

Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal

Marcelo Guerra Martins

Resumo: Benefícios fiscais concedidos sem critérios objetivos ou em atendimento a interesses políticos questionáveis quase sempre geram muito mais prejuízos do que benefícios à sociedade. Com efeito, esses benefícios representam um gasto público indireto, uma vez que o Estado deixa de receber as quantias a que teria direito caso o benefício não existisse. A Lei de Responsabilidade Fiscal, através de diversas condições, regras e restrições, tenta coibir a prevalência de pressões políticas ou não a coincidência com o interesse público nas concessões dos benefícios fiscais. O tema é de suma importância, ressaltando-se que no ano de 2012 o valor dos benefícios da União foi estimado em R\$145.977.475.125,00, o que equivale a 3,22% do PIB para o período. A importância se acentua ainda mais se for considerado que houve um acréscimo sensível no valor dos benefícios fiscais nos últimos anos.

Palavras-chave: Benefícios fiscais. Gasto público indireto. Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira.

Sumário: **1** Introdução – **2** A Lei de Responsabilidade Fiscal e sua importância – **3** Renúncia de receita como instrumento da extrafiscalidade – **4** Modalidades de renúncia de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal – **5** Renúncia de receita (benefício fiscal) como gasto tributário – **6** Requisitos da renúncia de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal – **7** Conclusões – Referências

1 Introdução

A história demonstra que as comunidades humanas organizadas sempre procuraram satisfazer suas necessidades coletivas por meio de contribuições (usualmente devidas em bens *in natura*) exigidas de modo compulsório, não raro pelo uso da força bruta e saques contra os perdedores das batalhas. De fato, a antiguidade do fenômeno é noticiada por Carvalho (2012, p. 33) ao aduzir que as referências mais antigas acerca da tributação datam de cinco mil anos, na Suméria.^[1]

Porém, a figura do tributo tal como visualizada hoje, ou seja, como uma prestação obrigatória devida em dinheiro e não oriunda de ato ilícito aparece somente muitos séculos depois, mais precisamente com a formação do Estado Moderno (século XVIII), momento em que o poder político passou a se concentrar em torno do rei (TORRES, 1991, p. 02).

Não obstante essa mudança de concepção para considerar o tributo como uma prestação predominantemente pecuniária, fato é que os pobres pouco ou nada perceberam, eis que quase sempre permaneceram sob o jugo de gravames abusivos, iníquos ou escorchantes. Com efeito, antes da Revolução de 1789, nada menos do que 80% da renda dos camponeses franceses se destinava ao pagamento de tributos.

Nesse campo, conforme Huberman (p. 135), “Não é de se espantar que uma má colheita os deixasse à beira da fome. Nem que muitos dos seus vizinhos vagassem pelas estradas como mendigos famintos”.

A passagem do século XVIII para o XIX marca, no que tange às finanças públicas, a transição do Estado Patrimonial para o Estado Fiscal de Direito, ocasião em que, segundo assevera Torres (1991, p. 121), a “fiscalidade privada desaparece, e o tributo cobrado pelo Estado deixa de emanar de relações de privacidade e ingressa na esfera da publicidade”.

Os tributos ganharam vertiginosa importância no século XX após os anos 1920, com a instauração do chamado *welfare state* (o Estado do bem-estar social). Nesse tema, Fukuyama (2005, p. 18) informa que “Enquanto os setores estatais consumiam, no início do século, pouco mais de 10% do produto interno bruto (PIB) na maior parte dos países europeus e nos Estados Unidos, nos anos 80 eles consumiam quase 50% (70% no caso da Suécia social-democrata)”.

Portanto, com tantas responsabilidades a cumprir (no caso do Brasil, basta rápida leitura no preceituado pelos arts. 21 e 23 da Constituição de 1988 para tomar ciência da amplitude das competências estipuladas pelo constituinte), resta fora de dúvida a importância de o Estado promover meios que garantam a regularidade do abastecimento financeiro de seus cofres, sob pena de literalmente parar.

Contudo, em diversas ocasiões, por questões econômicas, políticas ou sociais, o Estado não exerce sua competência tributária à plenitude, de modo a conferir a determinados contribuintes uma oneração fiscal mais arrefecida.

Os motivos para tal atitude são muito variados. Entra em cena aqui o cada vez mais admitido caráter extrafiscal de certos tributos, cuja intensidade pode ser ajustada como meio para estimular ou inibir comportamentos dos sujeitos passivos. Então, em tais circunstâncias, espera-se que os reflexos econômicos e sociais oriundos da tributação amainada sobressaiam-se sobre o volume de recursos que poderia ter sido arrecadado.

No entanto, se o regular funcionamento do Estado depende da entrada ininterrupta de recursos financeiros em seus cofres, é necessário considerar que os mecanismos de abrandamento fiscal não podem ser empregados indiscriminadamente, uma vez que, em resumo, os benefícios fiscais equivalem a verdadeiras despesas públicas, ao menos no que tange aos respectivos efeitos.

