não basta, ao governo, opinar e decidir, por exemplo, sobre o setor a ser beneficiado. É imprescindível participação na escolha de qual segmento deverá ser incentivado: se a grande, média, pequena ou microempresa, por exemplo. Relegar tal tarefa à cargo de decisão de políticos e burocratas não demonstra civilidade, atenção ao dever social e nem se coaduna como qualidades de um regime que se diz ser ‘realmente’ democrático.

O controle social não deve ser efetuado apenas pelos instrumentos e mecanismos clássicos, embora não se refute a ideia de que este é imprescindível para a concussão de implemento de políticas públicas que contemple a participação efetiva dos cidadãos - que em última instância, são os destinatários, sujeitos e mantenedores desta política – cabendo ser-lhes fornecido o direito (garantia, premissa, opção) de manifestação sobre a manutenção do benefício fiscal em detrimento de um serviço que deveria ser-lhe prestado pelo Estado.

Sem ter tido a ousadia de ter-se esgotado o tema, vez que, no mínimo, polêmico, interdisciplinar, multifacetado e ‘dinâmico’, acredita-se, pois, ter-se defendido, de forma clara, a ideia de que é perfeitamente plausível a existência de uma efetiva conversa entre Direito e Economia (ou, se melhor colocado, entre Legislação, Políticas Públicas e Sociedade), sobre a renúncia fiscal como instrumento válido de intervenção na economia (sem dúvida, mas que, mal utilizado pode afetar a governabilidade), desde que respeitados os limites legais, com caráter de elemento de controle social.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 32, n. 88, abr./jun. 2001.
- ÁLVAREZ, Manoel et al. In: FREITAS, Vladimir Passos de. (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: RT, 1999.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003..
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3. ed. aum. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Forense, Rio de Janeiro: Forense, 1998-2001.
- _____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARACHO, Maria Amarante Pastor; FELIX, Luiz Fernando Fortes. **Renúncias fiscais**: o segmento cultural numa abordagem comparativa. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, Centro de Estudos Históricos e Culturais, 2002. Cadernos do CEHC. Série Cultura, n.6.
- BARZOTTO, Luís Fernando. **O positivismo jurídico contemporâneo**: uma introdução a Kelsen, Ross e Hart. São Leopoldo: EdUnisinos, 1999. 152 p.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.
- BOBBIO, Nobberto. **As Ideologias e o Poder e Crise**. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1998.
- _____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 5. ed. Brasília: UNB, 1994.
- BOLNICK, Bruce. **Effectiveness and economic impact of tax incentives in the SADC Region**. Technical Report. Submitted to USAID/RCSA by Nathan-MSI Group. February 2004. Disponível em: <http://www.fiscalreform.net/library/pdfs/tax_incentives_bolnick.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2015.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.
- BOTELHO, Werther. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte. Editora Del Rey, 1994.
- BRASIL, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Orçamentos da União exercício financeiro 2011**: projeto de lei orçamentária. Brasília, 2010. p. 22. Disponível em: <<http://www.jb.com.br/economia/noticias/2012/08/27/projecao-do-pib-2012-recua-para-173-aponta-focus/>>. Acesso em: 27 ago. 2015.
- BRASIL. Constituição, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. 27. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

BRASIL. **Lei complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/federativo>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar n.º. 24, de 7 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 15 jan. 2016.

BRASIL. **Lei complementar n.º. 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto aos Estados e Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências. Brasília, 1996. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 jan. 2016.

BRASIL. **Lei n.º. 4.320 de 17.03.1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 jan. 2016.

BRASIL. **Lei n.º. 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Código tributário nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 jan. 2016.

BRASIL. Leis, decretos, etc.. ; CARRAZZA, Roque Antonio; FRANCO, Vera Helena de Mello (Org.). **Código Tributário Nacional, Código Comercial, Código Civil (Excertos), Legislação Tributária e Empresarial**, constituição federal. 11. ed. rev. ampl. atual. 2009 São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. 1631 p.

BRASIL. Leis, Decretos, etc.. **Código tributário nacional e Constituição federal.** 41. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. xxxix, 644, 164 p.