É preciso que do arrefecimento fiscal sobressaia algum ganho coletivo, mesmo que no longo prazo, ainda que não seja simples executar esse juízo de custo-benefício. Nesse campo, papel de relevo é desempenhado pela Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), com certeza um dos diplomas normativos mais importantes para o tratamento das finanças públicas no Brasil.

É o que será tratado neste texto, ou seja, o atual regime jurídico das renúncias de receitas e os reflexos de tais atos vistos como equivalentes às despesas públicas, mesmo que juridicamente não ostentem tal denominação.

2 A Lei de Responsabilidade Fiscal e sua importância

Foi somente com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal que o Brasil passou a contar com um instrumento legal que estipulasse, de maneira clara e inequívoca, regras voltadas a impedir o desequilíbrio orçamentário dos entes federativos. Também não havia mandamentos incisivos que

os obrigassem a edificar, com precisão, objetivos e metas a serem perseguidos por meio de planejamento, de maneira a minimizar o desperdício dos preciosos recursos públicos.

Em adição, era bastante incompleta a legislação que regulava as periódicas prestações de contas à sociedade, o que ofuscava o controle social sobre a execução do orçamento e, por conseguinte, facilitava a criação de leis orçamentárias não congruentes com as necessidades mais prementes do país.

A sistemática criada pela Lei Complementar nº 101 procurou minimizar essas deficiências. Não se pode esquecer que recursos públicos sempre são preciosos e assim devem ser tratados. É que, se, de um lado, permitem o funcionamento do Estado, de outro, é preciso ter em mente que não é possível produzir riqueza *ad infinitum*, ou seja, sempre há um limite na capacidade da sociedade financiar o Estado. Por conseguinte, é indispensável que a gestão fiscal seja responsável, equilibrada e planejada.

Nesse contexto, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece grandes grupos de ações ou medidas a serem implantadas pelos entes obrigados, conforme estipulado em diversos dispositivos espalhados por seu texto.

Uma das principais preocupações é evitar que os gastos públicos superem o volume das receitas. Quando isso ocorre quebra-se o equilíbrio orçamentário, situação que foi receitada e aplicada a partir da década de trinta do século XX como medida apta a reerguer muitas economias que à época se encontravam em recessão.

Porém, a aplicação não cautelosa dessa ferramenta redundou num processo inflacionário crônico em vários países, principalmente naqueles que simplesmente imprimiram mais moeda para saldar seus compromissos sem que houvesse lastro real em bens e riquezas geradas pela sociedade.

Eventualmente, por curtos períodos poder-se-ia admitir a ideia como válida, ainda mais se o déficit de um ou poucos exercícios financeiros puder ser compensado com o superávit dos seguintes, resultando, destarte, em um equilíbrio orçamentário sob longo prazo.

No entanto, a experiência mostrou que a manutenção das finanças públicas em déficit por longo tempo redundava em inflação, crise de dívida, necessidade de se decretar moratória com inevitável e consequente recessão econômica. É o que ocorreu, por exemplo, com vários países da América Latina nas décadas de 1970 e 1980, inclusive o Brasil.

Aliás, "A década de 1980 é conhecida no Brasil como a 'década perdida' em função da drástica redução das taxas de crescimento do PIB, num contexto de uma inflação que, na segunda metade da década, estava claramente assumindo ares de um processo hiperinflacionário" (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011, p. 83).

Com efeito, a conta pela indisciplina fiscal é cara e, em regra, bastante dolorosa ao povo. Infelizmente, parece que a lição dos latino-americanos não foi plenamente apreendida em outras regiões. A demonstrar, estão as notórias dificuldades enfrentadas pela Grécia, Espanha e Itália nesses anos de 2011 e 2012.

O planejamento é outra preocupação do sistema implantado pela Lei Complementar nº 101. É fato que "uma administração caótica só chegará a um resultado esperado por uma coincidência de

fatores, e ainda assim com elevado desperdício e uma baixa relação custo-benefício — em desacordo, portanto, com o princípio da eficiência previsto no art. 37, *caput*, da Constituição” (CONTI, 2010, p. 41).

Também há vários limites e condições no que se refere à renúncia de receitas, despesas com pessoal, seguridade social, endividamento público e concessão de créditos e garantias, na intenção de impedir o engessamento da capacidade estatal de investir em áreas estratégicas, como a infraestrutura, cuja incipiência estrangula o desenvolvimento econômico.

Anote-se, ainda, que a Lei de Responsabilidade Fiscal aperfeiçoou a transparência financeira estatal ante o aumento do número de mecanismos que compõem as divulgações públicas de resultados, com destaque para o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, o Relatório de Gestão Fiscal e a Prestação Anual de Contas ao Tribunal de Contas.

Fica claro, portanto, que o sistema de responsabilidade fiscal, erigido pela Lei Complementar nº 101/2000, se coloca como uma notável conquista da sociedade brasileira. Segundo Tollini e Afonso (2010, p. 79), essa lei “é reconhecida internacionalmente como um caso de sucesso nesse tipo de legislação, um divisor de água na história fiscal do setor público em favor de maior disciplina fiscal, em especial dos governos estaduais e municipais”.

Assim, as regras mestras do sistema de responsabilidade fiscal brasileiro devem ser severamente protegidas contra ataques oportunistas, isso é, tentativas que surgem aqui e acolá de flexibilização dos limites de gastos e do endividamento público, ou mesmo de afrouxamento dos modos de controle e prestações de contas à sociedade.

3 Renúncia de receita como instrumento da extrafiscalidade

As renúncias de receita encontram-se dentro do espectro normativo que tem por finalidade incentivar ou inibir comportamentos econômicos que o legislador entende como desejáveis ou não. Logo, em tais casos, não há uma determinação ou mesmo uma proibição expressa para que certas atividades ocorram ou cessem.

Na lição de Schoueri (2005, p. 43-44), esse tipo de norma se caracteriza como dispositiva na medida em que o “agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador”.

A partir da concepção do *welfare state*, isso é, a partir do final da década de 1920, normas com tais características passaram a ser muito comuns principalmente em áreas como a tributação, sendo certo que, por meio do sistema impositivo, o Estado atua efetivamente sobre a ordem econômica e social, tentando moldá-la segundo os desígnios constitucionais.

Desse modo, a antes tradicional finalidade precipuamente fiscal dos tributos, até então vistos como ferramentas para o sustento exclusivo das despesas estatais típicas,^[2] passa a repartir cada vez mais espaço com a extrafiscalidade, aceitando-se a instituição de exações muito mais vocacionadas a induzir comportamentos do que representar fonte substancial de receita, conforme narra Falcão (1981, p. 47-48).

Evidentemente, mesmo no século XIX e início do XX, a tributação continha certa dose de extrafiscalidade, mas tal fenômeno era encarado como mero efeito colateral do sistema, nunca como algo desejável. É que, segundo explica Nabais (2005, p. 420), “toda fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade. Isto mesmo quando a extrafiscalidade esteve de todo ausente dos propósitos do legislador fiscal ao moldar a disciplina dos impostos”.

E, no campo da extrafiscalidade, o primeiro destaque fica com os vetustos tributos aduaneiros, que, aliás, já eram praticados há mais de 2000 anos pelos Romanos por meio da imposição da *portorium* sobre produtos diversos que transitassem pelas fronteiras do Império (SIDOU, 1978, p. 24). Aliás, segundo Baleeiro (1998, p. 190-191), essa exação se mostra como “Uma das mais antigas aplicações do imposto para desempenho de funções extrafiscais”.

Em termos práticos, é possível recordar que, dentro da política econômica levada a efeito no início dos anos 1990, afrouxaram-se algumas barreiras fiscais que conferiam proteção a certos segmentos da indústria nacional.

Narra Keller (p. 16) que uma das regiões mais afetadas foi a do polo industrial de Americana, no Estado de São Paulo. Nessa época, em vista dos tecidos sintéticos que começaram a chegar da China a preços muito menores do que os empresários brasileiros poderiam praticar, muitas tecelagens fecharam suas portas, gerando elevado desemprego na região.

Sem dúvida, esse foi um efeito econômico inicialmente nefasto, diretamente causado por normas jurídicas que reduziram as barreiras de importação dos tecidos. Contudo, é interessante notar que, após certo tempo, esse primeiro e imediato efeito acabou por servir de estímulo para que as empresas que sobreviveram à intempérie tomassem medidas para aumentar sua produtividade, com a modernização de seus parques e melhora no gerenciamento de recursos humanos e financeiros para fazer frente à concorrência estrangeira, fato que também é narrado por Keller (p. 18 *et seq.*).

Ora, se recuperação ocorreu, é porque a indústria local obteve êxito em praticar preços que conseguiram competir com os materiais importados, donde se pode considerar consolidada a criação de melhores condições de compra para as confecções e demais agentes da cadeia produtiva e, em última instância, ao consumidor final.

Ocorrências tais não são propriamente raras na maioria dos sistemas econômicos, principalmente naqueles inspirados pelos princípios da livre-iniciativa e liberdade concorrencial, como é o caso do brasileiro. Em termos coletivos, percebe-se que cada ameaça ou obstáculo é capaz de resultar no desaparecimento de alguns agentes do mercado com consequências sociais nocivas (*v. g.* desemprego, queda na arrecadação fiscal).

Todavia, em contrapartida, decorrido certo interregno, segue-se uma adaptação dos que lograram permanecer ativos, com o restabelecimento ou mesmo a superação do patamar anterior. É o que Schumpeter (1961, p. 108) denomina de destruição criadora.

Inegavelmente, no caso dos tecidos sintéticos, o imposto de importação, utilizado em sua versão extrafiscal máxima, desempenhou papel de escol no desempenho econômico de Americana.

Outra possibilidade é, a partir do alívio fiscal a certas atividades, estimular a fixação de empresas

em localidades economicamente mais atrasadas, de modo a promover a criação de empregos, o crescimento da economia local e, por conseguinte, a melhoria das condições de vida da população. Exemplo clássico é a Zona Franca de Manaus, que teve por objeto a instituição de um polo industrial em plena floresta amazônica.