BRASIL. Leis, decretos, etc.. **Constituição da República Federativa do Brasil:** texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas emendas constitucionais ns. 1/92 a 64/2010 e pelas emendas constitucionais de revisão ns. 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal. Secretaria Especial de Editoração e Publicações, 2010. 102 p.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Política econômica e reformas estruturais.** Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br>. Acesso em 23 jan. 2016.

BRASIL. Ministério da Justiça. Conselho Administrativo de defesa Econômica –

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º. 2.056/MS**, Tribunal Pleno. Requerente: Confederação da Agricultura e Pecuária - CNA. Requerido: Governador do Estado do Mato Grosso do Sul - MS. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJe n.º. 082. Divulg. 16 ago. 2007. Brasília - DF. Public. Ement Vol-02285-02. p. 365 - RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Processo TC- 001.474/2000-0 - Tomada de Contas Especial.** Ré: Norma Bengell. Brasília, 15 de maio de 2002, Disponível em: <http://integracao.fgvsp.br/ano5/15/anexonoticia.htm>> Acesso em 26 jan. 2016.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo : Saraiva, 1993.

CAMPOS, Ana Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, FGV, 24(2), fev./abr./1990.

CANOTILHO, J .J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1992.

CONSEJO CIENTÍFICO DEL CLAD. **La Responsabilización en la Nueva Gestión Pública Latinoamericana**. Buenos Aires: CLAD: BID: EUDEBA, 2000. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/clad/unpan000178.pdf>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

CARRASQUEIRA, Simone de Almeida. **Investimentos das Empresas Estatais e Endividamento Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

CASTILHO, Paulo César Bária de. **Confisco Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA; São Paulo: FUNDAP, 1998.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**: delineamentos de uma teoria. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**: abordagens prescritivas e normativas da administração. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1987.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**: sinopses jurídicas. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. São Paulo: RT, 1992.

CONSEJO CIENTÍFICO DEL CLAD (estudio coordinado por el). **La Responsabilización en la Nueva Gestión Pública Latinoamericana**. Buenos Aires: CLAD: BID: EUDEBA, 2000. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/clad/unpan000178.pdf>>. Acesso em 25 fev. 2016.

DENARI, Zelmo. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, São Paulo, v. 4, 1978.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Forense, 1996.

DINIZ, Maria Helena **Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 150 p.

_____. **Código Civil anotado**. 8. ed. Atualizada de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10406, de 10.1.2002). São Paulo : Saraiva, 2002. 1526 p

EVERARDO propõe revisão da renúncia fiscal. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 20 set. 2000. Disponível em: <<http://www.estado.com.br/editorias/2000/09/20/pol115.html>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

FÉLIX, Luiz Fernando Fortes. **A política de incentivos e benefícios fiscais estaduais à indústria automobilística sob o escopo da análise custo-benefício e da guerra fiscal**. Monografia (Curso Superior de Administração Pública) – Escola de Governo, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Remissão e Anistia Fiscais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, p.80-83, out./dez. 1995.

FIORI, Tomás P. **Economia política no desenvolvimento regional do Rio Grande do Sul após a Constituição de 1988**: uma abordagem “possibilista”. 2015. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/132895/000981200.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 25 mar. 2016

FONTE, Felipe de Melo. **A intervenção judicial no âmbito das políticas públicas orientadas à concretização dos direitos fundamentais**. 2009. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/dissertacao___a_intervencao_judicial_no_ambito_das_politicas_publicas_orientadas_a_concretizacao_dos_direitos_fundamentais..pdf>. Acesso em: 20 fev. 2016.

FREITAS, Juarez **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3. ed.atual.ampl. São Paulo : Malheiros, 2004. 367 p

_____. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed.rev.ampl. São Paulo : Malheiros, 2004. 328 p.

FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas técnicas para o trabalho científico**. Explicação das Normas da ABNT. 13. ed. Porto Alegre: s. n., 2004. 185 p.

FURTADO, Luiz Roberto Fortes. **Um novo conceito em análise de obras públicas com relação à Lei de Responsabilidade Fiscal**. Palestra proferida na SEAERJ. Rio de Janeiro, setembro de 2002.

GIAMBIAGI, Fábio. **A economia brasileira nos anos 90**. Rio de Janeiro: BNDES. 1999.