Portanto, se “o uso do instrumento tributário em sentido extrafiscal não só é legítimo constitucionalmente, mas tornou-se um dever constitucional do Estado” (SCHOUERI, 2005, p. 88), a regulação normativa da renúncia de receitas é fundamental para garantir que esse instrumento não seja empregado de modo nocivo aos interesses maiores da sociedade.

4 Modalidades de renúncia de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal

O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal elenca as modalidades de renúncia de receita, conforme a seguir indicado.

4.1 Anistia

Pela anistia, há exclusão da parcela do crédito tributário referente às multas e outras penalidades pecuniárias, encontrando-se regulamentada nos arts. 180 a 182 do Código Tributário Nacional (CTN). Logo, a anistia corresponde a um perdão legal, mas abrange apenas os valores das sanções aplicadas em vista de alguma ilicitude cometida. Destarte, a obrigação principal permanece hígida na anistia.

4.2 Remissão

Remissão significa o perdão integral da dívida, abarcando o principal mais os acessórios ao débito como multa e juros. É uma das causas de extinção do crédito tributário, repousando sua disciplina nos arts. 156, IV e 172, ambos do CTN. Como exemplo, cita-se o art. 14 da Lei nº 11.941/2009, cuja redação determina:

Ficam remitidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais).

4.3 Subsídio

O subsídio implica na transferência de recursos públicos a terceiros, em regra, com finalidade de “baratear o preço de determinados produtos, beneficiando o consumidor e quase sempre é concedido às empresas públicas ou privadas de caráter *industrial, comercial, agrícola e pastoril*” (AGUIAR, 2011, p. 81).

Noutras hipóteses, o subsídio pode assumir um caráter de auxílio a entidades filantrópicas ou mesmo a pessoas em desvalida situação econômica.

Assim, em termos estritamente técnicos, o subsídio não revela natureza de uma renúncia de receita, mas se mostra como uma típica despesa pública. Contudo, sob uma ótica pragmática, o efeito é idêntico, ou seja, ônus financeiros são impingidos ao concedente, motivo que explica sua inclusão no rol do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Exemplo claro de subsídio é o Programa Bolsa Família, instituído pela Lei nº 10.836/2004, destinado às ações de transferência de renda às unidades familiares que se encontrem em situação de extrema pobreza.

4.4 Crédito presumido

O crédito presumido tem por objetivo “ressarcir a carga tributária de acordo com a forma, prazo e condições previstas pelo texto da lei concessora do favor em tela” (AGUIAR, 2011, p. 81). Com isso, alivia-se a intensidade fiscal sobre determinado grupo de operações ou situações referentes ao sujeito passivo.

Como exemplo, menciona-se a Lei nº 9.363/96 que prevê o ressarcimento, às empresas exportadoras nacionais, dos montantes de PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Outro exemplo é o denominado “crédito-prêmio-IPI”, instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69 que também previa restituição de tributos pagos internamente por empresas exportadoras, benefício esse definitivamente extinto em 05.10.1990, segundo decidiu o Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE nº 577.348.

4.5 Concessão de isenção em caráter não geral

Isenção significa o impedimento, por meio de lei, do exercício da competência tributária em certas situações, em face da mutilação de um ou mais aspectos da hipótese de incidência. É o entendimento de parcela significativa da doutrina, com destaque para Costa (2004, p. 718) e Coelho (2000, p. 737). Nessa linha, fatos ou situações que, ordinariamente, seriam tributados, deixam de sê-lo. A disciplina básica da isenção repousa no preceituado pelos arts. 176 a 179 do CTN.

Todavia, o benefício somente será considerado renúncia de receita, para fins do art. 14 da LRF, quando ostentar caráter não geral, isso é, ficar restrito a determinada região do território do ente federativo instituidor ou, ainda, destinar-se a certos contribuintes.

Como exemplo, cita-se a Lei nº 8.989/95 (com a redação dada pela Lei nº 10.754/2003), que dispõe sobre a isenção do IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, desde que a cilindrada do motor não supere dois mil centímetros cúbicos.

Em complemento, conforme pondera Harada (2007, p. 249), caso o benefício atinja uma receita

não tributária, como é o caso das tarifas públicas (v. g. dispensa aos idosos do pagamento de tarifa de transporte coletivo), não se estará diante de uma renúncia regida pelo art. 14 da Lei Complementar nº 101.

4.6 Alteração de alíquota ou de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos

Se a base de cálculo é a medida econômica da hipótese de incidência (coincide, em regra, com o valor econômico envolvido na operação tributada) e se a alíquota, por sua vez, normalmente é um percentual^[3] a ser aplicado sobre a base de cálculo, ambas encontram-se diretamente ligadas ao montante do tributo devido.

Logo, a modificação, mesmo que mínima, seja na alíquota ou na base de cálculo, acaba por refletir diretamente no valor devido pelo contribuinte. E, quando essa modificação minorar a obrigação fiscal de certos e determinados contribuintes, haverá renúncia de receita encampada pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

À semelhança das isenções, caso o alívio fiscal venha a lume sob o caráter geral, não haverá que se falar em renúncia de receita regida pelo sistema da Responsabilidade Fiscal.

4.7 Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado

Trata-se de uma válvula de escape encontrada pelo legislador com finalidade de dificultar eventual burla à maior rigidez imposta à renúncia de receita. Portanto, as hipóteses indicadas no art. 14 da LRF são meramente exemplificativas.

Assim, é qualificado como renúncia de receita qualquer outro arrefecimento fiscal além dos taxativamente nominados pelo art. 14, independente do nome utilizado pelo legislador, desde que exista benefício a contribuintes determinados (v. g. restituição de tributos).

5 Renúncia de receita (benefício fiscal) como gasto tributário

É preciso ter em mente que a renúncia de receita, em verdade, equivale a um gasto público (*tax expenditure*), uma vez que, em último grau, acarreta efeitos muito análogos ao de uma despesa pública. A diferença, em suma, reside no momento em que o tesouro público é afetado.

No caso da despesa, é *ex post*, isso é, recursos que antes adentraram nos cofres estatais saem. Na hipótese de renúncia, é *ex ante*, ou seja, a arrecadação não é plena em vista da renúncia operada. Porém, ao final, em ambos os casos há uma diminuição da capacidade financeira do Estado.

Desse modo, conforme Torres (2010, p. 13), a diferença entre a renúncia de receita (benefício fiscal) e a despesa pública é de mera índole jurídico-formal, o que, por consequência lógica, implica numa identidade pragmática entre ambas.

No entanto, na advertência de Henriques (2009, p. 7): “os benefícios fiscais são aprovados sem limite quantitativo, logo sem nenhum tipo de restrição orçamentária, o que inviabiliza sua comparação com outras medidas de mesmo objetivo em uma análise de custo-benefício. Assim, essa figura diminui o controle do Estado sobre suas finanças”.

Em adição, não se pode negar que em termos psicológicos a renúncia é, em geral, mais palatável aos cidadãos menos avisados, uma vez que, não representando saída de recursos do tesouro público, gera uma falsa ilusão de ausência de dispêndio. De fato, se em termos formais não há qualquer saída, resta camuflada a diminuição da capacidade financeira do Estado. Aliás, politicamente falando, pode ser melhor negócio ultimar a renúncia do que autorizar diretamente o gasto no Orçamento ou lei específica para tanto.

Portanto, é intuitivo considerar que qualquer renúncia de receita deve ser revestida pela maior precaução e cuidado possível, de maneira a “não causar prejuízos ao conjunto da economia e aos interesses da sociedade pagadora de tributos” (NASCIMENTO, 2009, p. 112).

Os valores que envolvem a renúncia de receita no Brasil são expressivos. Conforme relatório elaborado pela Secretaria da Receita Federal (2011), peça que acompanhou o Projeto de Lei de Orçamento para 2012, estima-se que R\$145.977.475.125,00 deixarão de adentrar nos cofres públicos federais em razão de renúncia de receita.

O montante, nada desprezível, equivale a aproximadamente 3,22% do PIB, cuja previsão, para o exercício de 2012, é de R\$4.537.476.548.975,00.

A distribuição desses gastos fiscais indiretos, nos termos do sobredito relatório, deve ocorrer da seguinte maneira: 17,83% na Região Norte; 13,35% na Região Nordeste; 6,11% na Região Centro-Oeste; 48,40% na Região Sudeste e 22,12% na Região Sul.

Essa situação não é nova. Observa-se que o montante de receitas renunciadas (leia-se: gastos tributários) vem crescendo ao longo dos últimos anos. Segundo estudo elaborado por Maciel (2010, p. 15):

1. Entre 1998 e 2001, o volume dos benefícios girou em torno da casa dos 20 bilhões de reais ao ano.
2. Entre 2002 e 2006, o montante mais que duplicou, superando a cifra dos 40 bilhões no exercício de 2006.
3. O fenômeno permaneceu em franco crescimento: em 2007 com 50 bilhões; em 2008 com 75 bilhões e em 2009 com mais de 100 bilhões de reais renunciados.

Considerando todas as necessidades públicas que poderiam ser atendidas com as astronômicas quantias renunciadas nos últimos anos (isso apenas no âmbito da União), resta fora de dúvida a suma importância do maior rigor trazido pela Lei Complementar nº 101 para o abrandamento fiscal, bem como são dignos de apoio o aprimoramento dos mecanismos de prestação de contas à sociedade.

Aliás, é o amplo e irrestrito acesso às contas públicas que possibilita a importantes lideranças da sociedade civil exercerem maior controle sobre a consonância de tais benefícios fiscais com o interesse público, não apenas em termos de legalidade, mas também de moralidade e economicidade, à luz do preceituado pelo art. 70, *caput*, combinado com o §2º do art. 74, ambos

da Constituição.