_____. **Brasil Globalizado**: o Brasil em um mundo surpreendente. Rio de Janeiro: Elsevier. 2008. 388 p.

_____. **Economia brasileira contemporânea**. Rio de Janeiro: Elsevier. 2005.

_____. **Finanças públicas: Teoria e prática no Brasil.** 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2011.

GIAMBIAGI, Fábio; MOREIRA, Maurício Mesquita (Org). **E economia brasileira nos anos 90.** 1999. Disponível em:

<https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/2972/1/1999_A%20economia%20brasileira%20nos%20anos%2090_P.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2016.

GIFFONI, Leo Francisco. **O Federalismo e o pêndulo de repartição de competências na Constituição de 1988.** Artigo. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em:http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2010/trabalhos_12010/leogiffoni.pdf. Acesso em: 16 mar. 2016.

GOMES, Orlando. **Obrigações.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988. 250 p.

GRECCHI, Alice. **A garantia dos Direitos Sociais: a tributação e o agir fiscal.** São Leopoldo: s.n.. 1999. 179 p. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Ciências Jurídicas, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 1999.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico.** São Paulo: Rideel, 1995. 551 p.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: O gasto tributário no Direito Brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil.** 3. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983. 419 p.

JAMES, Sebastian. **Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications.** Washington: World Bank, dezembro 2009. Disponível em: <http://ssm.com/abstract=1540074>.

KILSZTAJN, Samuel. **Déficit e dívida pública.** São Paulo: EDUC, 1996. 86 p.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública.** Teoria e Prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KREBS, Pedro da Silva. A (ir)responsabilidade penal dos entes públicos. **Estudos Jurídicos,** São Leopoldo , v. 33, n. 87 , p. 5-17, 2000.

LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos.** 6. ed.rev.ampl. São Paulo : Atlas, 2001. 219 p.

LEITE SÁ, Cláudia Wirz; MEDEIROS, Janann Joslin. Fatores que influenciam as estratégias empresariais de Investimento Externo Direto em países emergentes. In: Workshop sobre Internacionalização de Empresas. **Revistas Gerenciais,** São Paulo, v. 6, n. 1, p. 45-53.

Disponível em:

<http://portal.uninove.br/marketing/cope/pdfs_revistas/revistagerenciais/rgerenciais_v6n1/rgerenciaisv6n1_3d11.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2015.

LEMGRUBER, Andréa Teixeira. **O Fenômeno da Competição Tributária: Aspectos Teóricos e uma Análise do Caso Brasileiro.** Monografia: IV Prêmio de Monografia do Tesouro Nacional, Brasília, 1999. Disponível em:

<http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN/IVPremio/financas/1tefpIVPTN/ResumoPTN1tefp.htm>. Acesso em 20 jan. 2016.

LUKIK, Melina Rocha. **Planejamento Tributário**. Apostila. 2014. Disponível em: <<https://www.passeidireto.com/arquivo/6455508/apostila-planejamento-tributario-fgv-2014---melina-de-souza-rocha-luckic/38>>. Acesso em: 15 abr.2015

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; COSTA REIS, Heraldo da. **A Lei 4320 comentada**. 29. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MACIEL, Pedro Jucá. **ICMS: um retrato da economia brasileira em 2015**. Artigo. 2016. Disponível em: <<http://pedrojucamaciel.com/icms-um-retrato-da-economia-brasileira-em-2015-folha-de-sao-paulo-1712016/>>. Acesso em 28 mar. 2016.

MARIANO, Karina L. Pasquariello; MARIANO, Marcelo Passini. **Uma Interpretação do Conceito de Estado Subnacional à Luz das Teorias de Relações Internacionais**. 2002. Disponível em: <file:///C:/Users/V%C3%A2nia/Downloads/sbs2003_gt01_karina_mariano.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2015.

MARINS, James; VIEIRA, Gláucia. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 2. ed. revista, atualizada e aumentada. São Paulo : Dialética, 2002.

_____. **Processo Tributário**. Curitiba: Juruá, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2. 550 p.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. 342 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**, 21. ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Barão. **O Espírito das Leis: as formas de governo; a federação; a divisão dos poderes; presidencialismo versus parlamentarismo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. 231 p.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 2 ed. São Paulo : Atlas. 2003. 2924 p.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A transferência do Pedágio, uma injusta e ilegítima concessão. **Revista Dialética de Direito Tributário** n°. 12. São Paulo: Oliveira Rocha. 2002.