Em adição, não pode ser esquecido que as renúncias de receita acabam se ligando com a questão da chamada guerra fiscal, o que coloca o assunto em patamar da mais alta relevância se for observado o efeito gerado por tais benefícios: gasto público.

Conforme é sabido, se os tributos incidem sobre atos de índole nitidamente econômica, quanto mais robusta for a economia de certa região, maior será a respectiva arrecadação fiscal. Então, no intuito de atrair novos investimentos, é natural que entes da Federação, por meio de incentivos fiscais, procurem atrair possíveis empreendedores interessados nos menores custos de operação de seus negócios.

Nesse domínio, tem-se observado que alguns entes federativos passaram a "guerrear" pelos investimentos, numa disputa a ser vencida por aquele que apresentar a melhor oferta, isso é, a carga fiscal mais amigável.

Todavia, a exacerbação do fenômeno pode gerar um efeito negativo caso as renúncias fiscais atinjam um patamar tal que as receitas geradas pelos novos negócios sejam insuficientes para suprir o aumento das obrigações para o federativo (*v. g.* melhoria da infraestrutura local para atender um maior afluxo populacional).

Evidentemente, o problema não se resume na questão fiscal, visto haver outras variáveis em cena (*v. g.* criação de empregos diretos e indiretos), mas o aspecto tributário agrega forte influência na equação de custo-benefício de qualquer renúncia de receita. Em termos gerais, segundo alerta Camargo (2004, p. 219):

Resta claro que a competição intergovernamental hoje existente é perniciosa para todo o país e deve ser substituída por um novo modelo planejado de desenvolvimento para cada região, em que sejam levadas em consideração vocação econômica e potenciais já instalados, investindo-se na qualificação dos fatores de produção, a fim de que a atração de investimentos não seja apenas por renúncias fiscais e concessão de incentivos financeiros.

Assim, enquanto um novo modelo de federalismo fiscal não emerge, é preciso reconhecer que, ao estipular requisitos objetivos e, sobretudo, precisos para a renúncia de receita, condicionando o benefício à existência de uma razoável sustentabilidade financeira do ente federativo renunciante, a Lei de Responsabilidade Fiscal contribui para dificultar a tomada de medidas não prudentes, que, como regra, mais prejudicam do que auxiliam o desenvolvimento econômico e social do país.

6 Requisitos da renúncia de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal

Até a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal a renúncia de receita requeria, em resumo, apenas autorização legislativa do ente federativo envolvido.

De fato, não havia uma verdadeira preocupação com o efetivo potencial de a renúncia refletir em vantagens sociais no futuro (*v. g.* desenvolvimento econômico de uma região em razão da instalação de empresas beneficiadas por uma menor carga fiscal), o que redundou em sérias distorções no emprego desse instrumento. Com efeito, não era incomum que o interesse

meramente político se sobrepujasse sobre os da sociedade.

Na tentativa de neutralizar tais abusos, a Lei Complementar nº 101 trouxe uma série de requisitos para validar a renúncia fiscal. Em verdade, a norma de regência caminha numa tendência mundial de inibir os favores fiscais frívolos, dada a consciência acerca do esgotamento do modelo desenvolvimentista de Estado, onde “concediam-se incentivos e isenções fiscais a mancheias, na convicção de que tais benefícios conduziram ao crescimento econômico” (TORRES, 2010, p. 11).

Nesse sentido, o primeiro requisito para qualquer renúncia de receita é a edição de lei específica por parte do ente que conceder o benefício. É o que preceitua o art. 150, §6º, combinado com o art. 167, II, ambos da Constituição de 1988.

Em complemento, é obrigatória a observância e atendimento dos requisitos especificados no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a saber:

1. Realização de estimativa do impacto orçamentário-financeiro esperado pela renúncia no exercício em que deva iniciar sua vigência e, ainda, nos dos dois seguintes.
2. Comprovação da renúncia pretendida encontrar-se em consonância com as disposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias do renunciante.
3. Demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita do Orçamento do renunciante e, ainda, de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Como alternativa ao item acima, o ente federativo pode adotar medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Neste caso, a renúncia perseguida somente entrará em vigor quando implementadas as medidas retro referidas.

É certo que tais requisitos visam proteger o interesse público pela neutralização, ainda que parcial, de critérios predominantemente políticos na concessão de benefícios fiscais. Afinal, conforme Cruz *et al.* (2011, p. 50), “O entendimento é de que a renúncia fiscal fere uma situação normal de estimativa estampada na LDO e na LOA”.

De fato, a partir da LC nº 101, a renúncia de receita, em quaisquer de suas modalidades, tornou-se um ato mais complexo face ao condicionamento da existência de condições econômico-financeiras capazes de absorverem os impactos do arrefecimento fiscal em jogo.

Em adição, ao exigir que a renúncia se coadune com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (que, entre outras características, estabelece as metas e prioridades da Administração, bem como a política das agências oficiais de fomento), a LC nº 101 contribui para que o planejamento estatal torne-se cada vez mais uma realidade. Com isso, a norma busca minimizar os riscos de desperdício dos sempre preciosos recursos públicos.

Há exceções previstas no art. 14, §3º da LRF, ou seja, os requisitos elencados acima não se aplicam nas seguintes hipóteses:

- 1.** Alterações das alíquotas dos impostos de importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, na forma do art. 153, §1º da Constituição.

Em verdade, tais impostos possuem nítida função extrafiscal, isso é, seu objetivo principal não é a arrecadação de recursos, mas a regulação econômica, o que justifica, segundo acima já visto, sejam manejados muito mais para estimular ou desestimular comportamentos dos vários agentes econômicos do que como fonte de receitas.

É preciso atentar, porém, que a exceção em tela aplica-se tão somente para os casos de modificação das alíquotas dos referidos impostos, segundo previsto no art. 153, §1º, da Constituição. Logo, mesmo tendo por objeto impostos de perfil regulatório, a concessão de isenção (total ou parcial) ou mesmo outro incentivo fiscal discriminado implica na renúncia de receita prevista no art. 14 da LRF.

2. Cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. Decerto, sob pena de ofensa ao princípio da economicidade, é mais do que razoável assentir que o resultado esperado de uma cobrança judicial supere os custos incorridos no processo. Agir contrariamente não é racional, ainda mais quando estiverem sendo empregados recursos públicos.

Estudo levado a efeito pelo Conselho Nacional de Justiça, em conjunto com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (CNPQ-IPCA, 2011), apurou que o custo médio para a Justiça Federal processar uma execução fiscal é de R\$4.685,39. Mas, esse valor reflete apenas os custos do trâmite no Poder Judiciário, sendo certo que antes do ajuizamento (na fase de constituição do crédito, com a movimentação do procedimento por setores internos da Administração) também existem custos envolvidos.

Assim, fica justificado que, no âmbito das execuções fiscais da União (capitaneadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional), o artigo 20 da Lei nº 10.522/2002 estabeleça que as cobranças inferiores a R\$10.000,00 devam ser arquivadas, sem baixa na distribuição, podendo a execução ser retomada caso a dívida consolidada supere a dita importância.

No entanto, conforme apurado por Martins (2011), no que se refere às execuções fiscais dos Conselhos de Fiscalização Profissional (CREA, CRM, CRO, CRECI), que também se processam na Justiça Federal, há evidente conflito com a economicidade. É que essas cobranças corporativas, em média, possuem valor médio de R\$1.450,74, ou seja, bem inferior ao custo médio de cobrança arcado (com recursos públicos) com esse tipo de demanda.

7 Conclusões

A notável majoração da carga tributária vivenciada por muitos países no século XX colocou o tema da tributação em evidência, sendo certo que as sociedades, por não produzirem riquezas *ad infinitum*, sempre possuem limites para financiar as despesas comuns. Portanto, é preciso que as receitas públicas sejam tratadas como bens verdadeiramente escassos, impingindo-se o maior cuidado possível em seu emprego.

No Brasil, os benefícios fiscais concedidos sem critérios objetivos, bem como o crônico desequilíbrio orçamentário, fez eclodir um processo de hiperinflação ao final dos anos 1980, período que ficou conhecido como década perdida, dado o atraso refletido no desenvolvimento nacional.

Como instrumento preventivo e sanatório, a Lei de Responsabilidade Fiscal, por meio da imposição

de medidas como equilíbrio fiscal, planejamento administrativo, limites a gastos com pessoal e endividamento público, majoração da transparência na gestão das finanças públicas, busca impedir tais resultados negativos.

Em adição, a Lei de Responsabilidade Fiscal, na intenção de neutralizar critérios predominantemente políticos para a concessão de renúncia de receitas, prevê regras mais objetivas e seguras nesse tópico, bem como exige a presença de sustentabilidade econômico-financeira do renunciante e, ainda, respeito ao planejamento incrustado na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Tais restrições, em complemento ao arcabouço normativo esparso pela Lei Complementar nº 101, se mostram como uma importante conquista da sociedade brasileira e verdadeiro avanço institucional.

Resta fora de dúvida a importância do tema, sendo oportuno recordar que para o exercício financeiro de 2012 o valor da renúncia fiscal da União foi estimado em R\$145.977.475.125,00, o que equivale a 3,22% do PIB previsto para o período.

Portanto, é indispensável que as regras mestras do sistema de responsabilidade fiscal brasileiro sejam preservadas contra ataques oportunistas, isso é, tentativas que surgem aqui e acolá de flexibilização dos limites de gastos e do endividamento público, ou mesmo de afrouxamento dos controles e das prestações de contas.

Abstract: Tax benefits conceded with no objective criteria or addressing political interests are more prejudicial than beneficial to society. In fact, these benefits represent indirect public spending, since the State does not receive the amount it is entitled to if the benefit did not exist. The Brazilian Fiscal Responsibility Act, by means of various conditions, rules and restrictions, intends to curb the prevalence of political pressure and incentivize public interest to be coincidental with the concession of tax benefits. The theme is of utmost importance and we highlight that in the year 2012, the Union's benefits amounted to an estimated R\$145,977,475,125.00, which equals 3.22% of the period's GDP. The importance of this matter stands out even more when we take into consideration that there has been a noticeable increase in the value of tax benefits over the last few years.