_____. **Compêndio de Direito Tributário**. 5ª ed. Vol.1. São Paulo: Forense, 1996. 2v.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal – Finanças Públicas Democráticas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MUSGRAVE, Richard A., Musgrave, Peggy. **Finanças Públicas: teoria e prática**. São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1980.

NASCIMENTO, Carlos Valder do et al. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Org.) São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. **Curso de Direito Tributário**: para os cursos de Direito, Economia, Administração e Ciências Contábeis. Rio de Janeiro: Forense, 1999. XVII.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Comentado**: decreto n.º 70.235/72 e 9.784/89. São Paulo: Dialética. 2002. 543 p.

NOGUEIRA, Alberto. **O Devido Processo Legal Tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro : renovar. 1997. 232 p.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, 1976.

NUNES, Cleucio Santos. **Teoria e Prática do Processo Tributário**. São Paulo: Dialética. 2002. 335 p.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de, e Horvath, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: RT, 2000.

OLIVEIRA, José Márcio Rocha de. **Renúncia fiscal e controle social**: uma breve análise do caso de Minas Gerais. Monografia. 2003. Disponível em: http://www.cge.mg.gov.br/images/documentos/renuncia_fiscal_controle_social.pdf. Acesso em: 10 set. 2015.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: certidões negativas de débito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **A Reforma do Estado dos anos 90**: Lógica e mecanismos de controle. Cadernos MARE da Reforma do Estado n.º. 1, Brasília, MARE, 1997. Disponível em: http://www.bresserpereira.org.br/papers/1998/A_reforma_do_Estado_dos_anos_90.pdf. Acesso em: 10 fev. 2016.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. 295 p.

PORSSE, Alexandre Alves. **Competição tributária regional, externalidades fiscais e federalismo no Brasil: uma abordagem de equilíbrio geral computável**. 146 p. Tese (Doutorado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. **O IPI ao alcance de todos**, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

RESTON, Jamil. **O Município para Candidatos**. 4 ed. Rio de Janeiro, IBAM, 2000

RIANI, Flávio. **Economia do setor público** – uma abordagem introdutória. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Governo e o sistema tributário: reflexões sobre o caso brasileiro. **Revista Tributação em Revista**, UNAFISCO, abr./maio/jun. 1998.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo : Dialética. 1998. v. 03.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 13. ed. RJ: Renovar, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Raimundo Francisco. **A concessão e a revogação de isenções do ICMS à luz do princípio da estrita legalidade tributária**. Monografia (Especialização) – Instituto de Educação Continuada - IEC / PUC-MINAS, Belo Horizonte, 1999.

_____. **Benefícios fiscais: quem ganha e quem perde**. In: SEMINÁRIO ESTADUAL DO FISCO MINEIRO. Déficit público: Minas tem solução? Resenha. Belo Horizonte, 2002.

TAVARES, Mauro Calixta. **Planejamento estratégico: a opção entre sucesso e fracasso empresarial**. São Paulo: Editora Harbra, 1991.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. **Lei de Responsabilidade Fiscal: comentada artigo por artigo**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: NDJ, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, v. 5., 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000,

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Fundamentos constitucionais do direito ao ressarcimento do indébito tributário”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 27, São Paulo: Dialética, p. 50-62, mar. 1999.

_____. **Comentários aos novos dispositivos do CTN: A LC 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de Direito Tributário: parte geral**. 16. ed. Porto Alegre: Sulina, 1999.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Brasília, texto para discussão n°. 500, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 1997. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0500.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2015.

WATANABE, Ippo. **Manual de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo : Juarez de Oliveira, 1999.

WATANABE, Marta. **Guia Valor Econômico de disputas tributárias**. São Paulo: Globo, 2003.

ZEE, Howell H.; STOTSKY, Janet G.; LEY, Eduardo. Tax incentives for business investment: A primer for policy makers in developing countries. **World Development**, Vol. 30, Nº 9, p. 1497-1516. Great Britain: Elsevier Science, 2002. Disponível em: <<http://www.elsevier.com/locate/worlddev>>. Acesso em: 22 mar. 2016.