Key words: Tax benefits. Indirect public spending. Brazilian Fiscal Responsibility Act.

Referências

AGUIAR, Afonso Gomes. *Tratado da gestão fiscal*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. CNJ-IPEA. Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal. Comunicado IPEA, n. 83, mar. 2011. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>. Acesso em: 07 abr. 2011.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Demonstrativo dos gastos tributários 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2011.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Coord.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

CARVALHO, Cristiano. Direito tributário e análise econômica do direito: introdução. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. (Coord.). *Direito e economia: 30 anos de Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CONTI, José Maurício. Planejamento e responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury *et al* (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. Comentários e anotações aos arts. 1º a 15, 129 a 131 e 175 a 182 do Código Tributário Nacional. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CRUZ, Flávio da *et al.* (Coord.). *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FRANCISCO NETO, João. *Sistema tributário nacional na atualidade e a evolução histórica dos tributos*. São Paulo: Impactus, 2008.

FUKUYAMA, Francis. *Construção de Estados: governo e organização no século XXI*. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Rocco, 2005.

FURLAN, Anderson. Obrigações tributárias romanas. *Direito Federal – Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, v. 23, n. 87, p. 61-80, jan./mar. 2007.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus-Elsevier, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury *et al* (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.

HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais*. São Paulo: MP, 2007.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro*. 2009. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br>>. Acesso em: 15 maio 2012.

HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem*. Tradução de Waltensir Dutra. 21. ed. São Paulo: LTC, s.d.

KELLER, Paulo Fernandes. Competição global & cooperação local: uma análise das relações interfirmas no *cluster* têxtil de Americana – SP. *ENFOQUES – Revista dos Alunos do Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Antropologia da Universidade Federal do Rio de Janeiro*, mar. 2004. Disponível em: <<http://www.enfoques.ifcs.ufrj.br>>. Acesso em: 06 set. 2011.

MACIEL, Marcelo Sobreiro. Política de incentivos: quem recebe isenção por setores e regiões do país. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br>>. Acesso em: 19 maio 2012.

MARTINS, Marcelo Guerra. Estado perde dinheiro com pequenas execuções fiscais. *Consultor Jurídico*, ago. 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 10 set. 2011.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita; guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. Comissão Econômica para a América Latina – CEPAL. Disponível em: <<http://www.eclac.org>>. Acesso em: 16 set. 2011.

QUEIRÓZ, Mary Elbe. O imposto sobre a renda das pessoas físicas e as distorções na sua incidência: injustiça fiscal?. MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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

SCHUMPETER, Joseph A. *Capitalismo, socialismo e democracia*. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961.

SIDOU, J. M. *A natureza social do tributo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

TOLLINI, Helio Martins; AFONSO, José Roberto R. Avançar nas responsabilidades. In: SCAFF, Fernando Facury *et al* (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury *et al* (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.

1 No mesmo sentido ensina Queiróz (2005, p. 241), ao referir-se ao território de Sumer (ilha situada entre os rios Tigre e Eufrates, onde se localiza o Iraque). Para aprofundar o tema da história dos tributos, conferir: Francisco Neto (2008), Furlan (2007) e Sidou (1978, p. 15-35) que aponta disposições de cunho impositivo no Código de Manu (13 séculos antes de Cristo), passando pela China, Pérsia, Egito, Cartago e Grécia.

2 Na explicação de Schoueri (2005, p. 112), a doutrina da época justificava a neutralidade do sistema exacional com base no pressuposto de que: “sendo o Estado improdutivo, também a tributação seria mínima, visando a deixar a maior quantidade de recursos nas mãos do setor produtivo da economia. [...] Neste sentido, o Estado deveria, seja em seus gastos, seja em sua arrecadação, evitar qualquer medida que tivesse a finalidade ou a provável consequência de desviar o mecanismo de distribuição do mercado da sua trilha ‘natural’, o que implica afastarem-se tributos aduaneiros protecionistas, subvenções, auxílios sociais etc.”.

3 É possível, ainda, tratando-se de evento mais raro, que a alíquota não seja uma grandeza econômica, mas um fator relacionado ao peso, volume, tamanho ou capacidade de determinado produto. Em tais casos, a alíquota necessariamente deverá ser expressa diretamente em valor determinado e não em percentual, sendo denominada de alíquota específica. Sua expressão numérica será multiplicada pela base impositiva (v. g. “pague R\$10,00 por quilo” ou “por litro” etc.).

Como citar este artigo na versão digital:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE*, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, set. 2012/fev. 2013. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=87844>>. Acesso em: 19 jun. 2013.

Como citar este artigo na versão impressa:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico impresso deve ser citado da seguinte forma:

MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE*, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p. 51-69, set. 2012/fev. 2013.
